Thurgau

Der Regierungsrat des Kantons Thurgau an den Grossen Rat

GRG Nr.	20	MO 30	297

Frauenfeld, 28. Februar 2023

112

Motion von Peter Dransfeld, Pascal Schmid, Daniel Eugster, Ueli Fisch, Peter Bühler, Christian Mader, Elina Müller, Mathias Tschanen und Roland Wyss vom 30. März 2022 „Keine steuerliche Bestrafung von Sanierung und Renovation!“

Beantwortung

Sehr geehrte Frau Präsidentin
Sehr geehrte Damen und Herren

1. Ausgangslage

Die Motion (9 Erst- und 92 Mitunterzeichnerinnen und -zeichner) will den Regierungsrat beauftragen, das Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (StG; RB 640.1) dahingehend zu ergänzen, dass auch bei umfassenden baulichen Sanierungen und Renovationen in jedem Einzelfall geprüft und beurteilt wird, in welchem Umfang die ausgeführten Arbeiten dem Unterhalt (Werterhalt), dem Energiesparen, dem Umweltschutz oder der Denkmalpflege dienen und als Folge davon steuerlich absetzbar sind.

Wesentlicher Anreiz für nachhaltige bauliche Massnahmen sei die steuerliche Abzugsfähigkeit der Liegenschaftsunterhaltskosten. In den letzten Jahren sei die Praxis der Steuerbehörden in diesem Punkt ohne gesetzliche Anpassung geändert worden. So werde bei Gesamtsanierungen die steuerliche Abzugsfähigkeit aufgrund der Einstufung als wirtschaftlichen Neubau kategorisch verweigert, ohne eine Differenzierung in wertvermehrende und werterhaltende Arbeiten und ohne Berücksichtigung energetischer oder denkmalpflegerischer Arbeiten. Durch die restriktive steuerliche Beurteilung entstehe ein Anreizsystem, das Kleinsanierungen belohne, während umfangreiche, sinnvolle und besonders konsequente Investitionen in Werterhalt, Denkmalpflege und Energieeffizienz bestraft würden. Daher sei eine differenzierte Betrachtung in jedem Fall vorzunehmen, so wie dies beispielsweise der Kanton Bern wiedereingeführt habe, der auf die Klassifizierung als wirtschaftlicher Neubau verzichte.

2. Rechtslage

2.1. Abzug Liegenschaftsunterhalt

Gemäss Art. 32 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) können bei Liegenschaften des Privatvermögens die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Drittverwaltungskosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Hingegen können Anlagekosten, d.h. die Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögenswerten, nicht abgezogen werden (Art. 34 lit. d DBG). Art. 9 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der Staats- und Gemeindesteuern (StHG; SR 642.14) übernimmt für die Belange der Staats- und Gemeindesteuern den Wortlaut von Art. 32 Abs. 2 DBG, weshalb betreffend die direkte Bundessteuer und betreffend die Staats- und Gemeindesteuern ein identischer Liegenschaftsunterhaltsbegriff vorliegt.

Erwähnenswert ist, dass Rückbaukosten seit dem 1. Januar 2020 abzugsfähig sind, sofern sie im Zusammenhang mit der Erstellung eines Ersatzneubaus anfallen (Art. 32 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3bis StHG i.V.m. § 34 Abs. 1 Ziff. 1 StG). Insoweit ist dem Anliegen der Motionärin und der Motionäre gemäss aktuellem Recht bereits teilweise Rechnung getragen.

2.2. Bundesgerichtliche Rechtsprechung zum wirtschaftlichen Neubau

In langjähriger und konstanter Rechtsprechung hat das Bundesgericht die Abzugsfähigkeit von baulichen Massnahmen im Zusammenhang mit dem Um- oder Ausbau oder der Totalsanierung einer Liegenschaft verweigert: „Abzugsfähig sind jene Aufwendungen, die dazu dienen, den konkreten Nutzungswert eines Wirtschaftsgutes in einer Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder ihn zu ersetzen. Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, haben wertvermehrenden Charakter. Massgebend ist dabei aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise, ob das Grundstück durch die Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat, sei es durch die erstmalige Schaffung von Werten oder z.B. durch Aufwendungen für Ersatzbauten.“ (Urteil BGer 2C_558/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.3.2). Das Bundesgericht bestätigt seine langjährige Praxis: „Keine Unterhaltskosten liegen dann vor, wenn die Liegenschaft völlig um- und ausgebaut worden ist, d.h. wenn die ‚Renovation‘ umfangmässig eine Totalsanierung darstellt und wirtschaftlich einem Neubau gleichkommt; dann ist stattdessen auf ‚Herstellungskosten‘ zu schliessen, die nicht abziehbar sind (vgl. u.a. Urteil 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.2 […] m.w.H.)“ (Urteil BGer 2C_558/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.4.1).

