

**Wertvermehrnde Aufwendungen und Aufwendungen bei Erwerb und Veräusserung**

**§ 56 Nr. 1**

**Gesetzliche Grundlagen**

§ 56 StG

*b) Aufwendungen*

<sup>1</sup> Als Aufwendungen gelten

- a) Kosten für Erschliessungen, Bauten, Umbauten und andere dauernde Verbesserungen, die eine Wertvermehrung des Grundstückes bewirkt haben;
- b) Erschliessungsbeiträge und Anschlussgebühren sowie Beiträge für Bodenverbesserungen;
- c) Kosten und Abgaben, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Provisionen und Vermittlungsgebühren;
- d) Ausgleichsabgaben nach dem Planungsausgleichsgesetz (PAG) vom 31. Januar 2018.

<sup>2</sup> Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer als Abzüge berücksichtigt worden sind, und der Wert eigener Arbeit, der nicht als Einkommen versteuert worden ist, können nicht geltend gemacht werden.

<sup>3</sup> Versicherungsleistungen, Beiträge von Bund, Kanton oder Gemeinde sowie Leistungen Dritter, für die der Veräusserer keinen Ersatz oder keine Rückerstattung leistet, werden von den Anlagekosten abgerechnet.

**Inhalt**

1	Wertvermehrnde Aufwendungen .....	2
1.1	Definition .....	2
1.2	Kasuistik .....	2
1.3	Nicht abziehbare Kosten .....	4
1.4	Wirtschaftliche Handänderungen .....	4
2	Aufwendungen im Zusammenhang mit Erwerb und Veräusserung .....	4
2.1	Abziehbare Kosten .....	4
2.2	Nicht abziehbare Kosten .....	5

## 1 Wertvermehrnde Aufwendungen

Abziehbar sind die Aufwendungen, die im Verlaufe der massgebenden Besitzesdauer zu einer Wertsteigerung des Grundstücks geführt haben. Diese können bei der Einkommenssteuer nicht als Gewinnungskosten, konkret nicht als Liegenschaftsunterhaltskosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden (§ 39 Abs. 3 und § 41 Abs. 1 lit. e StG).

### 1.1 Definition

Als wertvermehrend im Sinne von § 56 Abs. 1 lit. a und b StG gelten Aufwendungen, die den **Gebrauchswert der Liegenschaft erhöht**, die wiederkehrenden **Betriebskosten gesenkt** oder sonst wie eine **wertmässige Verbesserung** des Grundstücks während der massgebenden Besitzesdauer bewirkt haben. Folglich können, wenn der Verkehrswert vor 30 Jahren als Erwerbspreis geltend gemacht wird, frühere Wertvermehrungen nicht angerechnet werden. Zu beachten sind Verbesserungen sowohl tatsächlicher als auch rechtlicher Natur (ausführlich dazu StB SO § 53 Nr. 1).

### 1.2 Kasuistik

Abzugsfähig sind die folgenden wertvermehrenden Aufwendungen:

