



**Fall-Nr.:** B 2023/245  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 20.06.2024  
**Entscheiddatum:** 22.05.2024

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 22.05.2024**

**Grundstückgewinnsteuer. Art. 132 Abs. 1 lit. a, 134 Abs. 1, 136 Abs. 1 und 137 StG (sGS 811.1), Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG (SR 642.12). Streitig war, ob die Vorinstanz (VRK) im angefochtenen Entscheid zu Recht den Einspracheentscheid des Beschwerdegegners (kantonales Steueramt) vom 30. August 2022 bestätigte, mit welchem für die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer der Erwerbspreis auf CHF 235'000, die anrechenbaren Nebenkosten auf CHF 22'243, die wertvermehrenden Aufwendungen auf CHF 149'921 und der steuerbare Grundstückgewinn mit CHF 392'836 festgesetzt worden waren. Bestätigung des angefochtenen Entscheids durch das Verwaltungsgericht. (Verwaltungsgericht B 2023/245) Auf eine gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde trat das Bundesgericht mit Urteil vom 6. August 2024 nicht ein (Verfahren 9C\_359/2024).**

#### **Entscheid vom 22. Mai 2024**

Besetzung

Abteilungspräsidentin Lendfers; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

**A. \_\_ und B. \_\_,**

**Beschwerdeführer,**

gegen



**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen**, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

**Vorinstanz,**

**Kantonales Steueramt**, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

**Beschwerdegegner,**

Gegenstand

**Grundstückgewinnsteuer**

**Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

A.

A.a.

A.\_\_ und B.\_\_ erwarben am 23. Dezember 1994 das 861 m<sup>2</sup> grosse, mit einem Wohnhaus und einem Gewerbebau überbaute Grundstück Nr. 0000\_\_, Grundbuch Z.\_\_, zu je hälftigem Miteigentum für insgesamt CHF 235'000. Am 7. Mai 1992 war der amtliche Verkehrswert des Grundstücks auf CHF 275'000 geschätzt worden. Eine amtliche Neuschätzung vom 3. März 2016 ergab einen Verkehrswert von CHF 422'000. Mit Kaufvertrag vom 17. August 2020 veräusserten A.\_\_ und B.\_\_ das Grundstück Nr. 0000\_\_ für CHF 800'000. In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer deklarierten sie einen Gewinn von CHF 86'317 (Veräusserungserlös von CHF 800'000 abzüglich Anlagekosten von CHF 713'683). In der Veranlagungsverfügung vom 18. Mai 2022 nahm die Steuerbehörde verschiedene Korrekturen vor und hielt unter anderem fest, die Anrechnung eines Erbenspruchs habe keine Auswirkung auf die Festsetzung des grundstückgewinnsteuerrechtlichen Erwerbspreises von CHF 235'000. Zudem seien Handänderungs- und Grundbuchgebühren sowie Räumungskosten nicht als Nebenkosten anrechenbar. Sodann seien die deklarierten Aufwendungen mit Neuwertvergleich der amtlichen Schätzungen zu überprüfen. Dieser habe, über die Haltedauer betrachtet, einen Mehrwert von CHF 92'300 ergeben. Auf der amtlichen Schätzung vom 2. Oktober 1996 seien die wertvermehrenden Investitionen zudem mit CHF 93'000 beziffert. Der steuerbare Grundstücksgewinn wurde auf CHF 415'479



## St.Galler Gerichte

festgelegt, woraus sich ein Steuerbetrag von insgesamt CHF 104'160 ergab (act. G 10/7/10).

### A.b.

Die gegen diese Verfügung erhobene Einsprache hiess das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheid vom 30. August 2022 teilweise gut. Es bestätigte den Erwerbspreis mit CHF 235'000, erhöhte jedoch die anrechenbaren Nebenkosten von CHF 9'600 auf CHF 22'243 und die wertvermehrenden Aufwendungen von CHF 139'921 auf CHF 149'921. Der steuerbare Grundstückgewinn wurde mit CHF 392'836 festgesetzt, woraus ein Steuerbetrag von CHF 97'726 resultierte (act. G 10/7/14). Den hiergegen von A.\_\_ und B.\_\_ erhobenen Rekurs (act. G 10/7/1) wies die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen mit Entscheid vom 23. Oktober 2023 ab (act. G 2).

