

Grundstückgewinnsteuer

Unterhaltskosten / wirtschaftlicher Neubau

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 7. August 2020

Wenn in früheren Steuerperioden eine umfassende Gebäudesanierung zum Abzug von Unterhaltskosten geführt hat, so kann anlässlich des späteren Verkaufs dieser Liegenschaft nicht vorgebracht werden, es sei ein wirtschaftlicher Neubau gewesen. Dieses Vorbringen mit dem Ziel, sämtliche Kosten neu als wertvermehrend bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zu bringen, stellt ein widersprüchliches und damit nicht zu schützendes Verhalten dar. Ferner genügt eine bloss allgemein gehaltene, nicht konkretisierte Begründung den formellen Anforderungen an einen Rekurs nicht.

Sachverhalt:

A. Die Pflichtigen veräusserten im Jahr 20XX die Liegenschaft Nr. 0001 Grundbuch G. zu einem Verkaufspreis von 1'495'000.– Franken. Mit Veranlagungsverfügung Nr. XX/0001 vom 22. August 2017 wurde die Grundstückgewinnsteuer auf 153'240.– Franken festgesetzt. Am 30. November 2017 erliess die Steuerverwaltung eine neue Verfügung, welche jene vom 22. August 2017 ersetzte und die Grundstückgewinnsteuer auf 144'942.– Franken festlegte. Berücksichtigt wurden Gestehungskosten in Höhe von 915'230.– Franken. Die Steuerverwaltung ging dabei von werterhöhenden Aufwendungen in Höhe von 216'064.– Franken aus.

B. Gegen die Veranlagung vom 30. November 2017 erhoben die Pflichtigen mit Schreiben vom 28. Dezember 2017 Einsprache und begehrten, nicht berücksichtigte wertvermehrende Aufwendungen aus den Jahren 20XX–20XX seien zu berücksichtigen und eine korrigierte Steuerrechnung auszustellen. Zur Begründung machten sie geltend, dass die Immobilie ohne umfangreiche Bauarbeiten und Eingriff in die Gebäudesubstanz nicht zu dem Preis hätte verkauft werden können. Durch das Nichtberücksichtigen verschiedener wertvermehrender Aufwendungen seien die Gestehungskosten zu niedrig und der steuerbare Grundstückgewinn deutlich zu hoch ausgefallen.

Mit Einspracheentscheid vom 21. Januar 2020 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut und berücksichtigte zusätzliche wertvermehrende Aufwendungen in Höhe von 39'703.56 Franken. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, dass grundsätzlich zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Investitionen zu unterscheiden sei. Gestützt auf das Merkblatt «Liegenschaftsunterhalt, Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen» seien einige Positionen neu als wertvermehrende Aufwendungen bzw. Gestehungskosten berücksichtigt worden. Alle Kosten, die bereits mit einem Drittel als wertvermehrende Aufwendungen berücksichtigt wurden, seien nach nochmaliger Prüfung als korrekt berücksichtigt bestätigt worden. Gestützt auf das Merkblatt habe die Steuerverwaltung festgestellt, dass es sich bei weiteren Positionen um gleichwertigen Ersatz, Verbrauchsmaterial, Unterhaltskosten oder nicht fest mit dem Gebäude verbundene Positionen und somit nicht um abzugsfähige wertvermehrende Aufwendungen handle.

C. Mit Schreiben vom 21. Februar 2020 erhebt der Vertreter der Pflichtigen Rekurs und beantragt, die wertvermehrenden Aufwendungen seien mit 423'444.61 Franken zu berücksichtigen. Zusätzlich seien Verkaufskosten in Höhe von 20'225.50 Franken anstelle von 0.– Franken anzurechnen. Zur Begründung macht er geltend, dass die von der Steuerverwaltung vorgebrachten Begründungen nicht sachgerecht seien oder bei zahlreichen Positionen ganz fehlen würden. Insbesondere verkenne die Steuerverwaltung, dass die umfassenden Bauarbeiten, mit einem umfassenden Eingriff in die Gebäudesubstanz in Form einer Auskernung, in der Gesamtbetrachtung einem wirtschaftlichen Neubau gleichkommen würden, sodass die gesamten Aufwendungen als Anlagekosten zu betrachten und den wertvermehrenden Aufwendungen gleichzustellen seien.

