



STEUERREKURSKOMMISSION III
DES KANTONS ZÜRICH

3 GR.2009.4

Entscheid

3. April 2009

Mitwirkend:

Einzelrichterin M. Roth und Sekretärin S. Weigold

In Sachen

A,

Rekurrentin,

gegen

B,

vertreten durch die Kommission für Grundsteuern,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Die A (nachfolgend die Pflichtige) veräusserte am 17. Januar 2008 die Liegenschaft Kat.Nr., Wohnhaus, an der strasse 48 in B, zu einem Preis von Fr. 1'460'000.- an die C. Mit Veranlagungsentscheid vom 22. September 2008 auferlegte die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde B der Pflichtigen zufolge dieser Handänderung eine reine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 51'640.- zuzüglich Zins von Fr. 460.- somit insgesamt Fr. 52'100.-. Dabei wurden die von der Pflichtigen geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen in der Höhe von Fr. 41'800.- nicht berücksichtigt.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache wies die Gemeindeverwaltung B mit Entscheid vom 8. Dezember 2008 vollumfänglich ab.

C. Am 15. Januar 2009 erhob die Pflichtige Rekurs und beantragte, die geltend gemachten Beträge als wertvermehrende Investitionen anzurechnen. Als Begründung legte sie sechs Bauabrechnungen ins Recht, welche vor der Einsprachebehörde nicht Aktenbestandteil bildeten.

In der Rekursantwort vom 25. Februar 2009 beantragte die Gemeindeverwaltung B Abweisung des Rekurses und Zusprechung einer Parteienentschädigung.

Auf weitere Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. a) Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstücksgewinn ist laut

§ 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Die anrechenbaren Aufwendungen sind in § 221 Abs. 1 StG abschliessend aufgezählt (RB 1990 Nr. 51, 1982 Nr. 105; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 221 N 3). Dazu gehören laut lit. a Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstücks, nach Abzug allfälliger Versicherungsleistungen und Beiträge von Bund, Kanton oder Gemeinde.

b) Gemäss ständiger Rechtsprechung sind die Kosten für bauliche Massnahmen an einer bereits bestehenden Liegenschaft nicht schlechthin bei der Grundstückgewinnsteuer anrechenbar. Die Anrechenbarkeit ist grundsätzlich vielmehr auf die wertvermehrenden Aufwendungen beschränkt (§ 221 Abs. 1 lit. a StG). Darunter sind solche Aufwendungen zu verstehen, welche die Beschaffenheit des Grundstücks im objektiv-technischen Sinn dauernd verbessern (RB 1983 Nr. 42; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 30). Im Gegensatz dazu stehen werterhaltende Aufwendungen (Ersatzinvestitionen, Renovationen, Instandstellungskosten, Reparaturen), deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bisheriger Werte ist und die in längeren oder kürzeren Zeitabständen wiederkehren (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 30). Letztere können bei der Grundstückgewinnsteuer nicht berücksichtigt werden, sondern sind einzig nach § 30 Abs. 2 StG bzw. § 64 StG bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer zum Abzug von den steuerbaren Einkünften zugelassen, dies auch wenn die Pflichtige vorliegend gestützt auf § 61 Abs. 1 lit. d StG von der Steuerpflicht in Bezug auf die Gewinnsteuer befreit ist (RB 1977 Nr. 49, 1981 Nr. 55, VGr, 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1, jeweils zu § 30 Abs. 2 StG).

