

e) Zusammengefasst ist somit festzuhalten, dass aufgrund der zeitlichen Nähe zwischen Einkauf und Kapitalbezug der Einkauf in der Höhe von Fr. 294'874.- nur teilweise zum Abzug zuzulassen ist. Im vorliegenden Fall sind Beiträge in der Höhe von Fr. 153'888.- zum Abzug zugelassen und Fr. 141'986.- ordentlich besteuert worden. Dieses Vorgehen der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden. Es erübrigt sich nach Auffassung des Gerichtes auf die Vorbringen des Rekurrenten hinsichtlich Steuerumgehung und Anwartschaften einzutreten, da diese vorliegend nicht entscheidungsrelevant sind.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 28. April 2010

A 2008 / 19

§ 196 Abs. 1 StG – Aufwendungen, die als werterhaltend bei der Einkommenssteuer zum Abzug gebracht worden sind, können nicht noch einmal als wertvermehrend bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug gebracht werden (Erw. 2). Anforderungen an den Nachweis von wertvermehrenden Aufwendungen: zum rechtsgültigen Nachweis von Aufwendungen gehört im Regelfall die Vorlage quittierter Rechnungen oder anderer Zahlungsbelege. Aus der Rechnung muss sich auch klar ergeben, dass die Aufwendungen das Objekt betreffen, für welches die entsprechenden Abzüge vom Grundstücksgewinn geltend gemacht werden (Erw. 3).

Aus dem Sachverhalt:

A.B. veräusserte am 2. April 2007 das Einfamilienhaus, GS-Nr. 1300, in F. zu einem Verkaufspreis von Fr. 2'400'000.- an D.F. Mit Veranlagungsentscheid vom 11. August 2008 legte die Grundstückgewinnsteuer-Kommission der Gemeinde C. den Grundstücksgewinn auf Fr. 766'305.- fest. Dagegen erhob A.B. Einsprache und erklärte, die Verfügung sei in diversen Punkten fehlerhaft, unvollständig und nicht nachvollziehbar. Weiter reichte er eine Abrechnung der Beträge ein, welche seiner Ansicht nach als wertvermehrend zu berücksichtigen und somit vom Grundstücksgewinn abzuziehen seien. Mit Einspracheentscheid vom 17. August 2009 wurde diese Einsprache teilweise gutgeheissen und der Grundstücksgewinn neu auf Fr. 764'275.- festgelegt. Gegen diesen Entscheid erhob A.B. am 1. Oktober 2009 beim Verwaltungsgericht Rekurs. Er unterliess es dabei, einen eigentlichen Antrag zu formulieren. Aus der Begründung ergibt sich aber, dass er die Anrechnung verschiedener, seiner Ansicht nach anrechenbarer, Aufwendungen erwirken will. Er führte weiter aus, er habe die Unterlagen vollständig mit allen Belegen der Kommission übergeben und dabei die Aufstellungen und Spezialfälle erläutert und

erklärt. Diese Erklärungen seien aber offensichtlich nicht oder nur unvollständig an die Kommission weitergeleitet worden. Obwohl er die notwendigen Bankbelege vorgelegt habe, habe die Kommission diverse Arbeiten und Rechnungen nicht akzeptiert. Mit Vernehmlassung vom 7. Dezember 2009 beantragte die Kommission der Gemeinde F. die vollumfängliche Abweisung des Rekurses unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Rekurrenten. Zur Begründung wurde zusammengefasst angeführt, man habe sich bemüht, trotz der chaotischen Unterlagen und Listen bestmöglich ein Bild betreffend die wertvermehrenden Aufwendungen zu verschaffen versucht. Die Einsprache habe selbst elementare Voraussetzungen nicht erfüllt, da sie nicht ausreichend begründet gewesen sei. Festzuhalten sei, dass er es versäumt habe, die erforderlichen Belege bereits im Einspracheverfahren vorzulegen. Im Rahmen des Rekurses sei insbesondere zu prüfen, ob der Einspracheentscheid im Rahmen der vorliegenden Unterlagen korrekt gefällt worden sei. Damals nicht bekannte Belege könnten heute nicht zur Beurteilung dazu beigezogen werden, ob die Veranlagung oder die Einsprache korrekt abgefasst worden sei. Anstelle einer detaillierten Begründung habe der Rekurrent damals lediglich die einzelnen Positionen, die die Kommission nicht als abzugsfähig anerkannt habe, mit Farbe markiert. Verschiedene Rechnungen, die der Rekurrent als wertvermehrend eingereicht habe, seien z.B. an sein Architekturbüro adressiert gewesen. Die Kommission habe diesbezüglich einzig die Bankbelege verlangt, um festzustellen, ob der Rekurrent die Zahlungen persönlich vorgenommen habe.