- Kosten für die **Erschliessung** des Grundstücks inkl. Erschliessungsbeiträge an das Gemeinwesen (Perimeter), wenn dieses eine öffentliche Erschliessung erstellt, sowie die Anschlussgebühren an die öffentlichen Ver- und Entsorgungsanlagen (Wasser, Abwasser, Elektrizität, Telekommunikation usw.);
- Aufwendungen für die Bodenverbesserung (z.B. Drainage);
- Kosten für die **Erstellung von Neubauten** inkl. Planungs- und Nebenkosten. Dazu zählen auch die Kosten für einen Gestaltungsplan, für die Begründung von Stockwerkeigentum, die Bewilligungsgebühren, weitere Kosten im Zusammenhang mit dem Baubewilligungsverfahren (Gerichts- und Anwaltskosten) sowie die Kosten der Umgebungsgestaltung;
- Der Aufwand für **An-, Aus- oder Umbauten** von bestehenden Gebäuden, nicht jedoch reine Renovationskosten, die bei der Einkommenssteuer abgezogen werden können;
- Sowohl bei Neu- als auch bei Um- und Ausbauten sind die **Kosten der Finanzierung** abziehbar, wie z.B. die Gebühren für die Errichtung von Schuldbriefen und die Baukreditzinsen bis zur Bezugsbereitschaft, da sie nicht als Schuldzinsen gemäss § 41 Abs. 1 lit. a StG abgezogen werden können; den Baukreditzinsen sind Baulandzinsen gleichgestellt, wenn ein naher Zusammenhang mit der nachmaligen Überbauung besteht (Urteil BGer 2C\_874/2013 vom 21.05.2014 mit weiteren Hinweisen);
- Kosten für andere Verbesserungen, die eine Wertvermehrung bewirken, wie der **Einbau** von bisher **nicht vorhandenen Einrichtungen** (z.B. Sauna), der Ersatz von bestehenden Einrichtungen, wenn trotzdem ein Mehrwert entsteht (z.B. Ersatz einer gewöhnlichen Badewanne durch einen Whirlpool oder einer Standard-Küchenkombination durch eine Designer-Küche, je im Umfang der Mehrkosten). Investitionen,

die dem Energiesparen oder dem Umweltschutz dienen (zusätzliche Wärmedämmung, Einbau von Regelungsanlagen im Heizsystem usw., vgl. die Auflistung in § 6 Abs. 2 StVO Nr. 16), erhöhen den Wert bestehender Bauten in der Regel ebenfalls. Aufgrund besonderer Bestimmung können sie bei der Einkommenssteuer trotzdem abgezogen werden (§ 39 Abs. 3 StG; § 6 StVO Nr. 16). In diesem Umfang können sie nicht mehr als wertvermehrnde Aufwendungen geltend gemacht werden (§ 56 Abs. 2 StG).

- Bis Ende 2009 waren jedoch Kosten, die in den ersten fünf Jahren seit dem Erwerb für die Instandstellung einer Liegenschaft aufgewendet wurden, die im Unterhalt vernachlässigt war, bei der Einkommenssteuer nicht abzugsfähig. Obwohl es sich technisch um (werterhaltende) Unterhaltskosten handelt, galten sie insoweit bei der Einkommenssteuer als wertvermehrend und konnten nicht abgezogen werden (§ 2 Abs. 3 StVO Nr. 16 in der bis Ende 2009 geltenden Fassung; sog. **Dumont-Praxis**, KSGE 2000 Nr. 6). Folglich sind sie bei der Grundstückgewinnsteuer als wertvermehrnde Aufwendungen zu berücksichtigen. Ebenfalls bis Ende 2009 konnten in den ersten fünf Jahren nach dem Erwerb Investitionen, die dem Energiesparen oder dem Umweltschutz dienen, nur zur Hälfte abgezogen werden (§ 6 Abs. 5 StVO Nr. 16 in der bis Ende 2009 geltenden Fassung). Die andere Hälfte wird als wertvermehrnde Aufwendung zum Abzug zugelassen;
- Ab Steuerjahr 2010 können bei der Einkommenssteuer auch die Instandstellungskosten neu erworbener Liegenschaften vollumfänglich abgezogen werden (§ 39 Abs. 3 StG in der ab 2011 geltenden Fassung; § 2 Abs. 3 StVO Nr. 16 in der aktuellen, ab 2010 geltenden Fassung). Eine Berücksichtigung bei der Grundstückgewinnsteuer entfällt somit;
- Die Kosten für die **erstmalige Ausstattung des Gartens** mit Sträuchern, Bäumen, Stauden und anderen mehrjährigen Pflanzen gelten in allen Fällen als wertvermehrend (KSGE 2000 Nr. 6 Erw. 4);
- Kosten für **Bauprojekte**, die mit dem Grundstück mitveräussert werden und anschliessend zur Baubewilligung führen (KSGE 1993 Nr. 9). Andere, nicht realisierte oder nicht realisierbare Projekte führen zu keiner Wertvermehrung für das Grundstück;
- Aufwendungen für die **Begründung von Dienstbarkeiten**, die z.B. die Erschliessung oder Überbaubarkeit des Grundstücks erleichtern (Wegrecht, Durchleitungsrecht, Näher- oder Grenzbaurecht, Ausnützungstransport);
- Kosten für die **Ablösung von bestehenden, belastenden Dienstbarkeiten** (z.B. Baubeschränkung), nicht aber für die Ablösung von Wohn- und Nutzniessungsrechten, da diese weder zum Erlös noch zu den Anlagekosten zählen (§§ 54 und 55, je Abs. 1 StG);
- Muss der Bauherr (verdeckte) **Baumängel** auf eigene Kosten **beheben** lassen, z.B. wegen Konkurses des Unternehmers, gelten diese Aufwendungen als wertvermehrend (Urteil BGer 2C\_677/2008 vom 29.05.2008). Dasselbe gilt für Investitionen, mit

