



Entscheid vom 9. September 2016 (510 16 30)

Werterhöhende Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Stefan E. Schmid,
Steuerrichterin Margrit Elbert, Peter Salathe, Dr. L. Schneider, Ge-
richtsschreiberin i.V. K. Hänggi

Parteien **A.**_____, vertreten durch vosselerpartners gmbh, Schönmattstrasse 4,
4153 Reinach

Rekurrenten

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Grundstückgewinnsteuer**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer Nr. 14/432 vom 12. November 2015 wurden die werterhöhenden Aufwendungen auf Fr. 1'085'508.-- (indexiert mit 1.0) eingeschätzt und den Pflichtigen ein steuerbarer Grundstückgewinn in Höhe von Fr. 186'464.-- auferlegt.
2. Mit Schreiben vom 19. November 2015 erhob der Vertreter der Pflichtigen Einsprache und begehrte, die werterhöhenden Aufwendungen gem. Ziffer 3 der Veranlagung (Schätzung) seien gemäss der beiliegenden Bauabrechnung der B.____ AG auf den Betrag von Fr. 1'257'210.57 zu korrigieren. Mit Einsprache-Bestätigung vom 2. Dezember 2015 wies die Steuerverwaltung den Vertreter der Rekurrenten darauf hin, dass die eingereichte Baukostenabrechnung nicht von der Architektin, der Bauleitung oder einem Zeichnungsberechtigten des Planungsbüros unterzeichnet worden sei. Zwecks Prüfung benötige sie jedoch ein solches. Mit Schreiben vom 17. Dezember 2015 liess der Vertreter der Steuerpflichtigen der Steuerverwaltung ein unterzeichnetes Exemplar zukommen.
3. Mit Einsprache-Entscheid vom 11. März 2016 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, steueraufhebende und –mindernde Tatsachen, die der Pflichtige behauptete, habe er zu beweisen, ansonsten trage er die Folgen der Beweislosigkeit. Da das von der Steuerverwaltung eingeforderte Exemplar der Baukostenabrechnung nicht eingereicht worden sei, könne die angefochtene Grundstückgewinnsteuer gemäss dem Begehren nicht korrigiert werden. Demensprechend seien die steuermindernden Tatsachen nicht belegt worden und die Einsprache sei abzuweisen.
4. Mit Schreiben vom 5. April 2016 erhob der Vertreter der Rekurrenten gegen den Einsprache-Entscheid mit dem Begehren, es seien die werterhöhenden Aufwendungen gem. Ziffer 3 der Veranlagung (Schätzung) gemäss der Bauabrechnung der B.____ AG auf den Betrag von Fr. 1'257'210.57 zu korrigieren, Rekurs. Zur Begründung machte er geltend, er habe die unterzeichnete Baukostenabrechnung am 17. Dezember 2015 mit nicht eingeschriebener Post der Steuerverwaltung nachgereicht, welche jedoch bei ihr offensichtlich nicht eingegangen sei.

5. Mit Vernehmlassung vom 25. April 2016 beantragte die Steuerverwaltung die Gutheissung des Rekurses. Zur Begründung hielt sie fest, zwischenzeitlich hätten die Pflichtigen für die betroffene Überbauung eine unterzeichnete Baukostenabrechnung eingereicht. In dieser Baukostenabrechnung sei eine Gesamtsumme von rund Fr. 1'257'210.55 ausgewiesen. Im Detail seien jedoch noch die BKP Positionen 421 „Rückschnitt Bäume und Sträucher“ in Höhe von Fr. 1'533.10, „Sturmschäden“ in Höhe von Fr. 2'778.20, „Winterschnitt“ in Höhe von Fr. 2'543.50, die Position 566 „Miete Mobiliar Aufrichtfest“ in Höhe von Fr. 215.15 und die Position 921 „Vorhangtextilien“ in Höhe von Fr. 7'071.35 abzuziehen, da diese Kosten nicht wertvermehrender Natur seien. Dies ergebe steuerlich bereinigte Baukosten im Gesamtbetrag von Fr. 1'243'069.25.

6. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Strittig ist vorliegend, ob sämtliche in der definitiven Baukostenabrechnung vom 10. Oktober 2014 aufgeführten Gestehungskosten wertvermehrender Natur sind.

a) Gemäss § 71 StG unterliegen die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer. Der Grundstückgewinn ist nach § 75

Abs. 1 StG der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt. Als Aufwendungen gelten nach § 78 Abs. 1 lit. a StG u.a. Kosten für Bauten, Umbauten, Bodenmeliorationen und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben. Wertvermehrend sind jene Aufwendungen, die den für den Marktwert des Grundstückes massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Zustand desselben über jenen Stand hinaus verbessern, in welchem das Grundstück zur Zeit des letzten steuerlich massgebenden Erwerbs war (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht B. 1, 9. Auflage Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 22 N 51; Entscheid des Steuergerichts (StGE) vom 10. Juni 2016, 510 16 12, E. 2a; StGE vom 17. April 2015, 510 14 92, E. 6b).