Aus den Erwägungen:

...

2. Gemäss § 189 Abs. 1 StG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden. Steuerobjekt ist der Grundstücksgewinn. Grundstücksgewinn ist gemäss § 193 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und anrechenbare Aufwendungen) übersteigt. Paragraph 196 StG enthält einen umfangreichen Katalog von Aufwendungen, die anrechenbar sind. Gemäss § 196 Abs. 1 Bst. a StG sind dies – soweit hier von Belang – Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen, Erschliessungskosten sowie Aufwendungen, die zu einer dauernden und wertvermehrenden Verbesserung des Grundstückes führen. Nicht anrechenbar sind Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer als Abzüge oder Aufwand zu berücksichtigen sind (§ 196 Abs. 2 Bst. b StG).

a) Das Bundesrecht enthält in Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG, SR 642.14) Vorgaben, welche die Kantone bei ihren gesetzlichen Regeln betreffend die Grundstückgewinnsteuer zu beachten haben. Artikel 12 Abs. 1 StHG legt fest, dass der Grundstückgewinnsteuer Gewinne unterliegen, die sich bei der Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. Die Konkretisierung des Begriffs «Aufwendungen» wurde aber bewusst dem kantonalen Gesetzgeber überlassen. Unter dem Begriff «Aufwendungen» sind die sog. wertvermehrenden Aufwendungen zu verstehen. Damit sind alle jene Auslagen gemeint, welche für die Anschaffung, die Herstellung oder die Erhöhung des Substanzwertes einer Liegenschaft verwendet worden sind. Damit ist gesagt, dass auch Ausgaben für die rechtliche Verbesserung einer Liegenschaft Leistungen sein können, welche als Aufwendungen zu akzeptieren sind. Die Kantone haben auch diese Aufwendungen zwingend als Aufwendungen zu übernehmen. Sie dürfen aber andererseits in Abgrenzung zum Einkommenssteuerrecht die werterhaltenden Aufwendungen nicht noch einmal bei der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigen (Zwahlen in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 12 StHG N 58). Die gesetzliche Regelung von Art. 12 StHG wurde vom kantonalen Steuergesetz in § 196 StG nahezu wörtlich übernommen.

b) Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einem Grundstück getätigt werden, stehen in einem Spannungsverhältnis zwischen Einkommenssteuer- und Grundstückgewinnsteuerrecht. Die Qualifikation als werterhaltende oder wertvermehrende Aufwendung entscheidet nämlich darüber, bei welcher Steuerart die jeweiligen Aufwendungen abgezogen werden können. Werterhaltend sind die Aufwendungen, die dazu dienen, eine Liegenschaft in dem Zustand zu erhalten, den sie im Zeitpunkt des Erwerbs gehabt hat, damit eine gleichbleibende Nutzung weiterhin möglich ist. Weiter sind Aufwendungen werterhaltend, die mit der Nutzung und dem Betrieb einer Liegenschaft unabdingbar zusammenhängen, und schliesslich sind es Aufwendungen, die darum vorgenommen werden, damit die vorherige Verwendung eines Grundstücks oder Gebäudes wiederhergestellt werden kann. Sie werden in der Regel unter dem Oberbegriff der Unterhaltskosten zusammengefasst (vgl. hierzu Samuel Bussmann, Das dualistische System der Grundstückgewinnbesteuerung: dargestellt anhand der Regelung im Kanton Zug, S. 206 ff.). Als wertvermehrende Aufwendungen gelten alle, die geeignet sind, eine Wertvermehrung des Grundstücks gegenüber dem Zeitpunkt des Eigentumsantritts herbeizuführen. Im Rahmen der Einkommenssteuer fallen alle werterhaltenden Aufwendungen unter den Begriff der «notwendigen Aufwendungen» im Sinne des StG (§§ 24

