

§§ 193 und 196 StG – Der Wert von abgebrannten oder abgebrochenen Gebäulichkeiten kann bei der Grundstückgewinnsteuer nicht berücksichtigt werden. Nach dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse können Aufwendungen für Bauten, die im Handänderungszeitpunkt nicht mehr vorhanden sind, nicht den Anlagekosten zugerechnet werden (Erw. 2). Es ist Aufgabe der steuerpflichtigen Person Aufwendungen, die den Grundstücksgewinn mindern, hinsichtlich Bestand und Umfang nachzuweisen. Weiter ist es dann Aufgabe der Grundstückgewinnsteuer-Kommission dem Steuerpflichtigen unter Hinweis auf seine Mitwirkungspflicht Frist anzusetzen, innert der er die erforderlichen Belege und Beweise vorlegen muss (Erw. 3).

Aus dem Sachverhalt:

A. Mit Kaufvertrag vom 11.1.2009 verkaufte A.B. an C. D. das Grundstück GS Nr. 123 in der Gemeinde G. (Einfamilienhaus mit Gartenanlage, Strasse, Weg und Wasserbecken an der Müllergasse in G.). Der Kaufpreis belief sich auf Fr. 4'483'000.–. Am 8. Juni 2009 reichte A.B. beim Grundstückgewinnsteueramt der Gemeinde G. die Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer ein. Darin bezifferte sie die Anlagekosten mit Fr. 3'375'035.– und den Grundstücksgewinn mit Fr. 1'107'965.–. Mit Veranlagungsverfügung vom 28. September 2009 legte die Grundstückgewinnsteuer-Kommission (in Folge als Kommission bezeichnet) den Grundstücksgewinn auf Fr. 1'698'934.– fest und die Anlagekosten auf Fr. 2'784'066.–. Gegen diese Veranlagung liess A.B. am 29. Oktober 2009 Einsprache einreichen und beantragen, der Verkehrswert der alten Liegenschaft sei vollumfänglich anzurechnen und bei den Gebäudekosten seien auch die Baunebenkosten, die ca. 10 % der Gebäudekosten betragen würden, total ein Betrag von Fr. 2'800'800.– anzurechnen. Mit Entscheid vom 17. Mai 2010 hiess die Kommission die Einsprache insofern teilweise gut, als sie Anlagekosten in der Höhe von Fr. 2'949'066.– akzeptierte und den Grundstücksgewinn mit Fr. 1'533'934.– bezifferte. Die Kommission stellte unter anderem fest, ohne Präjudizierung sei man bereit, den Versicherungswert und zusätzlich die belegten Umgebungsarbeiten als Anlagekosten einzusetzen. Beim Verkehrswert vor 25 Jahren könne der Gebäudewert des alten Hauses nicht berücksichtigt werden.

B. Gegen diesen Einspracheentscheid liess A.B. am 24. Juni 2010 beim Verwaltungsgericht Rekurs einreichen und beantragen, in Gutheissung des Rekurses seien bei den Anlagekosten der Verkehrswert der alten Liegenschaft (Baujahr 1973) mit Fr. 332'860.– und die Bauneben- und Umgebungskosten sowie die Kosten für die Herstellung des Schwimmbades im Betrag von total Fr. 204'500.– zu berücksichtigen. Zur Begründung lässt sie ausführen, wenn die Besitzesdauer län-