denen einer drohenden Wertverminderung begegnet wird (Errichtung einer Stützmauer, um Hangrutschungen zu begegnen).

### 1.3 Nicht abziehbare Kosten

Wie bereits erwähnt sind Kosten, die bei der Einkommenssteuer abgezogen werden können, selbst wenn sie nicht geltend gemacht wurden, nicht abzugsfähig. Das betrifft in erster Linie die Kosten für **werterhaltende Unterhaltsarbeiten**. Dazu gehören die Auslagen für die Behebung von Schäden (Reparaturen), für wiederkehrende Erneuerungsarbeiten (z.B. Neuanstrich, Fassadenrenovation), für den Ersatz von bestehenden Einrichtungen und Anlagen, Tankrevisionen usw. Nicht abziehbar ist zudem der **Wert der eigenen Arbeit**, der nicht als Einkommen versteuert worden ist (§ 56 Abs. 2 StG). Als Einkommen steuerbar sind indessen Eigenleistungen, die Selbständigerwerbende mit ihrem eigenen Unternehmen für sich selbst erbringen (vgl. StB SO § 23 Nr. 1). Diese können, soweit wertvermehrender Natur, vom steuerbaren Grundstücksgewinn abgezogen werden.

Soweit **Dritte Beiträge** an die wertvermehrenden Aufwendungen geleistet haben und der Veräusserer sie nicht ersetzt oder zurückerstattet, sind die Anlagekosten in diesem Umfang zu kürzen (§ 56 Abs. 3 StG). Zu nennen sind hauptsächlich Versicherungsleistungen für den Wiederaufbau eines zerstörten Gebäudes oder Subventionen von öffentlichen Gemeinwesen z.B. für Schutzräume, Bodenverbesserungen, energietechnische oder Umweltschutz-Massnahmen (z.B. Photovoltaikanlagen).

### 1.4 Wirtschaftliche Handänderungen

Die wertvermehrenden Aufwendungen, welche die veräusserte Immobiliengesellschaft während der massgebenden Besitzesdauer getätigt hat, können ebenfalls abgezogen werden. Sie sind zu berücksichtigen, ungeachtet in welchem Umfang die Gesellschaft sie aktiviert und wieder abgeschrieben hat (siehe auch StB SO § 55 Nr. 1 mit einem Beispiel).

## 2 Aufwendungen im Zusammenhang mit Erwerb und Veräusserung

Als Aufwendungen abziehbar sind gemäss § 56 Abs. 1 lit. c StG die Kosten und Abgaben, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Provisionen und Vermittlungsgebühren. Im Ergebnis handelt es sich um die notwendigen **Gewinnungskosten** für die Erzielung des Grundstücksgewinns.