c) Abgesehen davon können bei Umbauten bestehender Gebäude wertvermehrende und werterhaltende Aufwendungen naturgemäss nicht immer scharf auseinander gehalten werden; sie lassen sich aus diesem Grund nur schätzen. Dabei ist es Sache des Steuerpflichtigen, die notwendigen Schätzungsgrundlagen zu beschaffen. Hierzu bedarf es insbesondere genauer Angaben über die ausgeführten Arbeiten und den Zustand sowie die Ausrüstung des Objekts vor und nach dem Umbau (RB 1997 Nr. 51; VGr, 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1). Die diesbezüglich erforderliche substantiierte Sachdarstellung muss spätestens innerhalb der Rekursfrist vorgetragen werden (RB 1964 Nr. 68, 1975 Nrn. 54, 55, 64 und 82, 1976 Nr. 77, 1977 Nr. 60, 1978 Nr. 71 am Ende, 1981 Nr. 90). Nach Ablauf der Rekursfrist dürfen neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel nur nachgebracht werden, wenn sie der Steuerpflich-

tige auch bei der ihm zumutbaren Sorgfalt nicht rechtzeitig hätte geltend machen können, also wenn sie als Revisionsgrund zu berücksichtigen wären (vgl. RB 1984 Nr. 54). Als substantiiert gilt eine Sachdarstellung, die hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle Tatsachenbehauptungen enthält, die – ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steueraufhebung oder -minderung bzw. -ermässigung erlaubt. Bei ungenügender Substanziierung hat die Rekurskommission nicht von Amtes wegen eine Untersuchung durchzuführen, um sich die fehlenden Grundlagen zu beschaffen (RB 1975 Nr. 64, 1981 Nr. 90, 1987 Nr. 35). Eine unvollständige Sachdarstellung kann nicht im Beweisverfahren nachgeholt werden (RB 1980 Nr. 69 mit weiteren Hinweisen). Zur Mitwirkung des Steuerpflichtigen gehört ferner die Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln, anhand derer sich die Richtigkeit des dargelegten Sachverhalts ergibt (Martin Zweifel, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren, ASA 49, 518). Kommt der Steuerpflichtige diesen Anforderungen nicht nach, so hat die Steuerminderung bzw. -ermässigung zu unterbleiben (vgl. RB 1980 Nr. 72).

2. Streitig ist vorliegend die Anrechenbarkeit diverser baulicher Aufwendungen für das Gebäude strasse 48 in B. Die Pflichtige beantragt die Berücksichtigung folgender Positionen:

	belegter Betrag	beantragt
TV-Antennenanlage	3'319.80	3'300.-
Heizungssanierung	36'649.-	18300.-
Tankraum-Sanierung	5'760.-	2'900.-
Parketteinbau (2001)	5'189.65	4'800.-
Parketteinbau (2002)	6'101.90	4'300.-
Ersatz Kochherde (Glaskeramik)	16'050.05	<u>8'200.-</u>
Total		41'800.-

Demgegenüber vertritt die Rekursgegnerin die Auffassung, dass es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen ausnahmslos um nicht anrechenbare werterhaltende Aufwendungen handle sowie dass diese – sofern ein wertvermehrender Anteil denn bestehen würde – von der Pflichtigen nicht genügend substantiiert worden seien.

a) Vorweg ist anzumerken, dass die Steigerung des Mietertrags einer Liegenschaft nach der Praxis kein taugliches Kriterium zur Bestimmung des wertvermehrenden Anteils von Umbaukosten darstellt, da die Erhöhung des Mietzinses auch auf an-

deren Gründen (z.B. Hypothekarzins erhöhungen, Anpassung an orts- und quartierübliche Mietzinse) beruhen kann. Im Übrigen ist nicht gewährleistet, dass die Vermieterin bei der Mietzinserhöhung das Ausmass der Vermehrung ebenfalls – wie im Grundsteuerrecht vorgesehen – nach objektiv-technischen Kriterien bestimmt hat.

b) Ob die vorgenommenen Arbeiten wertvermehrend im Sinne von § 221 Abs. 1 lit. a StG sind, muss wie erwähnt nach objektiv-technischen Kriterien beurteilt werden. Es ist daher nachfolgend zu prüfen, ob (und gegebenenfalls in welchem Umfang) den einzelnen geltend gemachten Aufwendungen wertvermehrender Charakter zukommt.

aa) Erneuerung / Erweiterung der TV-Antennenanlage:

Hierzu führt die Pflichtige aus, dass durch diese Massnahmen der Radio- und Fernsehempfang deutlich verbessert worden sei und neu auch mehr Programme empfangen werden können. Die bisherige Anlage sei deshalb in bedeutender Weise erweitert und verbessert worden. Ihren Ausführungen legt die Pflichtige betreffend der geltend gemachten Kosten eine Bauabrechnung sowie die Rechnung der D, welche auch Aufschluss über die von der D gelieferten Teile gibt bei. Jedoch mangelt es an einem genauen Beschrieb der alten Anlage.