### B.

#### B.a.

Gegen diesen Rekursentscheid erhoben A.\_\_ und B.\_\_ (Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 23. November 2023 Beschwerde mit dem sinngemässen Antrag, der Entscheid sei aufzuheben und der steuerbare Grundstückgewinn sei auf maximal CHF 212'836 festzusetzen (act. G 1). Mit einer weiteren Eingabe vom 3. Januar 2024 stellten die Beschwerdeführer das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege (act. G 5 f.), welches die verfahrensleitende Abteilungspräsidentin am 8. Januar 2024 im Sinn der Befreiung von den Gerichtskosten guthiess (act. G 7).

#### B.b.

Im Schreiben vom 11. Januar 2024 teilte die Vorinstanz den Verzicht auf eine Vernehmlassung mit (act. G 9). Am 25. Januar 2024 beantragte der Beschwerdegegner unter Verzicht auf eine Vernehmlassung Abweisung der Beschwerde (act. G 12).

#### B.c.

Auf die Vorbringen in den Eingaben des vorliegenden Verfahrens wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

## Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

### 1.

#### 1.1.

Gemäss Art. 134 Abs. 1 des Steuergesetzes (sGS 811.1, StG) entspricht der



Grundstücksgewinn dem Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Als *Erwerbspreis* gilt der durch die Grundbuchbelege ausgewiesene Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen des Erwerbs oder der tatsächlich bezahlte niedrigere Preis (Art. 136 Abs. 1 StG). Bei Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung wird die Besteuerung des Grundstücksgewinns aufgeschoben (Art. 132 Abs. 1 lit. a StG, Art. 12 Abs. 3 lit. a des Steuerharmonisierungsgesetzes, SR 642.12, StHG).

Als *Aufwendungen* anrechenbar sind nach Art. 137 Abs. 1 StG unter anderem Ausgaben, die eine dauerhafte Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben, wie Kosten für Planung, Bau und Verbesserung (lit. a), sowie die mit dem Erwerb und der Veräusserung unmittelbar zusammenhängenden Kosten (lit. f). Aufwendungen, die steuerlich bereits abgezogen worden sind, werden nicht angerechnet (Art. 137 Abs. 2 StG). Liegt der massgebende Erwerb mehr als 20 Jahre zurück, kann der Steuerpflichtige anstelle der tatsächlichen Kosten den amtlichen Verkehrswert oder bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken den amtlichen Ertragswert vor 20 Jahren als Anlagekosten geltend machen (Art. 139 Abs. 3 StG).

### 1.2.

Streitig ist vorliegend, ob die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zu Recht den Einspracheentscheid des Beschwerdegegners vom 30. August 2022 bestätigte, mit welchem für die Bemessung der Grundstücksgewinnsteuer der Erwerbspreis auf CHF 235'000, die anrechenbaren Nebenkosten auf CHF 22'243, die wertvermehrenden Aufwendungen auf CHF 149'921 und der steuerbaren Grundstücksgewinn mit CHF 392'836 festgesetzt wurden (act. G 10/7/14). Für die Klärung der streitigen Gegebenheiten kommt die im Steuerrecht geltende Beweislastverteilung zur Anwendung. Nach dieser trägt die Steuerbehörde die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, die steuerpflichtige Person für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern. Im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht hat die steuerpflichtige Person Belege vorzulegen, soweit sie für die Veranlagung von Bedeutung sein können (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, VI. Rz. 15, VII. Rz. 23 und 25; Art. 170 Abs. 2 StG).

### 2.

#### 2.1.

##### 2.1.1.

Zu klären ist vorab die Höhe des *Erwerbspreises* im Sinn von Art. 136 StG. Die Vorinstanz legte im angefochtenen Entscheid dar, die Angaben im beurkundeten Kaufvertrag würden aufzeigen, dass die Veräusserung vom 23. Dezember 1994 einen



erbrechtlichen Anspruch des Beschwerdeführers von CHF 40'000 berücksichtigt habe, der Kaufpreis entsprechend in gleicher Höhe reduziert worden sei und die Liegenschaft den Beschwerdeführern folglich teilweise *unentgeltlich* (im Umfang von CHF 40'000) übertragen worden sei. Auch teilweise unentgeltliche Rechtsgeschäfte kämen in den Genuss eines Steueraufschubs (Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG; Hunziker/Seiler, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Aufl. 2022, N 102 zu Art. 12 StHG; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, S. 171 ff.; St. Galler Steuerbuch 132 Nr. 1 Ziffer 3). Bezüglich der Veräusserung vom 17. August 2020 sei von einem Erwerbspreis von CHF 235'000 auszugehen. Folglich hätten die Beschwerdeführer den aufgeschobenen Steueranteil mit der vorliegenden Veranlagung zu tragen (act. G 2 S. 5).

