



# Erläuterungen zur Änderung der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (Steuerverordnung, StV, SG 640.110) Stand: 1. Januar 2019

## 1. Ausgangslage

### 1.1 Abzugsfähigkeit von Liegenschaftskosten

Mit der Einführung des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und der Gemeinden (StHG) per 1. Januar 1993 sind im Privatvermögen energiesparende und umweltschonende Investitionskosten in ein bestehendes Gebäude den abzugsfähigen Unterhaltskosten gleichgestellt worden (Art. 9 Abs. 3 Bst. a StHG).

Die am 30. September 2016 verabschiedete Vorlage zum Massnahmenpaket für die Umsetzung der Energiestrategie 2050 enthält zusätzliche Steuererleichterungen im Gebäudebereich. So sind zugunsten energiepolitischer Ziele die nachstehend genannten Massnahmen ins StHG aufgenommen worden:

- Abzugsfähigkeit der Rückbaukosten für den Ersatzneubau (Art. 9 Abs. 3 Bst. a StHG);
- Übertragungsmöglichkeit der Investitionskosten, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, einschliesslich der Rückbaukosten auf die zwei nachfolgenden Steuerperioden, solange die Aufwendungen im Jahr, in denen sie angefallen sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden können (Art. 9 Abs. 3<sup>bis</sup> StHG).

Mit der an der Urne am 19. Mai 2019 angenommenen Steuergesetzrevision (Grossratsbeschluss vom 14. November 2018 betreffend Teilrevision des Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000) wurde, gestützt auf das StHG, die kantonale rechtliche Grundlage im Steuergesetz geschaffen (§ 31 Abs. 2 lit. d StG). Im Rahmen der vorliegenden Änderung der Steuerverordnung sind die entsprechenden konkretisierenden Ausführungsbestimmungen zu erlassen. Diese lehnen sich zwecks vertikaler Harmonisierung und aus verwaltungsökonomischen Gründen an die totalrevidierte Liegenschaftskostenverordnung des Bundes (SR 642.116), die ebenfalls auf den 1. Januar 2020 in Kraft treten wird, an.

### 1.2 Entscheid Steuerrekurskommission 2017

Mit Entscheid der Steuerrekurskommission vom 22. Juli 2017 wurde erkannt, dass die bundesrechtliche Bestimmung bezüglich Einschränkung des Pauschalabzugs für Liegenschaftskosten in Fällen, in denen die Liegenschaft von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt wird, mangels kantonale rechtlicher Grundlage nicht auf die kantonalen Steuern anwendbar ist, weshalb eine entsprechende kantonale rechtliche Bestimmung in die Steuerverordnung aufzunehmen ist.

### 1.3 Weitere Anpassungen

Im Übrigen wird im Rahmen der vorliegenden Revision eine Bestimmung zur Ersatzbeschaffung bei der Grundstückgewinnsteuer (§ 87 Abs. 2 StV) grammatikalisch korrigiert und eine Bestimmung über die Erhebung von Kosten bzw. einer Gebühr von bis zu CHF 40.-- für angeforderte Duplikate von Steuererklärungsformularen (§ 110 Abs. 1 StV) aufgehoben.

## 2. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen

### Erläuterungen zu § 33 Abs. 2 Steuerverordnung - Grundsatz

Geltendes Recht	Änderungen per 1. Januar 2020
<p><b>§ 33</b>                      a) Grundsatz  <sup>2</sup> Bei Grundstücken des Privatvermögens sind die Liegenschaftskosten in der Steuerperiode abziehbar, in der sie bezahlt werden. Bei Grundstücken des Geschäftsvermögens richtet sich die zeitliche Zuteilung der Liegenschaftskosten nach der von der steuerpflichtigen Person für ihre Buchhaltung gewählten Verbuchungsmethode (Verbuchung im Zeitpunkt der Rechnungsstellung oder der Zahlung); ein Wechsel der Methode ist zulässig, soweit sachliche Gründe dafür bestehen.</p>	<p><sup>2</sup> Bei Grundstücken des Privatvermögens sind die Liegenschaftskosten-<u>vorbehältlich § 36c</u>, in der Steuerperiode abziehbar, in der sie bezahlt werden. Bei Grundstücken des Geschäftsvermögens richtet sich die zeitliche Zuteilung der Liegenschaftskosten nach der von der steuerpflichtigen Person für ihre Buchhaltung gewählten Verbuchungsmethode (Verbuchung im Zeitpunkt der Rechnungsstellung oder der Zahlung); ein Wechsel der Methode ist zulässig, soweit sachliche Gründe dafür bestehen.</p>

