



Entscheid vom 4. Mai 2018 (510 17 124)

Anlagekosten

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter J. Felix, P. Salathe,
M. Zeller, P. Zeller, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien **A.**_____, vertreten durch STB Stadt- Treuhand Basel GmbH, Herr F.
Rosebrock, Steinenbachgässlein 27, 4001 Basel

Rekurrenten

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Grundstückgewinnsteuer**

Sachverhalt:

A.

A.____ veräusserten ihre Liegenschaft in B.____, C.____strasse. Mit Veranlagungsverfügung zur Grundstückgewinnsteuer Nr. 14/1040 vom 7. Mai 2015 setzte die Steuerverwaltung den steuerbaren Gewinn aus dem Verkauf auf Fr. 348'001.-- fest.

B.

Gegen diese Veranlagung erhob der Vertreter der Pflichtigen mit Schreiben vom 3. Juni 2015 Einsprache und begehrte, die Aufwendungen seien gemäss beigelegter Aufstellung zusätzlich zu berücksichtigen. Zur Begründung führte er u.a. aus, eine genaue Aufstellung der Rechnungen läge nun vor. Zusätzlich zu den in der Veranlagung bereits akzeptierten Aufwendungen, seien weitere wertvermehrnde Auslagen in Höhe von Fr. 121'940.45 sowie eine Mäklerprovision von Fr. 34'560.-- gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Mit Einspracheentscheid vom 17. November 2017 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut und setzte den steuerbaren Grundstückgewinn auf Fr. 280'001.-- fest. Zur Begründung führte sie u.a. aus, die mittels Handwerker- bzw. Lieferanten-Rechnungen nachgewiesenen Aufwendungen könnten als zusätzliche Gestehungskosten akzeptiert werden, wobei ermessensweise und gemäss Praxis jedoch nur 1/3 als wertvermehrender Anteil qualifiziert werde, da die anderen 2/3 Liegenschaftsunterhaltskosten oder Energiesparmassnahmen darstellten, welche bei der Einkommenssteuer berücksichtigt würden.

C.

Mit Schreiben vom 18. Dezember 2017 erhob der Vertreter der Pflichtigen Rekurs und begehrte, es seien die Aufwendungen gemäss Aufstellung in vollem Umfang als Gestehungskosten zu berücksichtigen. Zur Begründung führte er u.a. aus, Auslagen, die nicht als Unterhaltskosten in den laufenden Steuererklärungen geltend gemacht worden seien, seien als wertvermehrnde Gestehungskosten zu berücksichtigen. Gemäss Einschätzung des mit dem Projekt befassten Architekten hätten die wertvermehrenden Arbeiten Fr. 103'414.55 betragen. Inklusiv der Kosten für die neue Heizung aus dem Jahre 2011 würden sich die wertvermehrenden Aufwendungen auf Fr. 122'414.55 belaufen.

Mit Vernehmlassung vom 11. Januar 2018 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, die Heizungsanlage im Betrag von Fr. 8'125.50 und Fr. 19'100.-- sowie die neuen Kellerfenster in Höhe von Fr. 546.60 seien als reine Liegenschaftsunterhaltskosten oder Energiesparmassnahmen nicht anrechenbar. Von den eingereichten Rechnungen im Umfang von Fr. 121'940.45 seien nur Fr. 32'631.-- als wertvermehrend qualifiziert worden. Die Rekurrenten hätten in den Jahren 2005 bis 2012 in ihrer Steuererklärung jedoch Unterhaltskosten in Höhe von insgesamt Fr. 123'114.-- geltend gemacht und entsprechende Abzüge erhalten. Es bleibe daher kein Raum mehr für darüber hinausgehende wertvermehrnde Aufwendungen, die bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen seien.

Erwägungen:

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.

2.1. Gemäss § 71 StG unterliegen die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer. Der Grundstücksgewinn 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 Grundstücks 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. I, 9. Aufl., 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).

2.2. Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Liegenschaftsunterhaltskosten bei der Einkommenssteuer gilt gemäss § 29 Abs. 1 lit. e StG, dass die notwendigen Kosten für die Verwaltung des Vermögens, dazu bei Liegenschaften die Aufwendungen für den Unterhalt, von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden können. Die Kosten des Unterhalts und der Verwaltung von Grund und Boden können in ihrem tatsächlichen Umfang, jene von Gebäuden, sofern sie nicht zum Geschäftsvermögen gehören, nach der Wahl des Steuerpflichtigen für jede Veranlagungsperiode entweder in ihrem tatsächlichen Umfang oder in Form einer Pauschale abgezogen werden.