ger als 25 Jahre sei, so sei der Verkehrswert vor 25 Jahren beizuziehen. Das 1973 erbaute Haus sei vom Verkäufer bewohnt und während der gesamten Zeit sei der Eigenmietwert und der Steuerwert als Vermögen versteuert worden. Als Privatbesitz habe der Verkäufer die Liegenschaft nicht amortisieren können. Eine Sanierung des alten Einfamilienhauses sei 1992 nicht mehr in Frage gekommen. Einerseits werde heute der Bau von ökologischen Häusern unterstützt, andererseits würden die willigen Bauinvestoren bestraft, indem der Verkehrswert der alten Liegenschaft nicht mehr anerkannt werde. Der Vertreter führt weiter aus, die Kommission begründe die Nichtanerkennung des Wertes des abgerissenen Einfamilienhauses mit einem Verwaltungsgerichtsentscheid aus dem Kanton Zürich. Das Zürcher Grundstücksteuergesetz sei aber nicht das gleiche wie das zugerichene. Unter anderem werde der Verkehrswert vor 20 statt vor 25 Jahren festgesetzt. Es stehe den Gemeinden nicht zu, willkürlich ausserkantonale Begründungen heranzuziehen, damit sie mehr Steuereinnahmen generieren könnten. Es sei daher der Verkehrswert der Liegenschaft mit dem alten Gebäude vor 25 Jahren gemäss dem kantonalen Steuergesetz von Zug anzuerkennen. Die Bauabrechnung werde wegen des Fehlens von Rechnungen nicht anerkannt und statt dessen werde der Bauwert gemäss Gebäudeversicherung eingesetzt. Bei diesem Wert würden aber die Bau- und Umgebungskosten fehlen. Gemäss dem Schweizerischen Schätzerhandbuch setze sich der Wert der Liegenschaft wie folgt zusammen: Grundstück (Verkehrswert vor 25 Jahren), Abbruchkosten und Pfählung Fr. 165'000.–, Baukosten (Gebäudeversicherungswert), Betriebseinrichtung (Schwimmbad), Badewasertechnik, Schwimmbad, Abdeckung (Fr. 83'720.–) anerkannt, Umgebung Rollrasen (Fr. 11'500.– anerkannt) sowie Bewilligungskosten, Anschlussgebühren, Versicherungen etc. Die Kosten der letzten beiden Positionen würden sich erfahrungsgemäss auf ca. 10 % des Gebäudeversicherungswertes von Fr. 2'334'000.–, d.h. Fr. 233'400.– belaufen. Von diesen Kosten sei nur der Rollrasen anerkannt. Alle anderen Kosten seien nicht aufgerechnet worden. Diese Aufwendungen könnten auch heute noch durch die Schätzer des Steueramtes nachvollzogen werden.

C. Mit Vernehmlassung vom 24. August 2010 beantragt die Kommission die Abweisung des Rekurses unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Rekurrentin.

Aus den Erwägungen:

...

2. Gemäss § 189 Abs. 1 StG unterliegen die Gewinne, die aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt

werden, der Grundstückgewinnsteuer. Grundstücksgewinn ist der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und anrechenbare Aufwendungen) übersteigt (§ 193 StG). Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person (§ 195 Abs. 1 StG). Liegt die Handänderung mehr als 25 Jahre zurück, kann die steuerpflichtige Person anstelle des Erwerbspreises den Verkehrswert des Grundstücks vor 25 Jahren in Anrechnung bringen (§ 195 Abs. 2 StG).

a) Im Grundstückgewinnsteuerrecht gilt der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse. Dieser verlangt, dass sich Erlös und Anlagewert in der Regel auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen. Hat sich dessen tatsächliche oder rechtliche Beschaffenheit während der massgebenden Besitzesdauer verändert, so sind durch Zu- oder Abrechnungen vergleichbare Verhältnisse herzustellen (StE 2000, B 44.1 Nr. 7 Erw. 2a). Als Bezugspunkt für den Vergleich gilt jener Zustand des Grundstücks, der die Grundlage für die Kaufpreisgestaltung bei der Veräusserung gebildet hat. War z.B. ein Grundstück im Erwerbszeitpunkt vor 25 Jahren mit einer inzwischen abgebrannten oder abgebrochenen Baute überbaut und wurde während der Besitzesdauer das Gebäude neu errichtet, so kann als Anlagewert nur der Landwert einerseits und die neue Baute als wertvermehrnde Aufwendungen andererseits berücksichtigt werden. Der Wert der abgebrannten oder abgebrochenen Gebäulichkeiten kann bei der Grundstückgewinnsteuer nicht berücksichtigt werden. Aufwendungen für Bauten, die im Handänderungszeitpunkt nicht mehr vorhanden sind, können nicht den Anlagekosten zugerechnet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2.A., Zürich 2006, § 219 N 21).

b) Aus den Akten ergibt sich, dass auf dem Grundstück Nr. 123 ein Einfamilienhaus stand, welches gemäss den Angaben der Gebäudeversicherung im Jahre 1984 einen Neuwert von Fr. 374'000.- hatte. Gemäss der Baubewilligung vom 3. Dezember 1991 wurde dieses Haus jedoch abgerissen und durch das Einfamilienhaus ersetzt, welches die Rekurrentin jetzt an C. D. verkauft hat. Nach dem Grundsatz der Kongruenz kann diese frühere Baute, die abgerissen und durch eine neue ersetzt wurde, bei den Anlagekosten nicht mehr berücksichtigt werden. Da hilft auch der Hinweis auf einen Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 22. August 2000 (GVP 2000, 45 f.) nicht weiter, in dem das Gericht den Anlagewert eines abgebrochenen Gebäudes ausnahmsweise als zur Anrechnung zugelassen bezeichnet hatte. Allerdings kann dieser Entscheid nicht mit dem vorliegenden Fall verglichen werden. Damals ging es um den Anlagewert eines Wohnhauses mit Ladenlokal, welches der Käufer im Einverständnis des Verkäufers schon vor dem Abschluss des Kaufvertrags abgebrochen hat, nachdem Nutzen und Schaden für