§ 33 Abs. 2 StV regelt die zeitliche Zuordnung für die Abzugsfähigkeit von Liegenschaftsaufwendungen. Hiernach sind bei Grundstücken des Privatvermögens die Liegenschaftskosten in der Steuerperiode abziehbar, in der sie bezahlt werden. Aufgrund der neu geschaffenen Möglichkeit, gewisse Arten von Liegenschaftsunterhaltskosten auf maximal zwei Folgeperioden vorzutragen, ist in § 33 Abs. 2 StV ein entsprechender Vorbehalt („vorbehältlich § 36c“ E-StV) aufzunehmen, da diese nicht nur in der Steuerperiode abziehbar sein sollen, in welcher sie bezahlt wurden.

### Erläuterungen zu § 36a Steuerverordnung - Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau

Geltendes Recht	Änderungen per 1. Januar 2020
	<p><b>§ 36a</b>                      e) Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau  <sup>1</sup> Als abziehbare Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau gelten die Kosten der Demontage von Installationen, des Abbruchs des vorbestehenden Gebäudes sowie des Abtransports und der Entsorgung des Bauabfalls.  <sup>2</sup> Nicht abziehbar sind insbesondere die Kosten von Altlastensanierungen des Bodens und von Geländeverschiebungen, Rodungen, Planierungsarbeiten sowie Aushubarbeiten im Hinblick auf den Ersatzneubau.  <sup>3</sup> Die steuerpflichtige Person hat der zuständigen Steuerbehörde die abziehbaren Kosten, gegliedert nach Demontage-, Abbruch-, Abtransport- und Entsorgungskosten, in einer separaten Abrechnung auszuweisen.  <sup>4</sup> Rückbaukosten sind nur insoweit abziehbar, als der Ersatzneubau durch dieselbe steuerpflichtige Person vorgenommen wird.</p>

#### Abs. 1

Für die Begriffsauslegung werden jene Aktivitäten subsumiert, die unter den Titel der abzugsfähigen Rückbaukosten fallen. Diese setzen sich aus vier Hauptkomponenten zusammen:

- den Kosten der Demontage: Darunter fallen insbesondere die Lüftungs-, Heizungsinstallationen sowie Sanitär- und Elektroanlagen;
- den Kosten des Abbruchs: Diese entsprechen im Wesentlichen den eigentlichen Abbruchkosten des vorbestehenden Gebäudes;

- den Kosten des Abtransports: Diese umfassen die aus dem Rückbau resultierende örtliche Verschiebung des Bauabfalls;
- den Kosten der Entsorgung: Darunter fällt die auf den Rückbau zurückzuführende Beseitigung des Bauabfalls.

Orientierung für die Auflistung der zum Abzug berechtigenden Kosten schafft der Baukostenplan (BKP SN 506 500 / Ausgabe 2017). Es handelt sich dabei um einen Anlagekontenplan, der eine systematische Zuweisung sämtlicher Baukosten vornimmt, die bei der Erstellung einer Baute anfallen.

**Abs. 2**

Zur Klarstellung werden beispielhaft Auslagen aufgelistet, die nicht zu den Rückbaukosten gehören. Dazu zählen die Kosten von Altlastensanierungen des Bodens. Sanierungsbedürftig ist ein belasteter Standort dann, wenn der Baugrund durch Altlasten verseucht ist oder anderswie zu schädlichen Einwirkungen führt oder wenn die konkrete Gefahr besteht, dass solche Einwirkungen entstehen. Zu den weiteren nicht zum Abzug berechtigenden Kosten zählen Geländever-schiebungen, Rodungen, Planierungsarbeiten und über den Rückbau hinausgehende Aushubar-beiten im Hinblick auf den Ersatzneubau.

