

Art. 34 Abs. 2, Art. 115, Art. 118 Abs. 1 lit. b und Abs. 4 lit. a StG; § 22 Abs. 1 und 2 StV. Steuerrechtliche Behandlung von Aufwendungen für die Instandstellung einer neu erworbenen Liegenschaft (OGE 66/2007/18 vom 29. Februar 2008)

Aufwendungen für die Instandstellung einer neu erworbenen Liegenschaft gelten als Unterhaltskosten und können bei Liegenschaften im Privatvermögen von der Einkommenssteuer abgezogen werden. Sie sind daher im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer nicht zu berücksichtigen.

Aus den Erwägungen:

2.– a) Grundstückgewinn ist der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt (Art. 115 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 20. März 2000 [StG, SHR 641.100]). Gemäss Art. 118 Abs. 1 StG sind bei der Ermittlung des Grundstückgewinns als Aufwendungen unter anderem die nachgewiesenen Ausgaben, die zur Wertvermehrung beigetragen haben, insbesondere für Neu- und Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstücks, nach Abzug allfälliger Versicherungsleistungen und Beiträge von Bund, Kanton oder Gemeinde anrechenbar (lit. b). Art. 118 Abs. 4 lit. a StG hält sodann ausdrücklich fest, dass Aufwendungen, die bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer als Abzüge oder als Aufwand berücksichtigt worden sind oder hätten berücksichtigt werden müssen, nicht anrechenbar sind. Von der Einkommenssteuer können bei Liegenschaften im Privatvermögen unter anderem die Unterhaltskosten abgezogen werden. Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abzugfähig sind (Art. 34 Abs. 2 StG). Als Unterhaltskosten gelten dabei die tatsächlichen Aufwendungen zur Instandhaltung einer Liegenschaft. Als Unterhaltskosten gelten aber auch die Aufwendungen für die *Instandstellung einer neu erworbenen Liegenschaft* und Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen (§ 22 Abs. 1 und 2 der Verordnung des Regierungsrats des Kantons Schaffhausen über die direkten Steuern vom 26. Januar 2001 [StV, SHR 641.111]). Als Instandstellungskosten gelten die unregelmässig anfallenden Aufwendungen, welche über die laufenden Ausbesserungen und Reparaturen hinaus erbracht

werden müssen, um die liegenschaftlichen Werte auch auf die Dauer erhalten zu können und deren Ertrag zu sichern. Es handelt sich um aufgelaufene, aperiodische Instandhaltungskosten im Sinn einer *Nachholung unterlassenen Unterhalts* (vgl. Dienstanleitung zum Steuergesetz, Art. 34 Nr. 2, Ziff. 1.3, S. 3).

Die Regelung, dass Aufwendungen für die Instandstellung einer neu erworbenen Liegenschaft als Unterhaltskosten abzugsfähig sind, gilt bereits seit der Steuerperiode 1997/1998 (vgl. § 28 Abs. 2 der Verordnung des Regierungsrats des Kantons Schaffhausen betreffend den Vollzug des Gesetzes vom 17. Dezember 1956 über die direkten Steuern vom 23. November 1982 [aStV] in der Fassung vom 4. Juli 1995; Amtsblatt für den Kanton Schaffhausen Nr. 28 vom 14. Juli 1995, S. 900). Vor dieser Gesetzesänderung galten Aufwendungen für die Instandstellung einer neu erworbenen Liegenschaft innerhalb der ersten fünf Jahre demgegenüber nicht als Unterhaltskosten (vgl. § 28 Abs. 2 aStV in der Fassung vom 29. November 1994; OGE vom 24. Dezember 1993 i.S. T., Amtsbericht 1993, S. 125 ff.). Seit der Steuerperiode 1997/1998 folgt der Kanton Schaffhausen somit nicht mehr der vom Bundesgericht bezüglich der direkten Bundessteuer festgelegten Praxis (sogenannte Dumont-Praxis; vgl. dazu statt vieler: BGE 2A.71/2006 vom 21. Juni 2006). Zwar hielt das Bundesgericht am 2. Februar 2005 (StE 2005, A 23.1 Nr. 10, E. 3.3) fest, dass der Begriff der Unterhaltskosten unter dem Geltungsbereich des Steuerharmonisierungsgesetzes im kantonalen Recht nicht anders ausgelegt werden könne als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer. Eine andere Auslegung würde dem Anliegen der vertikalen Steuerharmonisierung zuwiderlaufen und die mit dem Erlass des Steuerharmonisierungsgesetzes angestrebte Vereinfachung der Rechtsanwendung vereiteln. Damit sprach sich das Bundesgericht dafür aus, dass die Dumont-Praxis auch für das kantonale Steuerrecht gelte. Demgegenüber wird jedoch in der Lehre die Auffassung vertreten, dass die Kantone aufgrund des Steuerharmonisierungsgesetzes nicht gehalten sind, die Dumont-Praxis zu übernehmen (*Markus Reich*, Basler Kommentar, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel/Genf/München 2002, Art. 9 N. 20a, S. 169). Der Entscheid des Bundesgerichts ist denn auch kritisiert worden (*Hugo Casanova*, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2005, Kantonale Abgaben [inkl. Steuerharmonisierung], ASA 76, S. 81 ff., mit Hinweis). In dieser Situation stellt sich die Frage, ob die Dumont-Praxis aufgrund des erwähnten bundesgerichtlichen Entscheids auch für den Kanton Schaffhausen allgemein anwendbar sei. Diese Frage kann jedoch offen gelassen werden, da es zumindest vorliegend bei der gestützt auf § 22 Abs. 2 StV im Kanton Schaffhausen bestehenden Praxis bleiben muss. Dies aus folgenden Gründen: Zum einen betraf der Entscheid des Bundesgerichts einen Fall im Kanton Solothurn und entfaltet für die diesbezügliche Regelung im Kanton Schaffhausen keine unmittelbar verbindliche

Wirkung. § 22 Abs. 2 StV ist vielmehr noch immer in Kraft und wird von den Steuerbehörden weiterhin angewendet. Überdies stimmt die massgebliche Regelung des Solothurner Steuergesetzes – im Unterschied zum Kanton Schaffhausen – mit der Lösung, wie sie im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vorgesehen ist, überein. Zum anderen wurden die vorliegend in Frage stehenden baulichen Massnahmen zum grössten Teil vor dem erwähnten Entscheid ausgeführt, weshalb für diese insoweit jedenfalls § 22 Abs. 2 StV anwendbar war.