die Käuferschaft ausnahmsweise auch schon vorher übergegangen waren. Faktisch hat man damals zivilrechtlich ein Grundstück mit einem Wohnhaus inklusive Ladenlokal verkauft, dieses anschliessend abgebrochen und erst dann den Kaufvertrag abgeschlossen. Zu Recht ist daher damals der Wert des alten Hauses berücksichtigt worden. Im vorliegenden Fall ist jedoch von der Liegenschaft vor 25 Jahren, d.h. im Jahr 1984, nur noch der Grund und Boden und ein im Jahr 1992/93 erstelltes neues Einfamilienhaus vorhanden. Nach dem Grundsatz der Kongruenz des Grundstückgewinnsteuerrechts kann unter diesen Umständen der Wert des damaligen Gebäudes nicht mehr als Aufwendung berücksichtigt werden.

3. Gemäss § 196 Abs. 1 lit. a sind als Aufwendungen die Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen, Erschliessungskosten sowie Aufwendungen, die zu einer dauernden und wertvermehrenden Verbesserung des Grundstücks führen, anrechenbar. Massgebend sind die vom Eigentümer oder der Eigentümerin effektiv an Dritte bezahlten Beiträge.

...

a) Am 8. Juni 2009 reichte die Rekurrentin bei der Kommission die Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer ein. Darin bezifferte sie die Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Erschliessungen und andere dauernde wertvermehrende Verbesserungen mit Fr. 2'686'341.-. Der Steuererklärung beigelegt wurde eine als «Bauabrechnung» bezeichnete Zusammenstellung vom 28. Mai 2009 über den Betrag von Fr. 2'696'341.20. Diese «Bauabrechnung» besteht aus 47 Rechnungspositionen, von denen 29 durch Rechnungen und Offerten mehr oder weniger belegt sind (die Feststellung «mehr oder weniger» ist hier deshalb zutreffend, weil sich Offerten in der Regel nicht eignen, um den Nachweis der Bezahlung von effektiv erbrachten Leistungen zu erbringen). Bei den restlichen Rechnungspositionen handelt es sich um pauschalisierte Annahmen, die insgesamt einen Betrag von Fr. 835'000.- ausmachen, d.h. es liegen insgesamt nur für den Betrag von Fr. 1'861'341.- Belege vor, mit deren Hilfe man die exakten Baukosten eruieren kann. Im Veranlagungsentscheid vom 2. Oktober 2009 setzt die Kommission die anrechenbaren Anlagekosten auf 2'429'220.- fest, wobei sie vom Schätzwert der Gebäudeversicherung vom 1. Mai 1993 im Betrag von Fr. 2'334'000.- ausgeht und zusätzlich für die Umgebung und das Wasserbecken die durch Belege nachgewiesenen Kosten einsetzt. Im Einspracheentscheid korrigierte die Kommission den Betrag nochmals zu Gunsten der Rekurrentin und rechnete zusätzlich noch die Kosten gemäss Beleg 2 für Abbruch, Pfählungen und Baugrubenaushub hinzu, womit sich ein Betrag für Bauten und Wertvermehrung von Fr. 2'594'220.- ergab.

b) In ihren Rechtsschriften lässt die Rekurrentin ausführen, die Kosten für die Baukostenpositionen 4 und 5 (Umgebung und Bewilligungen) würden sich gemäss der Erfahrung der Schätzer auf ca. 10 % des Gebäudeversicherungswertes belaufen, was vorliegend einem Betrag von Fr. 233'400.– entspreche. Auch die Kosten für die Herstellung des Schwimmbades von Fr. 20'000.– seien einzurechnen. Unter Abzug der Positionen Rollrasen von Fr. 11'500.– und der Anschlussgebühren des vorherigen Hauses ergebe sich ein Betrag von zusätzlich Fr. 204'500.–, der mit einzurechnen sei. Die Kommission führt diesbezüglich aus, bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer versuche sie beim Fehlen von Belegen die Anlagekosten nach dem Grundsatz der Plausibilität anzuerkennen. Man habe deshalb den Gebäudeversicherungswert 1993 für das Haus von Fr. 2'334'000.– als Anlagekosten akzeptiert und die mit Belegen ausgewiesenen zusätzlichen Umgebungskosten akzeptiert. Weiter könne die Kommission beim Fehlen von Belegen nicht gehen... .