Die Beschwerdeführer wenden hierzu ein, sie hätten für ihr Haus CHF 275'000 bezahlt, davon CHF 235'000 in bar und CHF 40'000 aus dem Erbe des Beschwerdeführers. Anstelle der Auszahlung des Erbes sei der Verschreibungsbetrag reduziert worden und ausgerechnet die Erbschaft solle steuerbarer Grundstückgewinn sein. Das könne nicht ernstgemeint sein (act. G 1 S. 3).

### 2.1.2.

Im Kaufvertrag vom 23. Dezember 1994 wurde festgehalten, dass der Kaufpreis CHF 235'000 betrage und durch Übernahme der bestehenden Grundpfandschulden (CHF 30'100) und durch Bankzahlung (CHF 204'900) auf Rechnung der Verkäuferschaft (Erbengemeinschaft) getilgt werde (act. G 10/7/11 Beilage S. 4). Die Liegenschaftsübertragung erfolge auf Grund der zwischen den Vertragsparteien vereinbarten Abmachungen unter Berücksichtigung des am 24. November 1993 eröffneten Testamentes von K.Z., wonach für die Ansetzung des Kaufpreises vom amtlichen Verkehrswert der Liegenschaft von CHF 275'000 ausgegangen werde. Dem Käufer (Beschwerdeführer) würden vereinbarungsgemäss CHF 40'000 angerechnet (act. G 10/7/11 Beilage S. 6 Ziffer 12).

Im erwähnten Grundstückkaufvertrag wurde nicht der testamentarisch festgelegte Kaufpreis (damaliger Verkehrswert von CHF 275'000), sondern der um den Erbanspruch des Beschwerdeführers verminderte Betrag von CHF 235'000 beurkundet



(vgl. Art. 136 Abs. 1 StG). Der im Jahr 1994 im Rahmen des Erbgangs (Erbteilung) erfolgte Eigentumsübergang des Grundstücks Nr. 0000\_ auf die Beschwerdeführer bewirkte - im Umfang des Erbenspruchs des Beschwerdeführers - einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer (Art. 48 Abs. 1 lit. a aStG [in der damals gültig gewesenen Fassung, nGS 29-70]; vgl. dazu GVP 1978 Nr. 10; Art. 132 Abs. 1 lit. a StG; Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG [in Kraft seit 1. Januar 1993]). Aufgeschoben wurde die Steuer mithin im Umfang der Wertdifferenz zwischen dem tatsächlichen Verkaufserlös (CHF 235'000) und dem amtlichen Verkehrswert (CHF 275'000). Diese *Wertdifferenz* wurde *unentgeltlich erworben*. Bei der späteren Weiterveräusserung ist diesem Umstand im Rahmen der Bemessung der Grundstückgewinnsteuer Rechnung zu tragen (vgl. Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., S. 172 Rz. 12). Mithin erwarben die Beschwerdeführer im Jahr 1994 das Grundstück - im Umfang des Aufschubs der Grundstückgewinnsteuer - teilweise unentgeltlich. Sie übernahmen in diesem Umfang den während der Besitzesdauer der Rechtsvorgängerin aufgelaufenen Gewinn und die entsprechende latente Steuerlast (vgl. Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., S. 364 Rz. 115). Mit dem Grundstückverkauf vom 17. August 2020 fiel der im Umfang des Erbanteils von CHF 40'000 bestehende Steueraufschub dahin. Dementsprechend lässt es sich nicht beanstanden, dass im angefochtenen Rekursentscheid bzw. in dem damit bestätigten Einspracheentscheid der Erbanteil bei der Festlegung des anrechenbaren Erwerbspreises ausser Betracht blieb.