Die Rekursgegnerin anerkennt in der Rekursantwort, dass sich die Technologie beim Radio- und Fernsehempfang verändert hat, beruft sich aber dennoch darauf, dass es sich um den Ersatz von Installationen bestehender Anlagen handle. Anrechenbar seien erstmalige Installationen und Anschlussbeiträge. Gemäss der Bauabrechnung 1 handle es sich aber um Ersatz bestehender Installationen.

Aus der Bauabrechnung 1 geht - wie die Rekursgegnerin zu Recht vorbringt - hervor, dass es sich bei der Erneuerung / Erweiterung der TV Antennenanlage tatsächlich um einen Ersatz handelt. Da Ersatzanschaffungen nicht bei der Grundstückgewinnsteuer als wertvermehrende Aufwendungen berücksichtigt werden können, wurden diese Kosten zu Recht nicht zum Abzug zugelassen.

Sofern die Pflichtige behauptet, dass es sich um eine neue Anlage, bzw. um eine wesentliche Erweiterung der bestehenden Anlage handelt, hätte sie dies zu belegen. Die Pflichtige reicht aber keine Unterlagen oder Belege ein, aus welchen sich der Zustand der alten Anlage ergibt und inwiefern die neue TV-Antennenanlage eine Er-

weiterung darstellt. Dieser Umstand wirkt sich zu Ungunsten der beweisbelasteten Pflichtigen aus.

bb) Heizungssanierung (inkl. Thermostat-Ventil)

Die Pflichtige macht 50% der aufgewendeten Gesamtkosten von Fr. 36'649.- als wertvermehrende Aufwendungen geltend. Nähere Ausführungen über den Zustand und die Ausstattung der Heizung vor sowie nach dem Umbau macht die Pflichtige nicht. Darüber geben auch die eingereichten Rechnungen keinen Aufschluss. Die Pflichtige führt lediglich in ihrer Rekurschrift aus, die gesamte Heizungsanlage sei nicht nur saniert, sondern auch verbessert worden, wobei man auf günstige Lösungen verzichtet und z.B. freiwillig Thermostat-Ventile für eine individuelle Heizkostenabrechnung eingebaut habe. Damit ist unklar, inwiefern den geltend gemachten Aufwendungen ein wertvermehrender Charakter zukommt. Allein der Umstand, dass Thermostat-Ventile eingebaut wurden, genügt nicht für die Begründung, dass es sich um wertvermehrende Aufwendungen gehandelt habe.

cc) Tankraumsanierung

Die Pflichtige behauptet diesbezüglich, dass bessere Geräte eingebaut worden seien, die abgesehen vom Stand der Technik auch qualitativ einen Zusatznutzen gebracht hätten. Worin dieser Zusatznutzen im Vergleich mit dem vorherigen Zustand besteht, führt die Pflichtige jedoch nicht aus. Sie begnügt sich einzig damit, auch hier Bauabrechnungen, welche aber wiederum nichts über den Zustand vor dem Umbau aussagen, einzureichen.