b) Zu unterscheiden sind die wertvermehrenden Aufwendungen von denjenigen werterhaltender Natur, welche als Unterhalts- bzw. Instandstellungskosten die Erhaltung bisheriger Werte bezwecken und die nach längeren oder kürzeren Zeitabschnitten erneut zu tätigen sind. Mit anderen Worten sind werterhaltende Aufwendungen Unterhaltsarbeiten, welche ein Gebäude in seiner Gestaltung, Form und Zweckbestimmung unverändert weiterbestehen lassen und einzig die mangelhaften Teile ersetzen oder instand stellen (vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O., § 22 N 52; StGE vom 24. Juni 2016, 510 16 20, E. 2; StGE vom 22. Mai 2015, 510 14 89, E. 2b; StGE vom 17. April 2015, 510 14 92, E. 6c; StGE vom 5. Dezember 2014, 510 14 64, E. 2b; StGE vom 7. November 2014, 510 14 38, E. 2b; StGE vom 25. Februar 2011, 510 10 71, E. 3b, www.bl.ch/steuergericht; StGE vom 2. Juli 2010, 510 10 11, E. 4b; StGE vom 26. Februar 2010, 510 09 66, E. 3b).

c) Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft hat zwecks Abgrenzung der wertvermehrenden von den werterhaltenden Aufwendungen im Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege", Stand 1. Januar 2016 (Merkblatt), einen nicht abschliessenden Katalog über die möglichen Abzüge aufgestellt (vgl. StGE Nr. 158/200 vom 15. Dezember 2000, E. 4). Zur Beurteilung, ob Liegenschaftsunterhaltskosten abzugsfähig bzw. ob sie als wertvermehrend oder werterhaltend zu qualifizieren sind, stellt das Steuergericht nach konstanter Praxis auf das Merkblatt ab (vgl. StGE vom 24. Juni 2016, 510 16 20, E. 2; StGE vom 22. Mai 2015, 510 14 89, E. 3a; StGE vom 17. April 2015, 510 14 92, E. 6f; StGE vom 15. August 2014, 510 13 78, E. 5f; StGE vom 7. November 2014, 510 14 38, E. 3a; StGE vom 12. April 2013, 510 12 91; StGE vom 26. Februar 2010, 510 09 66, E. 4c).

d) Mit Einsprache-Entscheid vom 11. März 2016 hat die Steuerverwaltung eine umfassende Würdigung der Baukostenabrechnung mangels Unterschrift abgelehnt. Mit Rekurs vom 5. April 2016 reichte der Vertreter der Steuerpflichtigen eine von der B.____ AG unterzeichnete Baukostenabrechnung ein. Das unterzeichnete Exemplar stimmt mit der der Steuerverwaltung bereits vorliegenden inhaltlich überein. Dabei ist zu untersuchen, ob sämtliche in der definitiven Baukostenabrechnung aufgeführten Aufwendungen wertvermehrender Natur sind und demnach als Gestehungskosten geltend gemacht werden können.

Zunächst ist zu prüfen, ob die Auslagen für die Position 421 „Rückschnitt Bäume und Sträucher“ in Höhe von Fr. 1'533.10, „Sturmschäden“ in Höhe von Fr. 2'778.20 und „Winterschnitt“ in Höhe von Fr. 2'543.50 zu den Gestehungskosten zu zählen sind. Ziffer 8 des Merkblattes befasst sich mit den Umgebungsarbeiten und gemäss Ziffer 8.1.1 des Merkblatts sind solche Aufwendungen bei den Staats- und Gemeindesteuern weder Bestandteil der Anlagekosten noch wird für sie ein Abzug als Unterhaltskosten gewährt. Die Aufwendungen für Sturmschäden, Winterschnitt und für den Rückschnitt der Bäume und Sträucher sind im Zusammenhang mit der Instandhaltung bzw. Wiederherstellung der Gartenanlage entstanden und stellen allesamt Umgebungsarbeiten dar. Diese Aufwendungen sind somit gestützt auf das Merkblatt von den Gestehungskosten der definitiven Baukostenabrechnung in Abzug zu bringen. Die Abziehbarkeit dieser Auslagen wurde von der Steuerverwaltung in der Vernehmlassung vom 25. April 2016 damit zu Recht abgelehnt.