Mit Vernehmlassung vom 9. April 2020 beantragt die Steuerverwaltung (1) das Nichteintreten und (2) eventualiter die Abweisung des Rekurses (3) unter Kostenfolge. Zur Begründung führt sie aus, dass die Vorbringen der Rekurrenten lediglich allgemein gehaltener und pauschaler Natur seien, ohne sich mit dem Einspracheentscheid und den einzelnen Positionen konkret auseinanderzusetzen. Es sei bereits aus formellen Gründen nicht auf den Rekurs einzutreten, da ein Verstoss gegen die Begründungspflicht als formelles Gültigkeitserfordernis im Rekursverfahren vorliege und somit der Substantiierungspflicht nicht in gehöriger Weise nachgekommen worden sei. Dem Argument des wirtschaftlichen Neubaus stünden die von den Rekurrenten in den Jahren 20XX–20XX in der Einkommenssteuererklärung geltend gemachten Kosten für Liegenschaftsunterhalt in Höhe von 295'111.– Franken entgegen, wodurch sich die Rekurrenten in Widerspruch zu ihrem früheren Handeln setzen würden («venire contra factum proprium»). Eventualiter sei der Rekurs vollständig abzuweisen, da sich die Vorinstanz – unter Einbezug des entsprechenden Merkblatts – sehr wohl mit den einzelnen Positionen und beigebrachten Rechnungen der Rekurrenten auseinandergesetzt habe.

Mit Eingabe des Vertreters vom 5. Juni 2020 ändern die Rekurrenten ihre bisherigen Rechtsbegehren und verlangen, dass die gesamten Kosten der Abbruch- und Umbauarbeiten an Gebäuden und Umgebung als Anlagekosten betrachtet bzw. den wertvermehrenden Aufwendungen gleichgestellt werden. Zur Begründung führen sie aus, dass die Baukosten von total 774'929.30.– Franken den Kaufpreis von 690'000.– Franken deutlich übersteigen würden und zusätzlich die Wohnfläche von 109.5 m² auf 166.5 m² erhöht worden sei. Dies diene gemäss dem Merkblatt als Indiz dafür, dass die baulichen Massnahmen einem Neubau gleichkämen. Eventualiter seien die Positionen einzeln zu prüfen und die zu Unrecht nicht oder nicht vollständig berücksichtigten Positionen als abzugsfähig zu qualifizieren.

Mit der zweiten Vernehmlassung vom 24. Juli 2020 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses bezüglich des Neubaus, sowie das Nichteintreten auf den Eventualantrag bzw. dessen Abweisung im Falle eines Eintretens. An den Begründungen aus der ersten Vernehmlassung hält sie weiterhin fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall 10'000.– Franken pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

2.

2.1. Bevor eine Streitsache materiell zu beurteilen ist, sind von Amtes wegen die Sachurteilsvoraussetzungen zu prüfen. Sind die Verfahrensvoraussetzungen erfüllt, spricht sich die Behörde über die Begründetheit oder Unbegründetheit des in Frage stehenden Begehrens aus. Sind sie jedoch nicht erfüllt, fehlt es also an einer Verfahrensvoraussetzung, so tritt die Behörde auf ein Begehren nicht ein: Sie fällt einen Nichteintretensentscheid. Mit dem Begriff des «Eintretens» wird also die Prüfung der massgeblichen Verfahrensvoraussetzungen umschrieben. Eintreten heisst Bejahung der Verfahrensvoraussetzungen – was oft ohne grosse Erörterungen erfolgt – und damit Öffnung des Weges für die materielle Beurteilung. Nichteintreten bedeutet Verneinung einer Verfahrensvoraussetzung und damit Verzicht auf die materielle Prüfung des Rechtsschutzanliegens (vgl. Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, Öffentliches Prozessrecht, Grundlagen und Bundesrechtspflege, 3. Auflage, RN 1036).