## 2.2.

### 2.2.1.

Streitig ist im Weiteren die Höhe der zu berücksichtigenden Aufwendungen. Darunter fallen unter anderen die mit dem Erwerb und der Veräusserung unmittelbar zusammenhängenden Kosten (Art. 137 Abs. 1 lit. f StG). Praxisgemäss gehören dazu unter anderen Handänderungssteuern und die im Rahmen des Verkaufs anfallenden Gebühren, nicht jedoch Gebäudereinigungskosten (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., V. Rz. 101, SGE 1998 Nr. 14 E. 3e). Die Beschwerdeführer bestätigen ihren im vorinstanzlichen Verfahren vertretenen Standpunkt, wonach die Räumungskosten zu Unrecht nicht anerkannt worden seien. Sie hätten ein total vollgestopftes Haus übernommen. Der Hauptaufwand habe in der Entsorgung der Druckerei mit alten unbrauchbaren Druckmaschinen und Schriftensätzen sowie weiteren Maschinen gelegen. Sie hätten den Vertrag abgeschlossen mit dieser zusätzlichen Last. Es habe



sich nicht um eine private Räumung gehandelt, sondern um diejenige eines Gewerbebetriebs. Somit sei ein Betrag von CHF 20'000 als Abzug mehr als ausgewiesen; er sei nach Ermessen gelten zu lassen (act. G 1 S. 4).

### 2.2.2.

Mit Hinweis auf die vorerwähnte Praxis lehnte die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid die von den Beschwerdeführern mit CHF 20'000 geltend gemachten Räumungs- und Reinigungskosten als nicht abzugsfähig ab, wobei sie ausserdem auf Ziffer 7 des Kaufvertrags vom 23. Dezember 1994 (act. G 10/7/11) verwies, wonach die Räumung des Kaufobjekts Sache des Käufers sei (act. G 2 S. 5 f.). Mit Blick auf letzteres ist davon auszugehen, dass aufgrund der vertraglichen Übernahme der Räumungskosten durch die Beschwerdeführer der damalige Kaufpreis tiefer ausgefallen war, als dies ohne Übernahme der Räumungskosten der Fall gewesen wäre. Dies scheinen auch die Beschwerdeführer anzuerkennen, wenn sie festhalten, bei Vertragsabschluss um diese zusätzliche Last (der Räumungskosten) gewusst zu haben, dies sei alles im Zusammenhang mit der Gestaltung des Kaufpreises geschehen (act. G 1 S. 4 Mitte). Von daher war die Entschädigung des Räumungsaufwands bereits in der Bemessung des Kaufpreises berücksichtigt oder wurde von den Beschwerdeführern andernfalls als unentgeltliche Leistung ihrerseits akzeptiert. Bei den Räumungskosten handelt es sich somit nicht um mit dem Erwerb unmittelbar zusammenhängende Kosten im Sinn von Art. 137 Abs. 1 lit. f StG; vielmehr waren sie Folge der damaligen vertraglichen Übernahme der Räumungskosten durch die Beschwerdeführer. Angesichts dieser Gegebenheiten lässt sich die von der Vorinstanz bestätigte Nichtanrechnung der Räumungskosten bei der Festlegung der Aufwendungen nicht beanstanden.

### 2.3.

#### 2.3.1.

Streitig ist sodann die Anrechenbarkeit von Ausgaben, die während der massgebenden Eigentumsdauer angefallen sind und eine dauerhafte Werterhöhung bzw. körperliche oder rechtliche Verbesserung des Grundstückes bewirkten (Art. 137 Abs. 1 lit. a StG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., V. Rz. 85). Für die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer relevante *wertvermehrende Ausgaben* im erwähnten Sinn sind zu unterscheiden von den bei der Einkommenssteuerveranlagung