### 2.1 Abziehbare Kosten

Abziehbar sind die folgenden Aufwendungen, soweit die steuerpflichtige Person sie selbst bezahlt:

- die **Handänderungssteuer** beim Erwerb und, sofern der Verkäufer sich vertraglich verpflichtet hat, sie ganz oder teilweise zu bezahlen, bei der Veräusserung des Grundstückes;
- die **Beurkundungs- und Grundbuchgebühren**, auch jene für den Vorvertrag, wenn ein solcher abgeschlossen wurde;

- die **Insertionskosten**, wobei es auf das Medium, in dem die Inserate erscheinen, nicht ankommt (Zeitungen, Zeitschriften, Internet, Flyer); dazu gehören auch die Kosten für die Erstellung einer Verkaufsdokumentation;
- die **üblichen Vermittlungsgebühren** und Mäklerprovisionen; sowohl jene beim Kauf als auch jene beim Verkauf können unter folgenden Voraussetzungen anerkannt werden (vgl. Urteil BGer 2C\_119/2009 vom 29.05.2009):
  - Es liegt ein zivilrechtlich gültiger Mäklervertrag gemäss Art. 412 ff. OR mit einem Dritten vor; das ist beispielsweise nicht der Fall bei einem Vertrag mit der eigenen Aktiengesellschaft, wenn der Aktionär die Vermittlungstätigkeit selbst ausführt (Eigenprovision);
  - Der Mäkler hat in Erfüllung des Vertrages zum Verkauf führende Nachweis- oder Vermittlungstätigkeiten ausgeübt;
  - Das Mäklerhonorar wurde bezahlt;
  - Der Abzug beschränkt sich auf die Provision im üblichen Umfang. Als üblich gelten Vermittlungsprovisionen von 2% bis 3% des Kaufpreises, je nach Schwierigkeitsgrad der Vermittlung. In Fällen von besonders schwer vermittelbaren Liegenschaften (z.B. unüberbautes Land, Gastgewerbe-Liegenschaften) können Provisionen bis max. 5% des Kaufpreises gerechtfertigt sein. Über das übliche Mass hinausgehende Provisionen (z.B. hälftige Teilung des Betrages, den der erzielte Verkaufspreis eine vorher bestimmte Limite übersteigt, zwischen Verkäufer und Makler) gelten als nicht abziehbare Gewinnverwendung (siehe unten);
- die **Kosten für die Bewertung** oder Schätzung der Liegenschaft durch eine Fachperson, soweit diese Dienstleistung nicht vom Mäkler erbracht wird und in seinem Honorar eingeschlossen ist;
- **Vorfälligkeitsentschädigungen**, die bei der vorzeitigen Auflösung einer Hypothek im Zusammenhang mit dem Verkauf des Grundstückes anfallen (Urteile BGer 2C\_1165/2014 und 2C\_1148/2015, beide vom 03.04.2017; im Übrigen zu den Vorfälligkeitsentschädigungen siehe StB SO § 41 Nr. 1);
- die **Planungsausgleichsabgabe** nach Art. 5 RPG, zu der die Kantone nach dem revidierten Raumplanungsgesetz spätestens ab 2019 verpflichtet sind. Im Kanton Solothurn wird sie seit dem 1. Juli 2018 mit dem Inkrafttreten des Gesetzes über den Ausgleich raumplanungsbedingter Vor- und Nachteile (Planungsausgleichsgesetz, PAG, BGS 711.18) erhoben. Die Einwohnergemeinden setzen die Ausgleichsabgabe bei kommunalen Nutzungsplänen fest, der Kanton bei kantonalen Planungen (§ 13 Abs. 1 PAG). Die Abgabe beträgt 20 % des Planungsmehrwertes. Die Gemeinden sind aber berechtigt, eine Abgabe von bis zu 40 % zu erheben (§ 8 PAG).

## 2.2 Nicht abziehbare Kosten

**Nicht abzugsfähig** sind alle Formen der **Gewinnverwendung**. Dazu gehören insbesondere Gewinnanteilsrechte gesetzlicher oder vertraglicher Natur (vgl. StB SO § 52 Nr. 1).

