



Entscheid

1. Juni 2021

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Hans Heinrich Knüsli, Steuerrichter Christian Griesser und Gerichtsschreiber Sven Tschalèr

In Sachen

A,

vertreten durch B AG,
Chamerstrasse 176, 6300 Zug,

Rekurrent,

gegen

Gemeinde C,

vertreten durch den Ausschuss für Grundsteuern,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. 1. A (nachfolgend der Pflichtige) erwarb am ... 2009 zusammen mit der von seinem Bruder D beherrschten E GmbH im Miteigentum je zur Hälfte das Grundstück Kat.-Nr. ... (ehemaliges Weinbauernhaus Vers.-Nr. ... mit ... m² Gebäudegrundfläche und Umschwung) an der ...strasse xx/xx/xx in C. Der Gemeinderat C stellte die Liegenschaft am 23. August 2010 unter Denkmalschutz. In den Jahren 2009-2013 sanierten die Eigentümer die Liegenschaft umfassend, verbunden mit Ein- und Umbauten. Der Pflichtige machte die von ihm getragenen Aufwendungen als Unterhaltskosten geltend, die mangels entsprechender übriger Einkünfte nur teilweise berücksichtigt wurden.

2. Am ... 2019 veräusserte der Pflichtige seinen Miteigentumsanteil für Fr. 1'220'500.- der erwähnten GmbH seines Bruders. Aus Anlass dieser Handänderung auferlegte ihm der Ausschuss für Grundsteuern der Gemeinde C am 26. Juni 2020 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 262'272.-. Neben weiteren, hier nicht interessierenden Korrekturen kürzte die Behörde die vom Pflichtigen geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen in der Höhe von Fr. 895'254.- auf Fr. 149'099.-.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige Einsprache mit dem Antrag, die aufgrund eines Aufwandüberschusses bei den Einkommenssteuern nicht berücksichtigten Baukosten bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zuzulassen. Der Ausschuss für Grundsteuern wies die Einsprache am 30. Oktober 2020 ab.

C. Mit Rekurs vom 30. November 2020 liess der Pflichtige dem Steuerrekursgericht beantragen, den steuerbaren Grundstücksgewinn "unter vollständiger Berücksichtigung der wertvermehrenden Aufwendungen" von Fr. 846'100.- auf Fr. 477'800.- herabzusetzen. Ausserdem verlangte er eine Parteientschädigung.

In seiner Rekursantwort vom 4. Januar 2021 schloss der Ausschuss für Grundsteuern – unter Zusprechung einer Parteientschädigung – auf Abweisung des Rechtsmittels. Mit Stellungnahme vom 19. Januar 2021 hierzu hielt der Pflichtige an seinen Anträgen fest.

Auf die Erwägungen des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstücksgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt.

b) Die anrechenbaren Aufwendungen sind in § 221 Abs. 1 StG abschliessend aufgezählt (RB 1990 Nr. 51; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 221 N 3 StG). Dazu gehören laut lit. a Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstücks, nach Abzug allfälliger Versicherungsleistungen und Beiträge von Bund, Kanton oder Gemeinde. Ins Gewicht fallen damit zunächst die Kosten für die erstmalige Erstellung einer Liegenschaft. Was alsdann die Kosten für bauliche Massnahmen an einer bereits bestehenden Liegenschaft anbelangt, sind diese gemäss ständiger Rechtsprechung nicht schlechthin bei der Grundstückgewinnsteuer anrechenbar. Die Anrechenbarkeit ist grundsätzlich vielmehr auf die wertvermehrenden Aufwendungen beschränkt (§ 221 Abs. 1 lit. a StG). Darunter sind solche Aufwendungen zu verstehen, welche die Beschaffenheit des Grundstücks dauernd verbessern (RB 1983 Nr. 42; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 30 StG). Hiervon abzugrenzen sind die bei der Einkommenssteuer abziehbaren Unterhaltskosten bzw. die Aufwendungen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bisheriger Werte ist und die in längeren oder kürzeren Zeitabständen wiederkehren (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 36 ff. StG).

