

# Regierungsratsbeschluss

vom 25. April 2023

Nr. 2023/655  
KR.Nr. I 0076/2023 (FD)

## Interpellation David Plüss (FDP.Die Liberalen, Olten): Steuerliche Hemmnisse im Zusammenhang mit energetischen Sanierungen Stellungnahme des Regierungsrates

---

### 1. Vorstosstext

Der Regierungsrat wird geben, die folgenden Fragen zu beantworten:

1. Wie haben sich die Steuerabzüge im Zusammenhang mit energetischen und werterhaltenden Investitionen in den letzten 10 Jahren entwickelt?
2. Wie viele Sanierungen waren jährlich, im Zeitraum gemäss Frage 1, von einer Einstufung als wirtschaftlicher Neubau betroffen und waren somit nicht abzugsfähig?
3. Falls eine signifikante Veränderung der Anzahl solcher Einstufungen stattgefunden hat, wie erklärt sich der Regierungsrat diese Tendenz?
4. Haben die Behörden die Praxis betreffend die Einstufung als wirtschaftlicher Neubau in den letzten Jahren geändert?
5. Falls dem so wäre, auf welcher Grundlage erfolgte diese Anpassung?
6. Teilt der Regierungsrat die Auffassung, dass die bestehende Praxis Fehlanreize schafft, indem sie umfassende Sanierungen behindert?
7. Sie der Regierungsrat Möglichkeiten, im bestehenden Rechtsrahmen die steuerliche Benachteiligung von Totalsanierungen zu beseitigen oder zumindest abzuschwächen und Anreize für Sanierungen zu schaffen?

### 2. Begründung

Für die Zielerreichung von «Netto-Null» der Schweiz kommt dem Gebäudebereich grosse Bedeutung zu. Nebst dem Ersatz fossiler Heizungen spielen energetische Sanierungen bei Bestandsbauten eine wesentliche Rolle. Zentrale Anreize für die Sanierung ist die steuerliche Abzugsfähigkeit von werterhaltenden und energetischen Massnahmen. Die aktuelle Steuerpraxis ist auf Gleichbehandlung von Investitionen in Neu- und Bestandsbauten ausgerichtet. Dies äussert sich insbesondere bei der Einstufung als «wirtschaftlicher Neubau», durch welche bei umfassenden Sanierungen von Bestandsbauten unter gewissen Bedingungen (beispielsweise bei einer «Totalsanierung») die Steuerabzugsfähigkeit entfällt. Als Folge davon sind Hauseigentümer vor die Wahl gestellt, entweder meist ineffiziente, gestaffelte Sanierungen durchzuführen, oder bei einer Gesamtsanierung auf einen Teil der Abzüge zu verzichten, um die Abzugsfähigkeit nicht zu gefährden. Insbesondere bei Sanierungen, welche mit Fördergeldern unterstützt werden, scheint diese Praxis widersinnig. Um energetische Sanierungen zu attraktiveren, sind solche Fehlanreize im Steuersystem dringend zu beseitigen, beispielsweise durch konsequente Einzelfallbetrachtung der werterhaltenden, der wertvermehrenden und der energetischen Investitionen, unabhängig vom Umfang der Sanierung.

### 3. **Stellungnahme des Regierungsrates**

#### 3.1 Vorbemerkungen

Bei der steuerlichen Beurteilung von Liegenschaftskosten kann grob zwischen drei unterschiedlichen Arten von Ausgaben unterschieden werden:

Unterhaltskosten sind Ausgaben, die dazu dienen, den Wert einer Immobilie zu erhalten. Hierzu zählen beispielsweise Renovierungsarbeiten wie die Reparatur von Dächern oder Fassaden, die Erneuerung von Heizungsanlagen oder Sanitäreinrichtungen. Solche Ausgaben können als werterhaltende Aufwendungen bei der Einkommenssteuer abgezogen werden (§ 39 Abs. 3 lit. a StG [BGS 614.11]).