abzugsberechtigten Unterhaltskosten für Instandhaltung, Instandstellung, Ersatzbeschaffung und Betrieb der Liegenschaft im Sinn von Art. 44 StG (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., II. Rz. 484). Aufwendungen, die im Einzelnen nicht mehr belegt, aber glaubhaft gemacht werden können, sind von der Steuerbehörde nach pflichtgemäsem Ermessen anzurechnen. Letzteres kommt vorab bei Aufwänden zum Tragen, die längere Zeit zurückliegen und für welche keine Belege mehr verfügbar sind (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., V. Rz. 88). Gemäss Veranlagungspraxis (StB 137 Nr. 2) und Rechtsprechung (SGE 1998 Nr. 14) bildet der Vergleich der in den Schätzungen festgestellten Neuwerte innerhalb der Eigentumsdauer (sog. Neuwertvergleich) eine taugliche Grundlage, um die vom Steuerpflichtigen *ermessensweise und pauschal geltend gemachten Aufwendungen* zu überprüfen bzw. die wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen voneinander abzugrenzen. Dabei wird die mutmassliche Wertvermehrung ermittelt aus dem arithmetischen Mittel der Wertvermehrung aus Gesamt- und Einzelvergleich. Beim gesamthaften Vergleich wird der Neuwert im Zeitpunkt des Erwerbs (amtliche Schätzung) mit dem Baukostenindex auf den Veräusserungszeitpunkt hochgerechnet. Die mutmassliche Wertvermehrung ergibt sich aus dem Unterschied zwischen dem hochgerechneten Neuwert gemäss Index und dem Neuwert gemäss amtlicher Schätzung im Zeitpunkt des Verkaufs. Beim Einzelvergleich wird sinngemäss verfahren; die Wertvermehrungen werden hierbei stufenweise von einer amtlichen Neuwertschätzung zur nächsten über die ganze Eigentumsdauer ermittelt (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., V. Rz. 89; BGer 2C\_1058/2018 vom 26. September 2019 E. 4 f.).

Bei der Instandstellung oder Totalsanierung stark verfallener, quasi unbewohnbarer Gebäude oder bei Umbauten, die mit einer Auskernung verbunden sind und die – wirtschaftlich betrachtet – einem Neubau gleichkommen, sind unter Umständen die Kosten ganz oder überwiegend als wertvermehrende Aufwendungen zu betrachten. Auch in diesen Fällen ist indes immer im Einzelfall zu prüfen, ob die betreffenden Aufwendungen werterhaltend oder wertvermehrend sind. So ist es auch bei einem Umbau mit Auskernung möglich, dass bezüglich der Aussenhülle des Gebäudes lediglich eine als werterhaltend einzustufende Sanierung stattfand (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., S. 389 Rz. 151 m.H.).



### 2.3.2.

Im erstinstanzlichen Verfahren reichten die Beschwerdeführer eine Kostenaufstellung mit Belegen betreffend die Jahre 1995 bis 1997 ein (act. G 10/7/4 Beilagen, G 10/7/5) und machten im vorinstanzlichen Verfahren die gesamten Aufwände von rund CHF 258'000, mindestens aber CHF 190'000 als wertvermehrend geltend (act. G 10/1 S. 2). Die Vorinstanz kam diesbezüglich zum Schluss, dass diese Kosten/Aufwände nur teilweise belegt seien. Die eingereichten Rechnungen seien teilweise nicht entzifferbar und ohne detaillierte Beschreibung. Aufgrund der Rechnungen sei die Art der ausgeführten Arbeiten nicht nachvollziehbar. Eine Gesamt- oder Teilrenovation gelte nur dann in ihrer Gesamtheit als wertvermehrend, wenn der Nutzungswert vor dem Umbau als inexistent einzustufen gewesen sei. Ferner sei unklar, welche Rechnungen bereits bei der jeweiligen Einkommenssteuer in Abzug gebracht worden seien und daher nicht mehr berücksichtigt werden könnten. Eine Abgrenzung nach objektiv-technischen Kriterien sei folglich nicht möglich, doch erscheine eine grundsätzliche Wertvermehrung immerhin glaubhaft. Der Beschwerdegegner habe im Veranlagungsverfahren als Ersatzlösung zu Recht eine Neuwertvergleichsberechnung der amtlichen Schätzung vom 2. Oktober 1996 angewendet und den Neuwertvergleich korrekt durchgeführt. Mit der Anerkennung von Investitionen von CHF 93'000 seien die wertvermehrenden Aufwendungen für das Grundstück Nr. 0000\_ hinreichend berücksichtigt worden. Hinsichtlich des als wertvermehrender Aufwand geltend gemachten Ersatzes der Schaufenster und einer Türe im Untergeschoss (act. G 10/7/3, 10/7/11) ergebe sich aus der Rechnung Nr. 167'453 vom 28. August 2005 über CHF 10'000 die Lieferung und Montage von Kunststofffenstern (act. G 10/7/5). Näher sei der Umbau nicht begründet worden. Zu Recht habe der Beschwerdegegner diese Kosten bei der Grundstückgewinnsteuer als nicht abzugsfähig erachtet. Der Ersatz von Fenstern gelte bei der Einkommenssteuerveranlagung als Energiespar- und Umweltschutzinvestition (100 % Unterhaltskosten; Art. 44 Abs. 2 StG; StB 44 Nr. 3 mit Verweis auf StB 44 Nrn. 5 f.). Diese Praxis habe auch schon im Jahr 2005 gegolten. In der Steuerveranlagung 2005 (Einsprache) seien betreffend die Liegenschaft insgesamt CHF 22'991 als Unterhalt zum Abzug zugelassen worden (act. G 10/7/9). Wie sich der Abzug zusammensetze, sei nicht ersichtlich. Die Beschwerdeführer seien ihrer diesbezüglichen Beweispflicht nicht nachgekommen. Es sei jedoch davon auszugehen, dass die Baukosten bei den Einkommenssteuern vollumfänglich zum Abzug zugelassen worden seien. Somit sei der Aufwand vorliegend nicht zu berücksichtigen