c) Die Abgrenzung zwischen den werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen hat dabei grundsätzlich lückenlos zu sein, jedenfalls soweit im Einzelfall nicht blosse Lebenshaltungskosten vorliegen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 30 N 88 StG). Grundsätzlich sollten alle Aufwendungen für Grundstücke abzugsfähig

sein, aber auch nur einmal; eine Nichtberücksichtigung wie auch eine doppelte Berücksichtigung sind unzulässig (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 10 N 152). Somit kann eine steuerpflichtige Person, die gewisse Aufwendungen bereits als werterhaltend bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer abgezogen hat, dieselben Positionen nicht im Rahmen der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer – nun als wertvermehrend – nochmals geltend machen, und zwar unabhängig von der objektiv richtigen Beurteilung (BGE 143 II 382 E. 4.1.2). Denn neben dem Grundsatz der lückenlosen Abstimmung der beiden Steuerarten verbietet auch der Grundsatz von Treu und Glauben eine doppelte Berücksichtigung (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 33, mit Hinweis auf StRK III, 20. Juni 2005, ZStP 2005, 397; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, § 10 N 153).

Trotz dieses lückenlosen Zusammenhangs zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen besteht für die Grundsteuerbehörde aber keine absolute Bindung an die Entscheide des für die Staatssteuereinschätzung zuständigen kantonalen Steueramts. Dies bedeutet freilich nicht, dass jede Steuerbehörde einzig das ihr Gutscheinende besteuern darf. Vielmehr müssen die Behörden ihre Entscheide aufeinander abstimmen, denn es wäre willkürlich, dasselbe Steuersubstrat sowohl mit der Einkommens- als auch mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen. Wurden somit im Rahmen der Einschätzung der Einkommenssteuer geltend gemachte Kosten nicht als Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen, müssen sie – ungeachtet ihres objektiv-technischen Charakters – als Ausfluss aus der harmonisierungsrechtlich gebotenen Lückenlosigkeit als Wertvermehrung anerkannt werden. Dieser Schluss gilt aber nur für tatsächlich im Rahmen der Einkommenssteuer geltend gemachte Kosten (was insbesondere auch auf Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen zutrifft). Hat die steuerpflichtige Person die Kosten – aus welchem Grund auch immer – anlässlich der Einkommenssteuereinschätzung (die zeitlich fast immer der Grundstückgewinnsteuer-Veranlagung vorausgeht) nicht geltend gemacht, kann sie nicht unter Hinweis auf die Lückenlosigkeit die (volumfängliche) Anrechnung als wertvermehrende Aufwendungen verlangen, wenn es sich bei den Aufwendungen objektiv-technisch um Unterhalt gehandelt hat. Die Lückenlosigkeit setzt vielmehr voraus, dass der zuerst tätigen Einschätzungsbehörde der Sachverhalt so dargestellt wird, dass eine Qualifikation der Kosten als werterhaltend oder wertvermehrend möglich ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 34 StG). Lagen nach dem Recht der betreffenden Steuerperiode Unterhaltskosten vor, wurde der Abzug aus tatsächlichen Gründen (z.B. wegen unvollständiger Deklaration) aber nicht getätigt, steht dies später einer umqualifizierenden

"Heilung" entgegen. Die steuerpflichtige Person ist auf ihrer damaligen Deklaration zu behaften (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, § 10 N 153).

d) aa) Grundsätzlich ist es Sache des Steuerpflichtigen, genaue Angaben über die von ihm behaupteten Aufwendungen zu machen. Die diesbezüglich erforderliche substantiierte Sachdarstellung muss spätestens innerhalb der Rekursfrist vorgebracht werden. Als substantiiert gilt eine Sachdarstellung, die hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle Tatsachenbehauptungen enthält, welche – ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steuererminderung bzw. -ermässigung erlaubt. Zur Mitwirkung des Steuerpflichtigen gehört ferner die Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln, anhand derer sich die Richtigkeit des dargelegten Sachverhalts ergibt (Martin Zweifel, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren, ASA 49, 518). Kommt der Steuerpflichtige diesen Anforderungen nicht nach, so hat die Steuererminderung bzw. -ermässigung an sich zu unterbleiben (vgl. RB 1980 Nr. 72).

bb) Gerade bei Umbauten bestehender Gebäude lassen sich wertvermehrende und werterhaltende Aufwendungen jedoch naturgemäss nicht immer scharf auseinanderhalten; sie lassen sich aus diesem Grund nur schätzen. Dabei ist es Sache des Steuerpflichtigen, die notwendigen Schätzungsgrundlagen zu beschaffen. Hierzu bedarf es insbesondere genauer Angaben über die ausgeführten Arbeiten sowie den Zustand und die Ausrüstung des Objekts vor und nach dem Umbau (RB 1997 Nr. 51; VGr, 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1). Andernfalls ist die steuerrechtliche Beurteilung der Abzugsfähigkeit nicht möglich. Folge davon ist, dass die betreffenden Aufwendungen entweder gänzlich unberücksichtigt bleiben müssen oder diese nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinn von § 139 Abs. 2 StG zu schätzen sind (dazu sogleich).