Dazu sind auch Beteiligungen von Vermittlern usw. am Erlös oder Gewinn zu zählen, z.B. in Form von Erfolgshonoraren, soweit sie die üblichen Provisionen übersteigen (Urteil BGer 2C\_119/2009 vom 29.05.2009 und 2C\_162/2016 vom 29.09.2016). Ebenfalls nicht abziehbar sind die Grundstückgewinnsteuer auf dem zu besteuernenden Gewinn und die Grundstückgewinnsteuer aus einer früheren Veräußerung, die der Steuerpflichtige zur Abwendung oder Ablösung des gesetzlichen Pfandrechts (vgl. StB SO § 59<sup>bis</sup> Nr. 1) auf seinem Grundstück bezahlt hat. Im Unterschied dazu bildet die Grundstückgewinnsteuer des damaligen Verkäufers, die der Steuerpflichtige beim seinerzeitigen Erwerb vertraglich zur Bezahlung übernommen hat, Bestandteil des Erwerbspreises. Denn beim Verkäufer wurde sie zum Gewinn hinzugerechnet (vgl. StB SO § 54 Nr. 1).

Nicht berücksichtigt werden können auch alle **Aufwendungen im Zusammenhang mit steueraufschiebenden Veräußerungen** (z.B. Erbgang, Erbteilung, güterrechtliche Auseinandersetzung), da diese Vorgänge für die Anlagekosten ohne Bedeutung sind (§ 53 Abs. 2 und 3 StG). Folglich sind weder die Kosten des Erbschaftsinventars oder der Erbteilung noch Auszahlungen an Miterben noch die im Rahmen der erbrechtlichen Übernahme entrichteten Erbschaftssteuern anzurechnen, auch nicht anteilmässig (Urteil BGer 2C\_147/2008 vom 29.07.2008). Die frühere Rechtsprechung, auf die in KSGE 1997 Nr. 14 verwiesen wird, ist nicht mehr anwendbar. **Umzugs- und Räumungskosten** stellen nicht abziehbare Lebenshaltungskosten dar, bei teilweise geschäftlich genutzten Liegenschaften allenfalls Geschäftsaufwand, der dort zu berücksichtigen ist, nicht aber bei der Grundstückgewinnsteuer. Ebenfalls ausgeschlossen ist der Abzug eines **Pfandausfalls**, den der Verkäufer seinerzeit beim Erwerb des Grundstücks im Rahmen eines Zwangsverwertungsverfahrens (auch bei freihändigem Erwerb) erlitten hat. Der private Kapitalverlust ist weder Teil des Erwerbspreises (vgl. StB SO § 55 Nr. 1 mit Beispiel) noch eine Aufwendung im Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks (Urteil BGer 2C\_589/2014 vom 27.03.2015 = StE 2015 B 44.13.7 Nr. 27).

Weil jeder Gewinn aus der Veräußerung eines Grundstücks für sich besteuert wird (§ 49 Abs. 1 StG), können **Verluste aus der Veräußerung** eines anderen Grundstücks ebenfalls nicht abgezogen werden. Eine Ausnahme gilt für jene juristischen Personen, die grundsätzlich von der Steuerpflicht befreit sind, für Grundstückgewinne aber der Grundstückgewinnsteuer unterliegen (§ 48 Abs. 1 lit. e StG). Diese können gestützt auf Art. 23 Abs. 4 i.V.m. Art. 10 Abs. 1 lit. c StHG Verluste, die sie bei der Veräußerung von Grundstücken im gleichen Jahr erlitten haben, von den steuerbaren Grundstücksgewinnen abziehen (Urteil BGer 2C\_1080/2014 vom 05.07.2016). Die Verlustverrechnung beschränkt sich auf Verluste des gleichen Jahres, da Art. 23 Abs. 4 StHG nicht auf Art. 10 Abs. 2 StHG verweist.

Aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung können alle Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer bereits als Abzüge berücksichtigt worden sind, bei der Grundstückgewinnsteuer nicht noch einmal geltend gemacht werden (§ 56 Abs. 2 StG; Ausschluss des doppelten Abzugs). Das gilt auch für den Fall, dass der Abzug fälschlicherweise bei der Einkommenssteuer gewährt worden ist (vgl. dazu Urteil BGer 2C\_1148/2015 vom 03.04.2017 Erw. 4.1.2 mit weiteren Hinweisen).