(Art. 137 Abs. 2 StG). Betreffend die mit einem Aufwand von CHF 46'000 geltend gemachte Gartenneugestaltung im Jahr 2006 (act. G 10/7/1) hätten die Beschwerdeführer sich vergebens bemüht, entsprechende Rechnungen zu finden. Bei der damals beauftragten Gärtnerei bzw. deren Nachfolgerin seien keine Belege mehr vorhanden (act. G 10/7/13). Die Vorinstanz habe aus Kulanz CHF 10'000 als wertvermehrenden Aufwand angerechnet. In Berücksichtigung der Aufbewahrungspflicht von 10 Jahren (Art. 958 lit. f des Obligationenrechts, SR 220, OR) sei es glaubhaft, dass die Gartenbauunternehmung Belege aus dem Jahr 2006 nicht mehr führe. Ohne Belege der Beschwerdeführer falle es ins Ermessens des Beschwerdegegners, pauschal einen wertvermehrenden Aufwand anzurechnen. Der ermessensweise gewährte Abzug von CHF 10'000 (mehr als 20 % der Gesamtinvestitionen) sei nicht zu beanstanden. Weitere Abzüge im Rahmen der wertvermehrenden Aufwände seien nicht zuzulassen (act. G 2 S. 7-10).

### 2.3.3.

Die Beschwerdeführer wenden ein, die Berechnung mit dem *Neuwertvergleich* gehe ihrer Ansicht nach gar nicht. Sie hätten in den Um- und Neubau des Hauses in den Jahren 1994 bis 1996 insgesamt CHF 258'103 investiert. Es sei möglich, einen Teil dieser Kosten als Unterhalt anzunehmen. Angebracht sei es, mindestens zwei Drittel oder eher drei Viertel der Kosten als wertvermehrend anzunehmen, nicht jedoch CHF 93'000. Der Neuwertvergleich stehe in keinem Verhältnis zu den getätigten Bauten. Es handle sich um einen Um- und Neubau und nicht um übliche Ausbesserungsarbeiten und anfallende Reparaturen. Es könne nicht sein, dass eine totale Sanierung des Hauses blosser Unterhalt sein solle (act. G 1 S. 2 f. und S. 5). Im Weiteren sei der Betrag von CHF 10'000 für den *Ersatz der undichten Fenster* durch Spezialfenster sowie der *Türersatz* im Untergeschoss als Wertvermehrung zu anerkennen. Sodann sei für die Erstellung der *Gartenanlage* mit Teich und den vorgeschriebenen Parkplätzen anstelle des gewährten Anteils von CHF 10'000 ein Betrag von CHF 23'000 (die Hälfte der totalen Kosten von CHF 46'000) als Wertvermehrungs-Anteil zu anerkennen (act. G 1 S. 5 f.).

### 2.3.4.

Vorliegend blieben die vorinstanzlichen Feststellungen unbestritten, dass die von den Beschwerdeführern geltend gemachten Kosten/Aufwände nur teilweise belegt sind, die eingereichten Rechnungen (act. G 10/7/5) teilweise nicht entzifferbar sind und aus den