und 29) und können vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden. Alle Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer nicht berücksichtigt werden können, also nicht werterhaltend, sondern wertvermehrend sind, müssen deshalb bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zugelassen werden. Folgerichtig ergibt sich im Sinne eines Umkehrschlusses aus § 196 Abs. 2 Bst. b StG, dass Aufwendungen, die im Rahmen der Einkommensbesteuerung nicht angerechnet werden können, bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen sind (vgl. hierzu Bussmann, a.a.O., S. 209). Die Kantone haben alle Aufwendungen im Zusammenhang mit Grundstücken, soweit es sich nicht um Lebenshaltungskosten handelt, grundsätzlich einmal zum Abzug zuzulassen, sei es als werterhaltende Aufwendungen im Rahmen der Einkommensbesteuerung oder als wertvermehrende Aufwendungen im Rahmen der Grundstückgewinnbesteuerung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, N 34 zu § 30). Als Lebenshaltungskosten bezeichnet man in diesem Zusammenhang Aufwendungen, die einzig in den persönlichen Bedürfnissen und Neigungen des Steuerpflichtigen liegen (Farbtonänderung einer neuwertigen Bemalung, luxuriöse Anlagen, Ersatz von Installationen kurz nach deren Investition [BGE 99 Ib 362]).

c) Unabhängig von der anwendbaren Methode der Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen ist zu beachten, dass die Abgrenzung zwischen der Einkommens- und der Grundstückgewinnsteuer lückenlos zu sein hat. Es sollen alle Aufwendungen für ein Grundstück grundsätzlich einmal abzugsfähig sein, aber nur einmal. Eine Nichtberücksichtigung wie auch eine doppelte Berücksichtigung sind unzulässig. Dies hat zur Folge, dass der Steuerpflichtige, der gewisse Aufwendungen als werterhaltend bei der Einkommenssteuer zum Abzug gebracht hat, diese nun nicht noch einmal als wertvermehrend bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug bringen kann. Eine solche doppelte Berücksichtigung verbietet neben der lückenlosen Abstimmung der beiden Steuerarten auch der Grundsatz von Treu und Glauben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 33 zu § 221). Die wertvermehrenden Aufwendungen stellen das Gegenstück zu den bei der Einkommensbesteuerung als Unterhaltskosten abziehbaren Instandhaltungs- und Instandstellungskosten dar. Kosten, die aber bei der laufenden Ertragsbesteuerung wegen ihres wertvermehrenden Charakters nicht zum Abzug zugelassen worden sind, müssen korrekterweise bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten berücksichtigt werden.

3. In formeller Hinsicht ist weiter zu klären, inwieweit die vom Rekurrenten erst im Rekursverfahren dargelegten Beweismittel und teilweise gar erstmalig vorgebrachten Aufwendungen noch zu berücksichtigen sind. Es gilt mit anderen Worten zu klären, in welchem Umfang im jetzigen Verfahrensstadium noch Tatsachen und Beweismittel ins Recht gelegt werden dürfen, die bislang nicht aktenkundig waren.

a) Im Rekursverfahren sind neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig, wie auch neue Begehren verfahrensrechtlicher Art gestellt werden können. Dabei können auch solche Noven vorgebracht werden, welche schon im Veranlagungs- und/oder Einspracheverfahren in den Prozess hätten eingebracht werden können. Darüber hinaus ist es den Parteien grundsätzlich gestattet, gegenüber dem Verfahren vor der Einspracheinstanz neue Rechtsbegehren zu stellen oder ihre Begehren auszuweiten. Da die formellen Voraussetzungen der Einsprache keinen Antrag verlangen, kann in jenen Fällen, in denen der Einsprecher keinen Antrag gestellt hat, auch nicht überprüft werden, ob er seinen Antrag ausgeweitet hat. Es würde deshalb zu einer rechtsungleichen Behandlung führen, wenn derjenige Einsprecher, der im Einspracheverfahren einen Antrag gestellt hat, diesen im Rekursverfahren nicht mehr ausweiten könnte (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, Art. 140 N 38).