2.2. In Bezug auf die Beurteilung zum wirtschaftlichen Neubau sind die formellen Verfahrensvoraussetzungen erfüllt, sodass in diesem Punkt auf den Rekurs eingetreten wird.

Hinsichtlich des Eventualantrags, der Prüfung der einzelnen Positionen, sind die Vorbringen der Rekurrenten lediglich allgemein gehalten und pauschaler Natur, ohne dass sie sich konkret mit dem Einspracheentscheid und den einzelnen Positionen auseinandersetzen. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung beurteilt differenziert und mit ausführlicher Begründung die einzelnen Positionen, wohingegen die Rekurrenten auf keine der von ihnen bestrittenen Positionen konkreten Bezug nehmen.

Dies zeigt sich u.a. bei der Auflistung in Form einer Excel Tabelle der geltend gemachten Abzüge, bei denen keine Bezeichnung des Gegenstands, sondern teilweise lediglich eine Artikelbezeichnung ohne weitere Abzugsbegründung aufgeführt ist (Bsp. Aktum 171: Ikea «Rill Roll» Betrag 29.80 Franken). Auch wenn das Gericht über volle Kognition verfügt, ist es nicht Aufgabe des Gerichts, anhand einer Excel Tabelle ohne klare Bezeichnung der Gegenstände über deren Abzugsfähigkeit zu befinden und nach Gründen zu suchen, weshalb der angefochtene Entscheid unrichtig sein könnte. Es ist Aufgabe der Rekurrenten, die einzelnen Positionen aufzulisten, eine Abzugsbegründung vorzubringen und den geltend gemachten Betrag mit Belegen nachzuweisen. Die Rekurrenten sind in diesem Punkt der Substantiierungspflicht nicht in gehöriger Weise nachgekommen, so dass bereits aus formellen Gründen nicht auf den Eventualantrag einzutreten ist (vgl. Silvia Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 50 N 13a; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 212 N 11 & § 221 N 16)

3.

3.1. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob es sich bei den Arbeiten im Sinne einer Gesamtbeurteilung um einen wirtschaftlichen Neubau handelt.

3.2. Zum Institut des wirtschaftlichen Neubaus ist festzuhalten, dass von einem solchen gesprochen werden kann, wenn die «Renovation» umfangmässig eine Totalsanierung darstellt und wirtschaftlich einem Neubau gleichkommt. Trifft dies zu, ist von Anlagekosten (§ 75 Abs. 1 StG; Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14]) und nicht von Unterhaltskosten (§ 29 Abs. 1 lit. e StG; Art. 9 Abs. 3 StHG) auszugehen. Das Bundesgericht hat zum wirtschaftlichen Neubau mehrere Kriterien entwickelt. Von einem wirtschaftlichen Neubau ist demnach etwa auszugehen, wenn das Investitionsvolumen die Anschaffungskosten übersteigt, sodass von Herstellungskosten zu sprechen ist, wenn die Gebäudehülle ersetzt wird oder eine Aushöhlung des Gebäudes oder von Gebäudeteilen mit Neugestaltung der Innenraumeinteilung vorgenommen wird (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_425/2020 vom 13. Juli 2020, E. 3.5.2 f.). Herstellungskosten sind namentlich dann gegeben, wenn die Liegenschaft einem anderen Zweck zugeführt wird. Aufwendungen, die mit einer Nutzungsänderung einhergehen, gelten üblicherweise als wertvermehrend, so z.B. in folgendem Fall: Bei einem Kaufpreis von 1.1 Mio. Franken werden insgesamt über 1.5 Mio. Franken investiert, um eine ausserhalb des Wohngebiets gelegene, ursprünglich der landwirtschaftlichen Nutzung dienende Liegenschaft für Wohn- und Freizeit Zwecke umzufunktionieren. Dasselbe gilt für eine Altlastensanierung im Hinblick auf die geplante Wohnüberbauung, wenn die landwirtschaftliche Nutzung ohne eine solche Sanierung hätte weitergeführt werden können, die Kosten aber getätigt wurden, um in Zukunft mit einer anderen Liegenschaftsnutzung einen höheren Ertrag zu realisieren; die Kosten stehen deshalb nicht in einem engen sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der bisherigen Einkommenserzielung. In einem anderen Fall, in dem die Aufwendungen für die Erneuerung der Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie der Fenster ebenfalls mehr gekostet haben als die Liegenschaft selbst, ist die Renovation in ihrer Gesamtheit als eine wertvermehrende Investition eingestuft worden, auch wenn damit keine Nutzungsänderung verbunden war. Als Herstellung zu gelten haben allgemein sämtliche Massnahmen, die den Ausbau mit Wohnraumerweiterung erst ermöglichen bzw. alle anfallenden Kosten, die durch den Ausbau unmittelbar veranlasst werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_558/2016, 2C_559/2016 vom 24. Oktober 2017, E. 2.4.1 f., m.w.H.).