Aufwendungen, die bereits bei der Einkommenssteuer bzw. Ertragssteuer als Abzüge berücksichtigt worden sind, können gemäss § 78 Abs. 2 StG bei der Grundstückgewinnsteuer nicht mehr geltend gemacht werden.

Zur Beurteilung, ob Liegenschaftskosten als wertvermehrend oder werterhaltend zu qualifizieren sind, stellt das Steuergericht nach konstanter Praxis auf das Merkblatt zu Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege der kantonalen Steuerverwaltung (im Folgenden: Merkblatt) ab (vgl. StGE vom 3. Juli 2015, 510 15 24; StGE vom 22. Mai 2015, 510 14 89. E. 3a; StGE vom 7. November 2014, 510 14 38 E. 3a; StGE vom 12. April 2013, 510 12 91).

Aufwendungen für Liegenschaften können somit entweder bei der Einkommenssteuer abgezogen werden oder bei der Grundstücksgewinnsteuer als Anlagekosten gelten gemacht werden. Liegenschaftskosten, welche im Verfahren betr. die Einkommenssteuern aus irgendwelchen Gründen nicht zum Abzug gelangt sind, qualifizieren aber nicht automatisch als Anlagekosten und kommen damit bei einer allfälligen späteren Beurteilung der Grundstücksgewinnsteuern nicht zwangsläufig zum Zug. Es besteht mithin gerade kein Wahlrecht, ob die Kosten entweder bei der Grundstücksgewinnsteuer oder bei der Einkommenssteuer geltend gemacht werden; die Zuweisung oder Abgrenzung erfolgt vielmehr nach dem erwähnten Merkblatt. Die steuerpflichtige Person kann zudem die Anrechnung von Unterhaltsaufwendungen beim Grundstücksgewinn auch nicht dadurch erzwingen, dass sie auf den Abzug dieser Auslagen bei der Einkommenssteuer verzichtet: (Werterhaltende) Unterhaltskosten, welche aus irgendwelchen Gründen bei der ordentlichen Einkommenssteuer nicht abgezogen wurden, können nicht nachträglich als Anlagekosten beim Grundstücksgewinn berücksichtigt werden (Leuch/Schlup in: Leuch/Kästli/Langenegger, [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Bd. 1, Bern/Muri 2014, Art. 36 N 26). Auslagen, welche demgegenüber bereits als (werterhaltende) Unterhaltskosten abgezogen wurden, dürfen in keinem Fall nochmals bei der Grundstücksgewinnsteuer in Abzug gebracht werden (§ 78 Abs. 2 StG). Daraus ergibt es sich auch, dass eine doppelte Berücksichtigung der gleichen Kosten einerseits als Abzug bei der Einkommenssteuer und andererseits als Gestehungskosten bei der Grundstücksgewinnsteuer nicht vorgesehen ist. Das Gesamttotal der zu berücksichtigenden Kosten beträgt damit nicht mehr als 100%.

2.3. Während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt, ist der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen von der Steuerbehörde zu erbringen. Der Pflichtige hat die steuermindernde Tatsache nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248, E. 3.5; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A. Zürich 2016, S. 519; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. A., Zürich/Basel/Genf 2018, § 19 N 8 f.; StGE vom 10. Februar 2017, 510 16 84, E. 4a).

3.

3.1. In der Veranlagungsverfügung der Grundstücksgewinnsteuer vom 7. Mai 2015 Nr. 14/1040 wurden werterhöhende Aufwendungen von Fr. 53.40 erfasst.

Im Einspracheentscheid vom 17. November 2017 erhöhte die Steuerverwaltung die wertvermehrenden Aufwendungen auf Fr. 68'000.-- (gerundet) bestehend aus einer Mäklerprovision im Betrag von Fr. 34'560.-- sowie weiteren wertvermehrenden Auslagen von Fr. 32'631.--. Nicht als Gestehungskosten akzeptiert wurden die Kosten für die Heizungsanlage von Fr. 8'125.50 und Fr. 19'100.-- sowie die Kosten für ein neues Kellerfenster von Fr. 546.60. Diese Auslagen qualifizierte sie als reinen Liegenschaftsunterhalt. Von den so bereinigten Aufwendungen liess die Steuerverwaltung die Rechnung betr. den zusätzlichen Heizkörper im Umfang von Fr. 2'385.45 sowie die Kosten für eine Schwelle in Höhe von Fr. 281.60 vollständig zum Abzug zu. Die übrigen Kosten reduzierte sie um 2/3.