Als Anlagekosten gelten Aufwendungen, die zu einer dauernden Wertvermehrung der Liegenschaft führen. Hierzu zählen beispielsweise der Ausbau von Dachgeschossen oder Kellerräumen, der Bau von Anbauten oder die Erweiterung des Wohnraums. Anlagekosten können bei der Einkommenssteuer nicht in Abzug gebracht werden (§ 41 Abs. 4 lit. e StG). Sie sind aber bei der Grundstückgewinnsteuer entsprechend anrechenbar (§ 56 Abs. 1 lit. a StG).

Vom Einkommen abziehbar sind ferner die Aufwendungen für bauliche Massnahmen, die zur rationellen Energieverwendung oder Nutzung erneuerbarer Energien beitragen (§ 39 Abs. 3 lit. d StG). Dabei sind sowohl Aufwendungen für den Ersatz als auch die erstmalige Anbringung von Bauteilen und Installationen abziehbar, d.h. sowohl werterhaltende wie auch wertvermehrnde Aufwendungen. Als Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen gelten unter anderem Massnahmen zur Verminderung der Energieverluste der Gebäudehülle wie beispielsweise Wärmedämmungen von Böden, Wänden, Dächern und Decken. Die Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen sind jedoch nur an bestehenden Gebäuden abziehbar, nicht hingegen bei Neubauten.

In konstanter Rechtsprechung hat das Bundesgericht entschieden, dass ein völliger Um- oder Ausbau einer Liegenschaft wirtschaftlich einem Neubau gleichkomme (sog. wirtschaftlicher Neubau). Es hat hierzu mehrere Kriterien entwickelt. Von einem wirtschaftlichen Neubau sei demnach etwa auszugehen, wenn das Investitionsvolumen die Anschaffungskosten übersteige, wenn die Gebäudehülle ersetzt werde oder eine Aushöhlung des Gebäudes oder von Gebäudeteilen mit Neugestaltung der Innenräume vorgenommen werde (vgl. anstatt vieler: Urteil 2C\_744 vom 21. September 2022 E. 2.2). In all diesen Fällen erfolgte eine Gesamtbetrachtung der Aufwendungen. Sämtliche Aufwendungen wurden unabhängig von ihrem individuellen wertvermehrenden oder -erhaltenden Charakter gesamthaft wie wertvermehrnde Aufwendungen behandelt, d.h. sie waren nicht - auch nicht teilweise - als Unterhalt abziehbar. Abziehbar waren einzig die Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau.

In einem Leiturteil hat das Bundesgericht kürzlich seine Praxis geändert. Es hält nunmehr dafür, dass eine «wirtschaftliche» Gesamtbetrachtung eines Totalsanierungs-, Renovierungs- oder Umbauprojekts auf einer neu erworbenen Liegenschaft, aufgrund derer der einkommenssteuerliche Kostenabzug schematisch komplett (auch für bei individueller Betrachtung eigentlich werterhaltende Aufwendungen) scheitert, weder mit dem Wortlaut noch mit der Entstehungsgeschichte von Art. 32 Abs. 2 DBG (SR 642.11) vereinbar sei. Nach dem Willen des Gesetzgebers sei für alle Arbeiten an einer neu erworbenen Liegenschaft – wie bei allen anderen Liegenschaftskosten – individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters sowie unter Mitwirkung der Steuerpflichtigen abzuklären, ob sie werterhaltend oder wertvermehrnd wirken. Könne dies nicht festgestellt werden, sei von wertvermehrnden Aufwendungen auszugehen (Urteil 2C\_677/2021 vom 23. Februar 2023 E. 4.5, zur Publikation vorgesehen). In einem hängigen Verfahren bezüglich des Kantons Solothurn hat das Bundesgericht seine neue Praxis bestätigt (Urteil 9C\_724/2022 vom 29. März 2023).