2. a) Der Ausschuss für Grundsteuern erwog im Einspracheentscheid, dass der Pflichtige in den Steuererklärungen 2009-2013 abzugsfähige Kosten von insgesamt Fr. 1'060'716.- geltend gemacht und diese durchwegs als Unterhalt bezeichnet habe. Anlässlich der Veranlagung der Steuerperiode 2010 habe der zuständige Steuermittelsachverständigenrat den Pflichtigen mittels Auflage zur Darlegung einer detaillierten Zusammensetzung der deklarierten Aufwendungen aufgefordert; dieser habe jedoch auf nähere Angaben verzichtet. In der Steuererklärung 2011 habe der Pflichtige den

deklarierten Betrag von Fr. 1'330'396.35 ausdrücklich als werterhaltende Investitionen bezeichnet. In einem Schreiben an das kantonale Steueramt habe er dazu festgehalten: "Insgesamt aber bleibt die Tatsache, dass die allermeisten ausgeführten Arbeiten dem Werterhalt der Liegenschaft dienen." Der Pflichtige habe daher gewusst, dass er in jeder Steuerperiode eine Ausscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen hätte vornehmen müssen. Nachdem er dies bewusst unterlassen habe, könne das Versäumnis nicht anlässlich der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer behoben werden. Im Zeitpunkt der Unterschutzstellung am 23. August 2010 sei das ehemalige Weinbauernhaus gut erhalten gewesen und habe aus denkmalpflegerischen Gründen nur beschränkt umgebaut werden dürfen. Daher seien wertvermehrende Aufwendungen ohnehin nur in geringem Umfang möglich gewesen. Im Einspracheverfahren habe der Pflichtige eine Aufstellung eingereicht, welche die ausgeführten Bauarbeiten in groben Zügen umschreibe. Dieser Nachtrag ändere allerdings nichts daran, dass der Pflichtige im ordentlichen Steuererklärungsverfahren eindeutig den Willen kundgetan habe, alle Aufwendungen als werterhaltend berücksichtigt haben zu wollen. In der Rekursantwort hält die Rekursgegnerin an ihrem Standpunkt fest.

b) Zur Rekursbegründung bringt der Pflichtige vor, dass er in den Steuererklärungen 2009-2013 Aufwendungen von insgesamt Fr. 1'060'716.- geltend gemacht habe (2009: Fr. 11'943.-; 2010: Fr. 105'506.-; 2011: Fr. 615'000.-; 2012: Fr. 276'704.-; 2013: Fr. 51'563.-). Mangels weiterer Einkünfte seien die 2011 und 2012 deklarierten Beträge nur teilweise berücksichtigt worden, nämlich im Umfang von Fr. 139'140.- (2011) bzw. Fr. 204'533.- (2012), nicht aber die restlichen Fr. 475'860.- (2011) bzw. Fr. 72'171.- (2012). Eine Einschätzung erwachse nur bezüglich der Steuerfaktoren in Rechtskraft, weshalb die ihr zugrundeliegenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse später anders beurteilt werden könnten. Vorliegend bleibe offen, ob die Einschätzungsbehörde den nicht mehr zur Verrechnung gelangten Teil der Baukosten als Unterhalt oder als Wertvermehrung qualifiziert hätte. Daher müsse diese Abgrenzung anlässlich der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer nachgeholt werden. Dies habe anhand der eingereichten Bauabrechnung der E GmbH zu geschehen, eventuell auf der Grundlage eines gerichtlich einzuholenden Gutachtens. Mit der Berücksichtigung der verfochtenen wertvermehrenden Aufwendungen werde dem Grundsatz Rechnung getragen, dass die Aufwendungen für Grundstücke möglichst lückenlos entweder bei der Einkommens- oder bei der Grundstückgewinnsteuer anzurechnen seien. An seinem Antrag und der Begründung hält der Pflichtige in der Replik fest.