**Abs. 3**

Die steuerpflichtige Person muss die zum Abzug berechtigenden Kosten in einer separaten Ab-rechnung einreichen. Dies ist Inhalt der Deklarationspflicht und Bestandteil der Mitwirkungspflich-ten der steuerpflichtigen Person. Die Gliederung dieser Abrechnung folgt den in Abs. 1 genann-ten vier Hauptkomponenten. Die Veranlagungsbehörden können in der Folge gestützt auf eine entsprechende Abrechnung prüfen, ob die geltend gemachten Kosten abziehbarem Unterhalt nach Abs. 1 entsprechen oder den nicht abziehbaren Anlagekosten zuzuordnen sind.

**Abs. 4**

Die Abzugsfähigkeit der Rückbaukosten soll im Sinne einer konsequenten subjektbezogenen Betrachtungsweise untrennbar mit der Erstellung des Ersatzneubaus verbunden bleiben. Die Rückbaukosten können nur dann von der steuerpflichtigen Person geltend gemacht werden, wenn sie selber auch den Ersatzneubau realisiert.

**Erläuterungen zu § 36b Steuerverordnung - Ersatzneubau**

Geltendes Recht	Änderungen per 1. Januar 2020
	<p><b>§ 36b</b>                      f) Ersatzneubau  <sup>1</sup> Als Ersatzneubau gilt ein Bau, der nach Abschluss des Rückbaus eines Wohngebäudes oder eines gemischt genutzten Gebäudes innert angemessener Frist auf dem gleichen Grundstück errichtet wird und eine gleichartige Nutzung aufweist.</p>

Beim Ersatzneubau handelt es sich um ein neu erstelltes Gebäude, das auf dem gleichen Grund-stück wie das vorbestehende Gebäude errichtet worden ist. Demgegenüber handelt es sich beim Neubau um ein erstmalig erstelltes Gebäude „auf der grünen Wiese“. Eine zentrale Grundvoraus-setzung für die Geltendmachung der Rückbaukosten ist die Sicherstellung der gleichartigen Nut-zung des Ersatzneubaus im Vergleich zum vorbestehenden Gebäude. Gleichartige Nutzung wird unter folgenden Prämissen erfüllt bzw. nicht erfüllt:

Nutzung vorbestehendes Gebäude	Nutzung Ersatzneubau
Beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude	Beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude. Die Integration eines gewerblich genutzten Lie-genschaftsteils ist zulässig.

Gemischt genutztes Gebäude (Anteil Wohnen und Anteil Gewerbe)	Gemischt genutztes Gebäude (Anteil Wohnen und Anteil Gewerbe). Ein ausschliesslich beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude ist zulässig.
Unbeheiztes Gebäude (bspw. Stall, Scheune, Autounterstand)	Beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude. Berechtigt mangels gleichartiger Nutzung nicht zu einem Abzug der Rückbaukosten.
Gewerblich genutztes Gebäude (bspw. Lageraum)	Ausschliesslich beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude. Berechtigt mangels gleichartiger Nutzung nicht zu einem Abzug der Rückbaukosten.

Der zeitliche Verlauf zwischen Rückbau und Neuerrichtung ist auf Gesetzesebene nicht geregelt und deshalb auf Verordnungsebene zu präzisieren. Analog zur Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum (Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG bzw. § 105 Abs. 1 lit. b StG) drängt sich eine Norm auf, wonach der Ersatzneubau nach dem erfolgten Rückbau „innert angemessener Frist“ zu erstellen ist. Dies entspricht der Regelung in der totalrevidierten Liegenschaftskostenverordnung des Bundes und gewährleistet, dass die Frist sowohl beim Bund als auch beim Kanton nach dem gleichen Kriterium („Angemessenheit“) festgesetzt wird. In der Veranlagungspraxis zur Ersatzbeschaffung hat sich unter „angemessener Frist“ eine Zeitspanne von zwei Jahren durchgesetzt.

Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass zwischen dem steuerrechtlichen Begriff des „Ersatzneubaus“ und dem im Raumplanungsrecht ausserhalb der Bauzone verwendeten Begriff der „Ersatzbaute“ eine recht hohe Übereinstimmung hinsichtlich des Abbruchs und Wiederaufbaus am selben Ort, der zeitlichen Frist für die Neuerrichtung und der gleichartigen Nutzung besteht. Dies im Gegensatz zum äusseren Erscheinungsbild, das raumplanungsrechtlich bestmöglich zu wahren ist, und zum Volumen, das nur vergrössert werden darf, wenn dies für eine zeitgemässe Wohnnutzung oder für die verbesserte Einbettung in die Landschaft erforderlich ist.

### Erläuterungen zu § 36c Steuerverordnung - Auf die beiden nachfolgenden Steuerperioden übertragbare Kosten

Geltendes Recht	Änderungen per 1. Januar 2020
	<p><b>§ 36c</b>  g) Auf die beiden nachfolgenden Steuerperioden übertragbare Kosten</p> <p><sup>1</sup> Können die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienenden Investitionskosten oder die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau im Jahr der angefallenen Aufwendungen nicht vollständig steuerlich berücksichtigt werden, so können die verbleibenden Kosten auf die folgende Steuerperiode übertragen werden.</p> <p><sup>2</sup> Können die übertragenen Kosten auch in dieser Steuerperiode nicht vollständig steuerlich berücksichtigt werden, so können die verbleibenden Kosten auf die folgende Steuerperiode übertragen werden.</p> <p><sup>3</sup> Der Übertrag erfolgt, sofern das Reineinkommen negativ ist.</p> <p><sup>4</sup> Werden Kosten auf eine folgende Steuerperiode übertragen, so kann auch in dieser Steuerperiode kein Pauschalabzug geltend gemacht werden.</p> <p><sup>5</sup> Erfolgt nach Vornahme des Ersatzneubaus ein Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz oder eine Eigentumsübertragung der Liegenschaft, so behält die steuerpflichtige Person das Recht, die verbleibenden übertragbaren Kosten abzuziehen. Dies gilt</p>

auch bei Wegzug ins Ausland, wenn die Liegenschaft im Eigentum der steuerpflichtigen Person verbleibt.
--

*Abs. 1*

Die Gesetzesbestimmung (§ 31 Abs. 2 lit. d StG) sieht eine maximal mögliche Verteilung der abzugsberechtigten Kosten auf drei Jahre vor. Die Übertragungsmöglichkeit beschränkt sich auf die energiesparenden und umweltschonenden Investitionskosten sowie die Rückbaukosten, die im Hinblick auf einen Ersatzneubau anfallen, sofern diese im Jahr, in welchem sie getätigt worden sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden konnten. Der übrige Liegenschaftsunterhalt berechtigt nicht zum Übertrag. Entsprechende Kosten können nur im Jahr, in dem sie angefallen sind, geltend gemacht werden.

*Abs. 2*

Verbleiben übertragbare Aufwendungen aus der ersten Steuerperiode, so können diese in der nachfolgenden Steuerperiode geltend gemacht werden. Verbleiben in der zweiten Steuerperiode weitere übertragbare Kosten, so sind diese in der nachfolgenden dritten Steuerperiode geltend zu machen. Ein weiterer Übertrag ist ausgeschlossen.

*Abs. 3*

Mit dem Instrument der Verlustverrechnung wird das Prinzip der Periodizität insofern gelockert, als Verluste vorgetragen und mit Einkünften der nachfolgenden Bemessungsperioden verrechnet werden können. Dies gilt vom Grundsatz her neu auch für die vom Bundesparlament bzw. Grossen Rat beschlossene Übertragungsmöglichkeit auf die beiden nachfolgenden Steuerperioden von energiesparenden und umweltschonenden Investitionskosten sowie von Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau. Dabei sind jene übertragbaren Kosten in erster Instanz zu berücksichtigen, die zuerst verfallen.