### 3.2 Zu den Fragen

#### 3.2.1 Zu Frage 1:

*Wie haben sich die Steuerabzüge im Zusammenhang mit energetischen und werterhaltenden Investitionen in den letzten 10 Jahren entwickelt?*

Eine vertiefte Auswertung aus dem Steuersystem, insbesondere über mehrere Steuerperioden hinweg, ist sehr aufwendig und deshalb im Rahmen einer Interpellation nicht möglich. Hinzu kommt, dass mit der Umstellung auf die neue Steuersoftware NEST beim Steueramt nur die Steuerperioden ab 2015 migriert wurden. Möglich ist jedoch eine dynamische Auswertung der Steuerperioden 2015 bis 2021. Demnach wurden folgende Kosten definitiv veranlagt (jeweils Totalbetrag pro Steuerperiode):

Art	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Pauschale Liegenschaftskosten (Ziff. 4330 in StE)	144'192'646	149'486'157	154'210'575	158'115'082	160'603'485	155'154'672	139'902'161
Tatsächliche Liegenschaftskosten (Ziff. 4360 in StE)	725'989'705	711'701'274	703'053'727	712'805'996	707'226'464	700'286'461	628'539'632
abzüglich wertvermehrender Teil und Leistungen Dritter (Ziff. 4365 in StE)	34'629'845	33'341'683	32'643'319	29'638'239	38'975'035	35'856'997	29'303'126
Energiesparmassnahmen / Umweltschutz u. Rückbaukosten (Ziff. 4380 in StE)	11'101'816	8'896'447	8'982'127	9'223'042	10'254'587	18'918'220	24'113'022
abzgl. Förderbeiträge für Energiesparmassnahmen (Ziff. 4395 in StE)	2'565'747	2'307'282	2'300'805	2'393'593	2'637'363	4'954'668	4'072'894
Effektive Liegenschaftskosten (Ziff. 4335 in StE)	714'739'012	698'809'101	691'994'823	706'680'803	694'317'125	696'453'374	637'105'348

Die Veranlagung der Steuererklärungen für die Steuerperiode 2022 ist noch nicht abgeschlossen, weshalb noch keine Daten vorliegen.

Gesamthaft betrachtet nehmen einzig die Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen über die Jahre signifikant zu. Bei den anderen Kosten lässt sich hingegen keine nennenswerte Veränderung feststellen. Zu berücksichtigen ist aber, dass die Steuerpflichtigen bei ihrer Deklaration der tatsächlichen Liegenschaftskosten die wertvermehrenden Anteile mitunter bereits selber ausgeschieden haben, d.h. letztlich nur die werterhaltenden Anteile deklarieren. Diese würden diesfalls nicht in die obstehenden Zahlen mit einfließen.

## 3.2.2 Zu Frage 2:

*Wie viele Sanierungen waren jährlich, im Zeitraum gemäss Frage 1, von einer Einstufung als wirtschaftlicher Neubau betroffen und waren somit nicht abzugsfähig?*

Über die Anzahl der als wirtschaftlicher Neubau eingestuften Sanierungen führt das Steueramt des Kantons Solothurn keine detaillierte Statistik. Nach Erfahrungswerten der Veranlagungsbehörden dürfte es sich im Kanton Solothurn in der Vergangenheit um rund 30 Fälle pro Jahr gehandelt haben. Ein grosser Teil davon waren Umnutzungen von vormaligen Gewerbeliegenschaften zu Wohnliegenschaften. Vor dem Kantonalen Steuergericht waren jährlich rund 1 – 3 Fälle zur Thematik wirtschaftlicher Neubau streitig.

## 3.2.3 Zu Frage 3:

*Falls eine signifikante Veränderung der Anzahl solcher Einstufungen stattgefunden hat, wie erklärt sich der Regierungsrat diese Tendenz?*

Es lässt sich keine signifikante Veränderung feststellen.

## 3.2.4 Zu Frage 4:

*Haben die Behörden die Praxis betreffend die Einstufung als wirtschaftlicher Neubau in den letzten Jahren geändert?*

Wie bei den Vorbemerkungen ausgeführt, geht die Praxis des wirtschaftlichen Neubaus auf eine langjährige und konstante Rechtsprechung des Bundesgerichts zurück. Das Steueramt des Kantons Solothurn hat seine Praxis in Bezug auf wirtschaftliche Neubauten zuletzt eher gelockert und einen wirtschaftlichen Neubau nur noch in offensichtlichen Fällen angenommen. Gleichwohl war die bundesgerichtliche Rechtsprechung sowohl vom Steueramt wie auch vom Kantonalen Steuergericht zu berücksichtigen. Nachdem das Bundesgericht seine Praxis nunmehr geändert hat, erfolgt künftig bei allen Sanierungen eine objektiv-technische Betrachtungsweise und folglich eine Unterscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen. Für die Figur des «wirtschaftlichen Neubaus» bleibt somit kein Raum mehr.