Das Bundesgericht führt mit diesen Urteilen eine langjährige Praxis fort, in der verschiedene bauliche Vorkehrungen als „wirtschaftlichen Neubau“ qualifiziert wurden:

– Kosten für die Totalsanierung, die wirtschaftlich einem Neubau entspricht (Urteil BGer 2C_666/2012 vom 18. Dezember 2012)
– Völliger Um-/Ausbau einer Liegenschaft, da Umbau umfangmässig einem Neubau gleichkommt (Urteil BGer 2C_233/2011 vom 28. Juli 2011)

– Erneuerung der Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie der Fenster, die gesamthaft mehr gekostet haben als die Liegenschaft (Urteil BGer 2C_286/2014 vom 23. Februar 2015)
– Ausbau von Gebäuden und Gebäudeteilen zur Wohnraumerweiterung (Urteil BGer 2C_666/2008 vom 12. Mai 2009)
– Garten-Sanierungsarbeiten (Urteil BGer 2C_57/2008 vom 11. Dezember 2008)

In der Logik des Bundesgerichts ist dabei nicht der in der Motion erwähnte Vergleich einer umfassenden Sanierung mit mehreren kleineren Sanierungen massgebend, sondern der Vergleich einer umfassenden Sanierung mit einem Neubau. Daraus folgt eine Alles-oder-Nichts-Betrachtung einer umfassenden Sanierung. Kommt diese einem Neubau gleich, sind keine Kosten abzugsfähig – auch keine werterhaltenden, energetischen oder denkmalpflegerischen –, weil sie das auch bei einem Neubau nicht sind. Bei einem wirtschaftlichen Neubau ist also eine Gesamtbetrachtung anzustellen und insbesondere die Analogie zu einem Neubau vorzunehmen, bei dem Baukosten als Erstellungs- oder Anlagekosten gelten, die bei einem späteren Verkauf bei der Grundstückgewinnsteuer geltend gemacht werden können. Die entsprechende bundesgerichtliche Rechtsprechung wurde von den kantonalen Rechtsmittelinstanzen übernommen.

2.3. Kantonaler Gestaltungsspielraum

Aufgrund der harmonisierungsrechtlich verbindlich und abschliessend geregelten Ausgestaltung des Liegenschaftsunterhaltsabzugs verbleibt dem kantonalen Steuergesetzgeber kein Gestaltungsspielraum, den Liegenschaftsunterhaltsabzug in Abweichung zum Bundesrecht zu regeln. Das Bundesgericht hat dies letztmals im Urteil BGer 2C_734/2021 vom 23. Juni 2022 festgehalten: Der kantonale Gesetzgeber verfügt aufgrund der Regelungen im Steuerharmonisierungsgesetz betreffend die abziehbaren Liegenschaftenkosten gemäss Art. 9 Abs. 3 Satz 1 StHG und den übrigen, nicht abziehbaren Kosten gemäss Art. 9 Abs. 4 Satz 1 StHG über keinerlei Gestaltungsspielraum. Sollten kantonale Regelungen diesem Grundsatz widersprechen, kämen die Bestimmungen im Steuerharmonisierungsgesetz gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG direkt zur Anwendung.

Da der Kanton Thurgau die direkte Bundessteuer für den Bund veranlagt und erhebt, kontrolliert die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) die kantonale Steuerverwaltung jährlich hinsichtlich der direkten Bundessteuer. Dabei wird auch geprüft, ob einer konstanten bundesgerichtlichen Rechtsprechung gefolgt wird. Auch deshalb ist die kantonale Steuerverwaltung verpflichtet, die bundesgerichtliche Rechtsprechung anzuwenden. Ansonsten würde die ESTV eine Rüge aussprechen, könnte gegen die Veranlagungen der direkten Bundessteuer den Rechtsweg beschreiten und aufgrund der mangelhaften und gesetzeswidrigen Auftragserfüllung der Erhebung der direkten Bundessteuer beim EFD beantragen, die nötigen Anordnungen zu treffen, die im Extremfall in einem Entzug der Veranlagungskompetenz bestehen können (Art. 103 Abs. 2 DBG).