3. a) Wie aus den Steuererklärungen 2009-2013 ersichtlich ist, hat der Pflichtige die für die Liegenschaft ...strasse xx/xx/xx, C, deklarierten Aufwendungen von Fr. 11'943.-, Fr. 105'506.-, Fr. 1'330'396.- (nachträglich korrigiert auf Fr. 615'000.-), 276'704.- und Fr. 90'500.- durchwegs als Unterhaltskosten bezeichnet. Bezüglich der Steuerperiode 2011 hat er in der Antwort vom 8. April 2013 auf eine Auflage des Steuerkommissärs festgehalten, "dass die allermeisten ausgeführten Arbeiten dem Werterhalt der Liegenschaft dien(t)en".

b) Nach dem Gesagten hat der Pflichtige die Aufwendungen in seinen hälftigen Miteigentumsanteil an der Liegenschaft ...strasse xx/xx/xx deklariert und diese bewusst vollumfänglich als Unterhalt bezeichnet. Dabei wusste er, dass für die Jahre 2011 und 2012 ein negatives Einkommen resultierte. Wie aus der erwähnten Antwort vom 8. April 2013 hervorgeht, war er sich des Unterschieds zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen – wohl wie jedem Hauseigentümer – zumindest im Grundsatz bewusst. Selbst wenn dies nicht zugetroffen hätte, könnte er aus der Unkenntnis der Rechtslage nichts zu seinen Gunsten ableiten (BGr, 5. Februar 2018, 8C_496/2017, E. 5.3.2; BGE 136 V 331 E. 4.2.3.1; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 155 N 28 StG). Sodann stellt sich die Frage, ob ein Pflichtiger, der gewisse Aufwendungen anlässlich der Veranlagung der Einkommenssteuer ausdrücklich als Unterhalt bezeichnet, die entsprechende Veranlagung akzeptiert und im Anschluss an die Veräusserung des Grundstücks bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten aufführt, nicht widersprüchlich handelt, damit Treu und Glauben missachtet und deswegen keinen Rechtsschutz verdient (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Vorbem. zu §§ 119-131 N 78 StG).

c) Entgegen der Auffassung des Pflichtigen hilft ihm die Berufung auf die grundsätzlich lückenlos vorzunehmende Abstimmung von Einkommenssteuer und Grundstückgewinnsteuer im vorliegenden Fall der bewusst fehlerhaft vorgenommenen Bezeichnung der Aufwendungen – auf die der Steuerkommissär vertrauen durfte (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 138 N 20 StG) – nach dem in E. 1c Gesagten nicht. Weil es sich bei der Grundstückgewinnsteuer um eine Objektsteuer handelt, bei der einzig der erzielte Gewinn massgebend ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Vorbem. zu §§ 216-226 N 21 StG), fällt auch eine Verrechnung mit dem negativen Einkommen des Pflichtigen in den Jahren 2011 und 2012 ausser Betracht.

d) Anzufügen bleibt, dass die mit dem Einspracheentscheid anerkannten wertvermehrenden Aufwendungen von Fr. 149'099.-, was gegenüber dem deklarierten Betrag von Fr. 895'254.- einer Quote von rund einem Sechstel entspricht, nicht als unangemessen erscheinen. Weil es sich bei der Liegenschaft ...strasse xx/xx/xx um ein Denkmalschutzobjekt handelt, sind der Möglichkeit einer tiefgreifenden Erneuerung oder der Vergrösserung der Bausubstanz von vornherein enge Grenzen gesetzt. Die Kosten für denkmalpflegerische Arbeiten, die der Steuerpflichtige aufgrund gesetzlicher Vorschriften im Einvernehmen mit der Behörde oder auf deren Anordnung hin vorgenommen hat, sind – soweit diese Arbeiten nicht subventioniert sind – gemäss Art. 32 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 bzw. § 30 Abs. 4 StG abzugsfähig. Die vom Pflichtigen mit dem Rekurs eingereichte, von seinem Bruder nachträglich im November 2020 verfasste Aufstellung der vorgenommenen Bauarbeiten und deren Würdigung als werterhaltend oder wertvermehrend, worin er den letzteren, abzugsfähigen Anteil auf rund 2/3 schätzt, ist zum einen gänzlich unsubstanziert und steht zum anderen mit Bezug auf zahlreiche Positionen in klarem Widerspruch zu den von der Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung entwickelten Abgrenzungskriterien (vgl. dazu Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 30 N 48 ff. StG).

Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses.

4. Bei diesem Prozessausgang sind die Verfahrenskosten dem Rekurrenten aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und bleibt ihm eine Parteientschädigung versagt (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959). Desgleichen sind die Voraussetzungen für eine solche Vergütung auch mit Bezug auf die obsiegende Rekursgegnerin nicht erfüllt; denn ihre Bemühungen haben sich im Wesentlichen auf die Verteidigung des angefochtenen Einspracheentscheids beschränkt.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]