Rechnungen die Art der ausgeführten Arbeiten nicht im Einzelnen ersichtlich ist. Eine einzelfallbezogene Abgrenzung der Arbeiten/Aufwendungen als werterhaltend oder wertvermehrend war unter diesen Umständen nicht möglich. Da die Steuerakten 1995 bis 1997 nicht mehr verfügbar waren (act. G 10/7/8), liess sich sodann nicht mehr eruieren, welche Rechnungen bereits bei der Einkommenssteuern Berücksichtigung gefunden hatten und somit ausser Betracht fielen (vgl. Art. 137 Abs. 2 StG). In dieser Situation blieb als Möglichkeit für die Festlegung des Wertvermehrungs-Anteils einzig eine Annäherungslösung. Der Beschwerdegegner nahm zu diesem Zweck praxisgemäss eine Neuwertvergleichsberechnung vor und anerkannte einen Betrag von CHF 93'000 als wertvermehrenden Anteil (act. G 10/7/10). Zur Bemessung der *mutmasslichen Wertvermehrung in den Jahren zwischen 1992 und 2016* für das Wohnhaus mit CHF 80'700 und für den Gewerbebau mit CHF 11'600 (act. G 10/7/3 Beilagen) machen die Beschwerdeführer keine konkreten Einwendungen und es bestehen auch keine Anhaltspunkte für fehlerhafte Annahmen. Die Beschwerdeführer machen sodann zwar wie dargelegt eine totale Sanierung des Hauses geltend. Aus ihren Ausführungen ergibt sich jedoch nicht, dass das Haus vor der Sanierung überhaupt nicht mehr benutzbar gewesen wäre. Die Berechnung des Beschwerdegegners wurde somit im vorinstanzlichen Entscheid zu Recht bestätigt. Im vorliegenden Beschwerdeverfahren fehlt es mithin an einem Anlass, die Ermessensausübung der Vorinstanzen zu korrigieren.

Hinsichtlich des als wertvermehrenden Aufwand geltend gemachten *Ersatzes des Schaufensters und einer Türe im Untergeschoss* (act. G 10/7/3, 10/7/11) blieb unbestritten, dass diesbezüglich lediglich eine Rechnung vom 28. August 2005 über CHF 10'000 für die Lieferung und Montage von Kunststofffenstern eingereicht wurde (act. G 10/7/5). Inwiefern hier von einer wertvermehrenden Sanierung auszugehen sein sollte, ist nicht erkennbar. Einzig der Hinweis der Beschwerdeführer auf die bessere Geräuschkämmung der Fenster vermag nichts daran zu ändern, dass es sich hier augenscheinlich um Unterhaltskosten handelt, welche bei der Einkommenssteuerveranlagung zu berücksichtigen waren (Art. 44 Abs. 2 StG). Die Beschwerdeführer legen auch in diesem Verfahren nicht dar, wie sich der in der Steuerveranlagung 2005 (Einsprache) betreffend die Liegenschaft als Unterhalt zugelassene Abzug von insgesamt CHF 22'991 (act. G 10/7/9 Beilage) zusammensetzt. Damit bleibt es bei der Schlussfolgerung im vorinstanzlichen Entscheid, dass die



Baukosten bei den Einkommenssteuern vollumfänglich zum Abzug zugelassen worden seien und somit vorliegend nicht zu berücksichtigen sind (Art. 137 Abs. 2 StG). Auch für die mit einem Aufwand von CHF 46'000 geltend gemachte *Gartenneugestaltung* im Jahr 2006 (vgl. act. G 10/7/1 und G 10/7/13) reichten die Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren keine weiteren Belege ein. Es besteht mithin kein Anlass, den im Veranlagungsverfahren ermessensweise gewährten und von der Vorinstanz bestätigten Wertvermehrungsanteil von CHF 10'000 zu korrigieren.

### 3.

#### 3.1.

Im Sinn der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen. Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens sind in Berücksichtigung des Streitwerts von rund CHF 50'000 auf CHF 4'000 festzulegen und den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegen. Zuzufolge Bewilligung der unentgeltlichen Rechtspflege gehen sie zulasten des Staates. Die Beschwerdeführer sind zur Nachzahlung der Kosten aus unentgeltlicher Rechtspflege an den Staat verpflichtet, sobald sie dazu in der Lage sind (Art. 99 Abs. 2 VRP i.V.m. Art. 123 der Schweizerischen Zivilprozessordnung, Zivilprozessordnung, SR 272, ZPO).

#### 3.2.

Vorinstanz und Beschwerdegegner haben keinen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung (Linder, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, N 20 zu Art. 98<sup>bis</sup> VRP); beide stellten denn auch keinen Antrag.

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

#### 1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

#### 2.

Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 4'000 werden den Beschwerdeführern auferlegt und gehen zuzufolge Bewilligung der unentgeltlichen Rechtspflege zulasten des Staates.