3. Beurteilung

3.1. Politische Würdigung

Der von der Motion aufgeworfene Punkt der steuerlichen Bewertung einer Gesamtsanierung als wirtschaftlicher Neubau nach dem „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ ist den kantonalen Behörden bekannt. Von Bauherrschaften und Architekten wird regelmässig angefragt, weshalb beispielsweise das kantonale Förderprogramm die Minergie-Sanierung einer Bestandesliegenschaft mit namhaften Förderbeiträgen unterstütze, die Steuerbehörde dies aber als „Neubau“ ohne Abzugsmöglichkeit einstufe. Korrekt ist, dass hinsichtlich der Energieeffizienz im bestehenden Gebäudebestand im Vergleich zu Neubauten immer ein grosser Verbesserungsbedarf besteht. Zwei Drittel der Gebäude werden fossil beheizt und sind kaum wärmegedämmt. Zu beachten ist weiter, dass die bestehende Gebäudesubstanz bereits bei der Errichtung CO_2-Emissionen verursacht hat (graue Energie). Diese Gebäudesubstanz ist deshalb möglichst zu erhalten und zu sanieren. Damit kann ein substanzieller Beitrag an die Senkung des CO_2-Ausstosses geleistet werden. Die Förderprogramme von Bund, Kantonen und Gemeinden im Energiebereich haben genau dies zum Ziel und unterstützen die Bauherrschaften finanziell bei der Umsetzung von solchen herausfordernden Gesamtsanierungen. Es ist daher verständlich, dass die staatlichen Förderprogramme im energetischen, aber auch im denkmalpflegerischen Bereich und die steuerrechtliche Praxis zu Gesamtsanierungen als Widerspruch wahrgenommen werden. Der Regierungsrat würde es begrüssen, wenn auch bei Gesamtsanierungen einzelfallweise der werterhaltende, der wertvermehrende und der energetische oder denkmalpflegerische Charakter einer Investition beurteilt und ein steuerlicher Abzug zugelassen würde. Die Umsetzung würde durch die vorhandenen differenzierten Baukostenabrechnungen bei Gesamtsanierungen erleichtert. Planer und Bauherrschaften, die vom kantonalen Förderprogramm profitieren möchten, sind sich im Förderprozess gewohnt, die Baukostenabrechnung differenziert darzustellen und die Kosten für energetische oder denkmalpflegerische Massnahmen detailliert auszuweisen. Dies wäre auch für werterhaltende und wertvermehrende Kosten machbar.

3.2. Rechtliche Würdigung

Unbesehen davon, dass der Regierungsrat das Motionsanliegen nachvollziehen kann und gutheisst, ist es keine Option, dass der Kanton Thurgau gegen geltendes Bundesrecht verstösst. Die von der Motion geforderte Einzelfallbetrachtung kann also erst erfolgen, wenn dies bundesrechtlich zulässig ist. In diesem Zusammenhang ist auf die Motion „Abzug von Kosten für Investitionen im Zusammenhang mit geringfügigen Um- und Ausbauten ermöglichen“ vom 9. März 2022 (22.3098) hinzuweisen, wonach Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen auch dann abzugsfähig sein sollen, wenn sie nicht am „bestehenden“ Gebäude vorgenommen werden, sondern auch im Zusammenhang mit (wirtschaftlichen) Neubauten. Der Bundesrat hat am 4. Mai 2022 die Ablehnung der Motion beantragt, weil dadurch eine Ungleichbehandlung mit Neubauten geschaffen würde. Die Behandlung im Nationalrat ist ausstehend. Sollte der Vorstoss auf Bundesebene überwiesen und in der Folge das DBG und StHG angepasst werden, könnte das Motionsanliegen zumindest für energetische Massnahmen auch im Kanton Thurgau umgesetzt werden.

Thurgau

Hinzuweisen ist auch auf die Parlamentarische Initiative „Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung“ vom 2. Februar 2017 (17.400), die den Eigenmietwert abschaffen will. Dies würde mit der Streichung der entsprechenden Abzüge, u.a. für energetische oder denkmalpflegerische Arbeiten, einhergehen, was die vorliegende Motion überflüssig machen würde.

Die in der Motion erwähnte Praxis des Kantons Bern kann insofern nicht zur Motionserfüllung dienen, als dass der Kanton Bern das Motionsanliegen nicht umsetzt. Die sogenannte Praxisänderung des Kantons Bern besteht gemäss den vorliegenden Informationen darin, den Begriff des wirtschaftlichen Neubaus nicht mehr zu verwenden. Materiell hat sich die steuerrechtliche Praxis aber nicht grundsätzlich geändert.

4. Zusammenfassende Beurteilung

Der Regierungsrat teilt die Auffassung der Motion in energetischer und denkmalpflegerischer Hinsicht. Aufgrund des Bundesrechts und der steuersystematisch begründeten Rechtsprechung des Bundesgerichtes besteht für die Kantone gegenwärtig aber kein gesetzgeberischer Spielraum, um energetische und denkmalpflegerische Massnahmen auch bei wirtschaftlichen Neubauten als abzugsfähig zuzulassen. Würde der Bundesgesetzgeber in Umsetzung hängiger parlamentarischer Vorstösse eine Einzelfallbetrachtung von Gesamtsanierungen oder den Abzug von energetischen und denkmalpflegerischen Investitionen bei Gesamtsanierungen zulassen, würde der Regierungsrat dem Grossen Rat umgehend eine Änderung des StG im Sinne der Motion vorlegen.

5. Antrag

Aus den dargelegten Gründen beantragen wird Ihnen, sehr geehrte Frau Präsidentin, sehr geehrte Damen und Herren, die Motion nicht erheblich zu erklären.

Die Präsidentin des Regierungsrates

Der Staatsschreiber