Für konkrete Berechnungsbeispiele sei auf S. 5 f. der Erläuterungen des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) betreffend Totalrevision der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116) verwiesen.

*Abs. 4*

Die übertragbaren Aufwendungen sind im Rahmen der tatsächlichen Kosten geltend zu machen. Das hat zur Folge, dass auch die übrigen Liegenschaftskosten effektiv zu deklarieren sind. Der Pauschalabzug für die betroffene Liegenschaft entfällt somit in der entsprechenden Steuerperiode. Will die steuerpflichtige Person in der Steuerperiode, in welcher der Übertrag anfällt, den Pauschalabzug geltend machen, verlieren die übertragbaren Kosten aus der Vorperiode ihre Abzugsberechtigung.

*Abs. 5*

Erfolgt nach Vornahme des Ersatzneubaus ein Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz oder eine Eigentumsübertragung der Liegenschaft, so bleiben die übertragbaren Kosten innerhalb der maximal zulässigen Zeitspanne von drei Jahren abzugsfähig. Nebst dem Verkauf gibt es weitere Formen der subjektbezogenen Eigentumsübertragung wie etwa eine Schenkung oder ein Erbvorbezug. Auch in diesen Fällen verbleibt die Abzugsfähigkeit von noch nicht verrechneten Kosten beim bisherigen Eigentümer.

Dies gilt auch im Falle eines Wegzugs ins Ausland, wenn aufgrund des Verbleibs der Liegenschaft im Eigenbesitz eine beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz bestehen bleibt.

Mit dem Tod des bisherigen Eigentümers gehen dessen Rechte und Pflichten aus dem Steuerrechtsverhältnis an seine Erben über (§ 11 Abs. 1 StG). Bei einer Mehrzahl von Erben haften diese solidarisch. Auch der überlebende Ehegatte haftet zusammen mit den übrigen Erben solidarisch für den Anteil des Erblassers an der Gesamtsteuer. Beim überlebenden Ehegatten werden



Das baselstädtische Regelwerk hingegen sehe beim pauschalen Abzug der Liegenschaftskosten keine derartige Einschränkung vor. Demnach fehle es für die kantonalen Steuern an einer Bestimmung, welche eine Begrenzung der Liegenschaftskostenpauschale vorsehe (vgl. StRK.2016.144 vom 22. Juni 2017 Erw. 5/b/aa).

Aufgrund der Rechtsprechung der Steuerrekurskommission ist die bislang fehlende Bestimmung neu in die Steuerverordnung aufzunehmen. Für eine Übernahme der bundesrechtlichen Bestimmung spricht, dass ohne entsprechende Bestimmung der gesetzlich normierte Grundsatz der Besteuerung des Reineinkommens verletzt wird. Die gewerblichen Mieter der Liegenschaften kommen grösstenteils selber für Unterhaltskosten an den Liegenschaften auf und entsprechend reduzieren sich deren Mietkosten. Abzugsfähig sind somit nur vom Vermieter bzw. Eigentümer der Liegenschaft nachweislich selbst getragene Unterhaltskosten. Ein Pauschalabzug führt zu einem offensichtlich falschen Ergebnis und stellt eine Verletzung des vorerwähnten Besteuerungsgrundsatzes dar. Bei mehrheitlich an Gewerbetreibende vermieteten Liegenschaften werden Erträge aus unbeweglichem Vermögen erzielt, die den Pauschalabzug nicht mehr rechtfertigen. Aufgrund der sachlichen Gebotenheit sowie zur vertikalen Harmonisierung mit den Bestimmungen des Bundes ist die Steuerverordnung entsprechend zu ergänzen.