Das Steueramt des Kantons Solothurn wird die einschlägigen Kapitel im Steuerbuch entsprechend anpassen.

## 3.2.5 Zu Frage 5:

*Falls dem so wäre, auf welcher Grundlage erfolgte dies Anpassung?*

Siehe Antwort zur Frage 4.

## 3.2.6 Zu Frage 6:

*Teilt der Regierungsrat die Auffassung, dass die bestehende Praxis Fehlanreize schafft, indem sie umfassende Sanierungen behindert?*

Nachdem das Bundesgericht seine Praxis jüngst geändert hat, sind aus unserer Sicht keine Fehlanreize mehr erkennbar.

### 3.2.7 Zu Frage 7:

*Sieht der Regierungsrat Möglichkeiten, im bestehenden Rechtsrahmen die steuerliche Benachteiligung von Totalsanierungen zu beseitigen oder zumindest abzuschwächen und Anreize für Sanierungen zu schaffen?*

Das Bundesrecht schreibt vor, dass bei Liegenschaften im Privatvermögen nur die werterhaltenden, nicht aber die wertvermehrenden Kosten abgezogen werden können (Art. 9 Abs. 3 und 4 StHG [SR 642.14] sowie Art. 32 Abs. 2 und Art. 34 lit. d DBG). Eine Ausnahme davon bilden einzig die Kosten für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen an bestehenden Bauten sowie die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten, die aufgrund ihrer klaren gesetzlichen Regelung (Art. 9 Abs. 3 StHG) auch dann abzugsfähig sind, wenn sie zu einer Wertvermehrung führen. Diese gesetzlichen Rahmenbedingungen können nicht verändert werden.

Durch die Praxisänderung des Bundesgerichts unterliegen auch umfassende Totalsanierungen inskünftig einer objektiv-technischen Betrachtungsweise. Für alle Arbeiten an einer Liegenschaft ist deshalb unter Mitwirkung der steuerpflichtigen Person abzuklären, ob sie dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen und damit werterhaltend sind. Kann dies nicht festgestellt werden, ist von wertvermehrenden Kosten auszugehen. Abziehbar sind ferner die Aufwendungen für bauliche Massnahmen, die zur rationellen Energieverwendung oder Nutzung erneuerbarer Energien beitragen, da durch den Wegfall der Figur des «wirtschaftlichen Neubaus» umfassende Totalsanierungen nicht mehr einem Neubau gleichgestellt werden.

Seit dem 1. Januar 2020 werden im Übrigen die Rückbaukosten, die im Hinblick auf einen Ersatzneubau anfallen, den Unterhaltskosten gleichgestellt. Diese steuerliche Massnahme begünstigt den Ersatz von aus energietechnischer Sicht ungenügenden Gebäudehüllen durch zeitgemässe Bauten. Zu den abziehbaren Rückbaukosten gehören die Kosten für die Bauarbeiten des Abbruchs und der Demontage von veralteten Installationen. Ebenfalls abziehbar sind die Kosten des Abtransports und der Entsorgung. Diese Kosten sind sodann in den zwei nachfolgenden Steuerperioden abziehbar, soweit sie in der laufenden Steuerperiode, in der die Aufwendungen angefallen sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden können (§ 39 Abs. 3 lit. f und Abs. 3<sup>bis</sup> StG).

Nach unserer Auffassung bestehen mit den geltenden Instrumenten genügend Anreize in steuerlicher Hinsicht, um eine Liegenschaft (energetisch) zu sanieren.



Andreas Eng  
Staatsschreiber

### **Verteiler**

Finanzdepartement  
Steueramt  
Parlamentsdienste  
Traktandenliste Kantonsrat