3.3. Die Überprüfung der Einkommenssteuerakten und der Veranlagungen der Jahre 20XX bis 20XX hat ergeben, dass insgesamt 295'111.– Franken an effektivem Liegenschaftsunterhaltsabzug zugestanden wurde. Mit der jetzigen Geltendmachung eines wirtschaftlichen Neubaus setzen sich die Rekurrenten in Widerspruch zu den bereits geltend gemachten effektiven Kosten für Liegenschaftsunterhalt («venire contra factum proprium»), sodass die Qualifikation der Arbeiten als wirtschaftlicher Neubau ausser Betracht fällt. In diesem Zusammenhang bestimmt § 78 Abs. 2 StG sodann expressis verbis, dass Aufwendungen, die bereits bei der Einkommenssteuer bzw. Ertragssteuer als Abzüge berücksichtigt worden sind, bei der Grundstückgewinnsteuer nicht mehr geltend gemacht werden können.

3.4. Zudem zeigt sich auch aufgrund der nachfolgenden Ausführungen, dass kein wirtschaftlicher Neubau vorliegen kann. Vorliegend steht einem Kaufpreis von 690'000.– Franken eine Baukostenaufstellung in Höhe von insgesamt 774'929.30 Franken gegenüber. Bei einem wirtschaftlichen Neubau ist es jedoch üblich, dass Kosten v.a. für Handwerksarbeiten gebündelt anfallen und nicht, wie im vorliegenden Fall, über eine Zeitperiode von mehreren Jahren in verhältnismässig tiefen Beträgen. Auch die Einreichung einer erheblichen Anzahl Kassenzettel u.a. für Pinsel, Mörtel oder Klebeband ist unüblich. Bei kritischer Betrachtung zeigt sich zudem, dass die eingereichte Bauabrechnung nicht als Grundlage für die Berechnung der Gestehungskosten herangezogen werden kann, da nicht alle Posten durch Rechnungen belegt sind. Teilweise sind zwar Auftragsbestätigungen und Verträge vorhanden, jedoch fehlt es mangels Faktura an einem Nachweis, dass diese Aufträge und Verträge auch tatsächlich ausgeführt und bezahlt worden sind. Vereinzelt sind Rechnungen ausserdem an die Architekten adressiert, wobei unklar bleibt, ob diese Rechnungen direkt bezahlt resp. via Architekt weiter verrechnet wurden. Für die Beurteilung zur Baukostenaufstellung können jedoch nur Leistungen berücksichtigt werden, welche an die Eigentümer der Liegenschaft fakturiert und auch durch diese bezahlt wurden.

4. Gemäss den obenstehenden Ausführungen erweist sich der Rekurs als unbegründet, weswegen er abzuweisen ist, soweit darauf eingetreten wird.

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 2'000.– Franken zu bezahlen und es ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (§130 StG i.V.m. § 21 VPO).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. ...
3. ...
4. ...