c) Der grammatikalische Wortlaut und der Sinn der Bestimmung von § 196 Abs. 1 lit. a Satz 2 StG sind eindeutig und lassen den anwendenden Steuerbehörden wenig Spielraum. Massgebend für die Berechnung der abzugsfähigen Aufwendungen sind die vom steuerpflichtigen Eigentümer effektiv an Dritte bezahlten Beträge. Man spricht in diesem Zusammenhang vom Prinzip der effektiven Kostenanrechnung. Da die anrechenbaren Aufwendungen gemäss § 196 StG den Grundstücksgewinn mindern, wird vom steuerpflichtigen Veräusserer aufgrund seiner Mitwirkungspflicht verlangt, dass er die zugrunde liegenden Tatsachen hinsichtlich Bestand und Umfang nachweist. Dazu gehört in erster Linie, dass er die Beweismittel beschafft oder bezeichnet, anhand derer er die Richtigkeit seiner Behauptungen nachweisen will. Es gehört in erster Linie zu den zumutbaren Pflichten des Steuerpflichtigen, die Bauabrechnung für die Ermittlung der wertvermehrenden Aufwendungen einzureichen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221 N 16 f.). Erweisen sich die angebotenen Beweismittel als ungenügend, so hat nicht die Rekursbehörde von Amtes wegen eine Untersuchung zu führen, um die fehlenden Grundlagen zu beschaffen, denn eine unvollständige Sachdarstellung kann nicht im Beweisverfahren vor der Rekursinstanz nachgeholt werden. Kommt die steuerpflichtige Person ihren Aufgaben bezüglich Beweislast nicht nach, so haben die entsprechenden Aufwendungen unberücksichtigt zu bleiben. Soweit dem Steuerpflichtigen die Beweisleistung aber aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, nicht möglich oder nicht zumutbar ist, kann er sich – hinreichende Schätzungsgrundlagen vorausgesetzt – auch auf eine Schätzung berufen, wobei der blosser Hinweis auf den Gebäudeversicherungswert weder eine hinreichende Substanziierung der anrechenbaren Aufwendungen noch ein tauglicher Nachweis von solchen ist. Der vom Gesetzestext geforderte Regelfall ist aber

der Nachweis der geltend gemachten Aufwendungen durch die Vorlage quittierter Rechnungen oder anderer Zahlungsbelege. Eine nicht mit einer Quittung versehene Rechnung bildet keinen Nachweis für die Zahlung. Von einem Hauseigentümer wird erwartet, dass er die entsprechenden Belege aufbewahrt. Selbstverständlich besteht auch die Möglichkeit, sich die Bezahlung nachträglich durch den Gläubiger bestätigen zu lassen. Ebenfalls genügt die Vorlage einer vom zuständigen Architekten visierten Bauabrechnung (vgl. hierzu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 18 f.).

d) Die von der Rekurrentin eingereichte Bauabrechnung genügt diesen Anforderungen nur in einzelnen Teilen. Die 47 geltend gemachten Beträge der beigelegten Baukostenabrechnung basieren nur gerade zu knapp einem Drittel effektiv auf Rechnungen, die als Beweis beigebracht werden konnten. Bei den übrigen Positionen wird unter dem Titel «Offerten» und «Annahme» mit Beträgen gearbeitet, die nicht mittels Rechnung nachgewiesen sind. Die Kommission hat diese Bauabrechnung richtigerweise nicht als Beweis für die anrechenbaren Aufwendungen akzeptiert. Stattdessen hat sie mit Hilfe des Gebäudeversicherungswertes die Anlagekosten nach dem Plausibilitätsgrundsatz festgelegt und durch einzelne Positionen wie Rollrasen, Badewassertechnik und Schwimmbadabdeckung ergänzt. Dies ist aber nur ausnahmsweise zulässig. Kommt nämlich die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihren Verfahrenspflichten – dazu gehört die Auflage von Rechnungsbelegen für die zum Abzug geltend gemachten Aufwendungen – nicht nach und können in der Folge die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so hat die Kommission die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Aus den Akten kann nicht entnommen werden, dass die Kommission die Rekurrentin zur Einreichung der fehlenden Unterlagen aufgefordert hätte. Die Steuerbehörde muss aber dem Steuerpflichtigen – unter Hinweis auf seine Mitwirkungspflichten – Frist ansetzen, innert der er die erforderlichen Belege und Beweise vorlegen muss, bevor sie eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen z.B. unter Berücksichtigung des Gebäudeversicherungswertes vornimmt.

...