Im Rekurs macht der Vertreter weiterhin Gestehungskosten im Umfang von Fr. 122'414.55 inkl. der Kosten für die Heizung geltend.

3.2. Bei der Beurteilung der Aufwendungen für den Umbau resp. der Renovation der Liegenschaft können nur die folgenden eingereichten und den Akten beiliegenden Rechnungen in Höhe von Fr. 170'477.24, nicht jedoch weitere Offerten und Lieferscheine berücksichtigt werden:

Datum	Bezeichnung	Betrag in Fr.
24.07.2014	Notar D. Erhart inkl. Zivilrechtsverwaltung	1'462.95
15.04.2014	Sanitas Troesch	85.30
07.02.2014	avenaris Immobilien AG	34'560.00
07.06.2011	allsol GmbH	19'100.00
21.05.2010	Cimei & Söhne AG Glaserei	1'532.95
03.05.2010	Elektro Kellenberger	3'667.90
31.03.2010	Jos. Kym AG	1'371.45
25.03.2010	Gauch Haustechnik AG	407.55
19.03.2010	Zoll-Fit GmbH	1'934.80
12.03.2010	Plana Küchenland	22'801.67
01.03.2010	Brunner Mulden	150.00
21.01.2007	Meyer Giovanni Kundenmaurerei	30'700.07
08.01.2007	W. Näf Schreinerei	281.60
18.12.2006	Cimei & Söhne AG Glaserei	5'413.10
18.12.2006	Nicki Sanitär- u. Heizungsanlagen	24'332.30
29.11.2006	MEVO	1'601.10
14.11.2006	Regent Beleuchtungskörper AG	74.90
23.01.2006	Spaar	2'358.45
16.09.2005	MEVO	546.60
20.12.2004	Spaar	8'125.50
15.09.2003	Bezirksschreiberei B. _____	2'567.75
09.03.2003	Errichtung Schuldbrief	1'731.65
Total mit Rechnungen belegte Liegenschaftskosten		164'807.59

Von vornherein nicht abzugsfähig sind die Rechnungen der Firmen Fleig Umzüge in Höhe von Fr. 2'769.65 sowie Möbel Roth in Höhe von Fr. 2'900.00, welche zu den Lebenshaltungskosten zählen und weder als Liegenschaftsunterhalt noch als Anlagekosten Berücksichtigung finden und deshalb gar nicht in obenstehende Aufstellung aufgenommen wurden.

3.3. Die Überprüfung der Einkommenssteuerakten und der Veranlagungen der Jahre 2004 bis 2007 sowie 2010 hat ergeben, dass in den Jahren 2004 und 2005 ein pauschaler Abzug für Liegenschaftsunterhalt gewährt wurde. Im Jahre 2006 wurde der effektive Liegenschaftsunterhalt auf Fr. 41'305.--, im Jahre 2007 auf Fr. 30'889.-- und im Jahre 2010 auf Fr. 30'554.-- festgesetzt. Insgesamt wurde den Pflichtigen bei der Einkommenssteuer im Rahmen ihrer Umbau- und Renovationsmassnahmen ein effektiver Liegenschaftsunterhaltsabzug von Fr. 102'748.-- zugestanden.

Die im angefochtenen Einspracheentscheid betreffend die Grundstückgewinnsteuer festgesetzten werterhöhenden Auslagen von Fr. 68'000.-- ergeben zusammen mit den Aufwendungen, die

bereits als Liegenschaftsunterhalt in Abzug gebracht wurden (Fr. 102'748.--) ein Gesamttotal von Fr. 170'748.--.

Es ist damit festzustellen, dass die im vorliegenden Verfahren belegten Liegenschaftsaufwendungen (Fr. 164'807.59) betragsmässig entweder bei der Grundstückgewinnsteuer oder bei der Einkommenssteuer in den vergangenen Jahren vollständig zum Abzug zugelassen wurden. Es erübrigt sich vor diesem Hintergrund, auf die konkrete Abgrenzung von werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen einzugehen, da für weitere Abzüge a priori kein Spielraum mehr verbleibt.

4.

Gemäss den obenstehenden Ausführungen erweist sich der Rekurs als unbegründet, weswegen er abzuweisen ist.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'500.-- zu bezahlen und es ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (§130 StG i.V.m. § 21 VPO).

Demnach erkennt das Steuergericht:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten von Fr. 1'500.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Es wird keine Parteienentschädigung ausgerichtet.

4.

Mitteilung an die Vertreterin, für sich und zhd. der Rekurrenten (2) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).