### Erläuterungen zu § 87 Abs. 2 Steuerverordnung - Ersatzbeschaffung

Geltendes Recht	Änderungen per 1. Januar 2020
<p><b>§ 87</b>  <sup>2</sup> Als angemessene Frist für den Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft gilt ein Zeitraum von zwei Jahren seit der Veräusserung des dauernd selbstgenutzten Grundstücks. Diese Frist kann erstreckt werden, wenn die Verzögerung durch Umstände bedingt ist, die nicht in den Einflussbereich der steuerpflichtigen Person liegen. Zulässig ist auch ein Erwerb des Ersatzgrundstücks innerhalb von zwei Jahren vor der Veräusserung des dauernd selbstgenutzten Grundstücks. Wird die Selbstnutzung des Ersatzgrundstücks innert sechs Jahren seit Erwerb aufgegeben, so wird die Grundstückgewinnsteuer nachträglich im Verfahren nach § 177 StG erhoben.</p>	<p><sup>2</sup> Als angemessene Frist für den Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft gilt ein Zeitraum von zwei Jahren seit der Veräusserung des dauernd selbstgenutzten Grundstücks. Diese Frist kann erstreckt werden, wenn die Verzögerung durch Umstände bedingt ist, die nicht <del>in den</del> <u>im</u> Einflussbereich der steuerpflichtigen Person liegen. Zulässig ist auch ein Erwerb des Ersatzgrundstücks innerhalb von zwei Jahren vor der Veräusserung des dauernd selbstgenutzten Grundstücks. Wird die Selbstnutzung des Ersatzgrundstücks innert sechs Jahren seit Erwerb aufgegeben, so wird die Grundstückgewinnsteuer nachträglich im Verfahren nach § 177 StG erhoben.</p>

Diese Bestimmung steht nicht im Zusammenhang mit der Revision der Bestimmungen betreffend die Liegenschaftskosten. Aufgrund eines grammatikalischen Fehlers „...wenn die Verzögerung durch Umstände bedingt ist, die nicht **in den** Einflussbereich der steuerpflichtigen Person liegen...“ ist der Terminus „in den“ durch den Terminus „im“ zu ersetzen. Ansonsten gilt die Bestimmung unverändert weiter.

### Erläuterungen zu § 110 Abs. 1 Steuerverordnung - Kosten/Gebühren

Geltendes Recht	Änderungen per 1. Januar 2020
<p><b>§ 110</b>  <sup>1</sup> Die Steuererklärung und die dazu gehörenden Formulare werden kostenlos abgegeben. Bei Bestellung zusätzlicher Formulare kann die Steuerverwaltung nebst den Formulkosten eine Gebühr bis 40 Franken erheben.</p>	<p><del><sup>1</sup> Die Steuererklärung und die dazu gehörenden Formulare werden kostenlos abgegeben. Bei Bestellung zusätzlicher Formulare kann die Steuerverwaltung nebst den Formulkosten eine Gebühr bis 40 Franken erheben.</del></p>

Die Aufhebung dieser Bestimmung steht nicht im Zusammenhang mit der Revision der Bestimmungen betreffend die Liegenschaftskosten. Mit der Erneuerung der Steuerverwaltungssoftware

soll auf eine Kosten- bzw. Gebührenerhebung für Duplikate für Steuererklärungsformulare verzichtet werden. Die anderen Kantone, welche die gleiche Steuerveranlagungssoftware verwenden, erheben keine Kosten bzw. Gebühren für Duplikate. Die Programmierung zur Verbuchung der entsprechenden Kosten bzw. Gebühren in der Steuerverwaltungssoftware müsste demnach exklusiv für den Kanton Basel-Stadt erfolgen, was mit zusätzlichen Kosten verbunden ist. Weil das Duplikat mit zunehmender Digitalisierung an Bedeutung verliert, der Unterhalt der Steuerverwaltungssoftware zunimmt, ist es angezeigt, von der Erhebung von Kosten bzw. einer Gebühr für die Zustellung eines Steuererklärungs-Duplikats von bis zu 40.-- Franken künftig abzusehen. Die Bestimmung wird deshalb ersatzlos aufgehoben.

Beilage:  
Synopsis