b) Die vom Rekurrenten erst im Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht erstmalig eingereichten Belege und Rechnungen betreffen Tatsachen, die sich vor Abschluss des Rekursverfahrens verwirklicht haben und der Vorinstanz nicht bekannt waren. Diese Tatsachen dürfen vor Verwaltungsgericht gemäss den vorstehenden Erwägungen grundsätzlich vorgebracht werden und sind entsprechend zu würdigen. Sollte dies zu einem vom Einspracheentscheid abweichenden Ergebnis führen, bedeutet dies aber nicht, dass der Einspracheentscheid grundsätzlich falsch gewesen ist, schliesslich waren der Vorinstanz gewisse Tatsachen eben gerade nicht bekannt. Unter den gegebenen Umständen erübrigt es sich denn auch, die in den Rechtsschriften eingehend diskutierte Frage des Vertrauensschutzes aufgrund der angeblichen Äusserungen des Sekretärs der Grundstücksgewinnsteuer-Kommission, näher zu beleuchten. Schliesslich werden sämtliche Eingaben des Rekurrenten nun an dieser Stelle unter voller Kognition geprüft, weshalb ihm aus den geltend gemachten Auskünften betreffend der Frage, ob er gewisse Belege auch später noch nachreichen könne, letztlich kein rechtserheblicher Nachteil erwachsen ist.

c) In beweisrechtlicher Hinsicht ist auf § 124 ff. StG hinzuweisen. Die steuerpflichtige Person muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Sie muss schriftlich und mündlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen. Da die anrechenbaren Aufwendungen nach § 196 StG den Grundstücksgewinn und damit die Grundstücksgewinnsteuer mindern, erfordert die Geltendmachung von anrechenbaren Aufwendungen in formellrechtlicher Hinsicht, dass der hierfür beweispflichtige Veräusserer kraft seiner Mitwirkungspflicht die zugrunde liegenden Tatsachen hinsichtlich Bestand und Umfang nachweist. Diesen

Nachweis hat er durch eine substantiierte Sachdarstellung zu erbringen. Als substantiiert gilt eine Sachdarstellung, wenn sie ohne weitere Abklärungen die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steuerminderung erlaubt. Zur Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen gehört auch die Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln, anhand derer sich die Richtigkeit des dargelegten Sachverhalts ergibt. Es gehört somit zu den zumutbaren Mitwirkungspflichten, die Bauabrechnung für die Ermittlung der wertvermehrenden Aufwendungen einzureichen. Zum rechtsgültigen Nachweis von Aufwendungen gehört im Regelfall die Vorlage quittierter Rechnungen oder anderer Zahlungsbelege. Eine nicht mit Quittungen versehene Rechnung bildet keinen Nachweis für die Zahlung. Aus der Rechnung muss sich zweifelsfrei ergeben, dass die Aufwendungen das Objekt betreffen, für welches die entsprechenden Abzüge vom Grundstücksgewinn gemacht werden sollen. Sind die Substanziierung oder die Beweismittel ungenügend, so ist es nicht Aufgabe der Rechtsmittelbehörde von Amtes wegen eine Untersuchung zu führen, um sich die fehlenden Grundlagen zu beschaffen. Eine unvollständige Sachdarstellung kann nicht in einem Beweisverfahren vor Gericht nachgeholt werden. Kommt der Steuerpflichtige seiner Substanziierungs- und Beweispflicht nicht bereits mit der Einreichung seiner Rechtsschriften nach, so haben die behaupteten Aufwendungen unberücksichtigt zu bleiben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221 n 16 ff.).

...

(...)

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 30. November 2010

A 2009 / 20

Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG; § 191 Abs. 1 Bst. b StG – Voraussetzungen, unter denen ein Anspruch auf Steueraufschub bei Handänderungen zum Zweck der Ersatzbeschaffung von gleich genutzten Liegenschaften in der Schweiz infolge Veräusserung von dauernd und ausschliesslich selbst genutztem Wohneigentum besteht. Der Steueraufschub ist auch bei einer ausserkantonalen Ersatzbeschaffung zu gewähren.

Aus dem Sachverhalt:

Am 19. Februar 2004 verkaufte A.B. an C.D. zwei Stockwerkeigentumseinheiten an der Marktgasse 20 in K. zu einem Kaufpreis von Fr. 3'003'000.-. Nach zwei erfolglosen Mahnungen zur Einreichung der Grundstückgewinnsteuererklärung nahm die Grundstückgewinnsteuerkommission K. am 10. April 2006 in analoger Anwendung