Weiter ist über die Qualifikation der Aufwendung für die Position 566 „Miete Mobiliar Aufrichtfest“ in Höhe von Fr. 215.15 zu bestimmen. Diese Ausgaben sind aufgrund des Richtfests, welches zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes und der Errichtung des Dachstuhles gefeiert wird, entstanden. Da es sich hier um Ausgaben für Feierlichkeiten handelt, sind sie den privaten Lebenshaltungskosten zuzuschreiben und haben weder wertvermehrenden noch wert-erhaltenden Charakter. Sie sind sodann, wie dies von der Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 25. April 2016 beantragt wurde, zwingend von den Gestehungskosten der definitiven Baukostenabrechnung zu subtrahieren.

Ebenfalls strittig ist, ob die Auslagen für die Position 921 „Vorhangtextilien“ in Höhe von Fr. 7'071.35 und die Position 273.1 „TV Möbel“ in Höhe von Fr. 1'131.85 wertvermehrnde Aufwendungen sind. Gemäss Ziffer 10.20.1 des Merkblattes sind Vorhänge, Mobiliar, Gegenstände mit Mobiliarcharakter usw. weder vom Roheinkommen abziehbar noch bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer anrechenbare Anlage- oder Verkaufskosten. Diese Positionen sind nicht Bestandteil des Gebäudes, da ihnen die feste Verbundenheit mit der Liegenschaft fehlt. Beide Positionen tragen somit nicht zur Wertvermehrung der Liegenschaft bei, so-

dass diese Aufwendungen nicht zu den Anlagekosten gezählt werden können und deshalb von den Gestehungskosten in Abzug zu bringen sind.

Die weitere Überprüfung der definitiven Baukostenabrechnung hat ergeben, dass keine zusätzlichen Aufwendungen aufgeführt sind, welche nicht der Werterhöhung des Grundstückes gedient haben. Somit sind die übrigen auf der definitiven Baukostenabrechnung aufgelisteten Auslagen den Anlagekosten zuzuschreiben.

3. Ausgehend von der vom Vertreter der Rekurrenten eingereichten definitiven Baukostenabrechnung betragen die Gestehungskosten Fr. 1'257'210.57. Zusammenfassend müssen davon die Positionen 421 „Rückschnitt Bäume und Sträucher“ in Höhe von Fr. 1'533.10, „Sturmschäden“ in Höhe von Fr. 2'778.20, „Winterschnitt“ in Höhe von Fr. 2'543.50, die Position 566 „Miete Mobiliar Aufrichtfest“ in Höhe von Fr. 215.15, die Position 921 „Vorhangtextilien“ in Höhe von Fr. 7'071.35 und die Position 273.1 „TV Möbel“ in Höhe von Fr. 1'131.85 abgezogen werden, da sie, wie bereits unter E. 2d ausgeführt, nicht wertvermehrender Natur sind. Folglich betragen die Anlagekosten neu Fr. 1'241'937.42 und sind wie bisher mit 1.0 zu indexieren. Zu den Anlagekosten hinzuzurechnen ist der Erwerbspreis von Fr. 747'783.-- sowie die Fertigungskosten in Höhe von Fr. 245.--, sodass sich die Gestehungskosten auf total Fr. 1'989'965.42 belaufen. Die Differenz zwischen dem Verkaufspreis von Fr. 2'020'000.-- und den so errechneten Gestehungskosten ergibt neu einen steuerbaren Grundstücksgewinn von total Fr. 30'034.58. Der steuerbare Grundstücksgewinn reduziert sich damit von Fr. 186'464.-- auf Fr. 30'034.58.

Insgesamt erweist sich der Rekurs als begründet und ist teilweise gutzuheissen.

4. Abschliessend ist über die Kosten zu befinden.

a) Ausgangsgemäss werden den Rekurrenten nach § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) keine Verfahrenskosten auferlegt.

b) Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Der Vertreter der Pflicht-

tigen macht gemäss seiner Honorarnote vom 15. August 2016 einen Aufwand von 3 Stunden à Fr. 170.-- und damit ein Honorar von Fr. 550.80 inkl. Mehrwertsteuer (MWSt) geltend. Der gerichtlich anerkannte Steuersatz für Steuerberater und Treuhänder beträgt einheitlich Fr. 150.-- (vgl. Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Juni 2009, abgedruckt in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XIX, S. 559 ff.). Demnach beläuft sich das Honorar auf Fr. 450.-- (3 Stunden à Fr. 150.--) und folglich die Parteientschädigung auf Fr. 486.-- (inkl. MWSt von Fr. 36.--).

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen in Abänderung zum Einsprache-Entscheid vom 11. März 2016 und der Veranlagung vom 12. November 2015 den steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 186'464.-- im Sinne der Erwägungen auf Fr. 30'034.58 zu reduzieren.
3. Es werden keine Kosten erhoben. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 1'000.-- wird den Rekurrenten zurückerstattet.
4. Die Steuerverwaltung hat den Rekurrenten eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 486.-- (inkl. Auslagen und MWSt) zu bezahlen.
5. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrenten (2) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).