Aus der eingereichten Offerte der E geht aber hervor, dass eine Tankraum-Polyesterbeschichtung, d.h. eine Einlaminierung von drei Lagen Glasfasermatten (450 gr/m²) mit 2-Komponenten Polyesterharz stattgefunden hat. Hierbei handelt es sich um eine Massnahme, damit der Tankraum wieder den gesetzlichen Bestimmungen entspricht, denn heute wird ein absolut dichter Tankraum verlangt, damit Ölunfälle und damit verbundene Verschmutzungen von Böden und Gewässern vermieden werden können. Die Kosten dieser zusätzlichen Polyester-beschichtung belaufen sich auf Fr. 4'600.-. Diese sind infolge objektiv-technischer Betrachtungsweise als wertvermehrend anzusehen und somit zum Abzug vollumfänglich zuzulassen.

dd) Nachträglicher Einbau von Parkettbelägen

Der Ersatz von Teppich- durch Parkettboden stellt eine Verbesserung dar, da ein Parkettboden qualitativ höher einzustufen ist. Die Höherwertigkeit begründet sich aufgrund einer unbestrittenermassen längeren Lebensdauer, höherer Wohnqualität, aber auch aus ästhetischen Gesichtspunkten. Es rechtfertigt sich daher, hierfür einen Anteil von 50% (insgesamt Fr. 5'646.-) als wertvermehrend anzurechnen (vgl. StR 2002, 84 ff.).

ee) Ersatz der Kochherde (neu mit Glaskeramik-Kochfeld)

Die Pflichtige führt zum Küchenumbau aus, dass die neuen Kochherde den Benutzern neue Möglichkeiten und Finessen ermöglichen würden. Zudem brächten die neuen Modelle den Mietern auch Stromeinsparungen. Technisch sei hier eindeutig verbessert und somit Mehrwert geschaffen worden. Aus den von der Pflichtigen eingereichten Belege geht nicht hervor, welchen Zustand die Küchen vor dem Umbau aufwiesen. Da es sich aber - wie aus den Abrechnungen ersichtlich um einen Ersatz der Kochherde (einzig neu mit Glaskeramik-Kochfeld) handelt und somit diese Küchen durch zeitgemässe neue Anlagen ersetzt wurden, sind die dafür aufgewendeten Kosten grundsätzlich den periodisch wiederkehrenden werterhaltenden Aufwendungen zuzurechnen. Eine teilweise Wertvermehrung läge einzig dann vor, wenn die neuen Küchen über Einrichtungen verfügten, die vorher nicht vorhanden waren. Dies lässt sich vorliegend jedoch nicht beurteilen, da über die Ausstattung der bisherigen Küchen keine Angaben gemacht wurden. Somit verbietet sich – mangels Substanziierung – die Anrechnung der geltend gemachten Kosten in der Höhe von Fr. 8'200.-.

Die Pflichtige bringt vor, dass die neuen Modelle den Mietern auch Stromeinsparungen brächten. Gemäss § 30 Abs. 2 StG sind solche Energiesparmassnahmen jedoch als Unterhaltskosten abzugsfähig und somit bei der Grundstückgewinnsteuer nicht zu berücksichtigen.

c) Zusammenfassend erweisen sich die Kosten für den nachträglich Einbau von Parkettbelägen zu 50% (Fr. 5'646.-) sowie die Kosten für die Tankraum-Polyesterbeschichtung (Fr. 4'600.-), somit insgesamt Fr. 10'246.-, als wertvermehrend.

3. Daraus resultiert folgende neue Steuerberechnung:

Gewinn gemäss Einspracheentscheid vom 8. Dezember 2008	Fr. 284'700.-
./.. wertvermehrnde Aufwendungen	<u>Fr. 10'246.-</u>
steuerbarer Gewinn	Fr. 274'454.-
steuerbarer Gewinn abgerundet	Fr. 274'000.-
Grundstückgewinnsteuer gemäss § 225 Abs. 1 StG	Fr. 99'000.-
50% Ermässig (Besitz 20 Jahre)	Fr. 49'500.-
reiner Steuerbetrag	Fr. 49'500.-

Somit ist der Rekurs teilweise gutzuheissen und die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 51'640.- auf Fr. 49'500.- herabzusetzen. Unter diesen Umständen ist auch der Zins von Fr. 460.- entsprechend der Reduktion der Grundstückgewinnsteuer neu zu berechnen.

4. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens anteilmässig zu 9/10 der Pflichtigen und zu 1/10 der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung ist der weitgehend obsiegenden Rekursgegnerin nicht zuzusprechen, da die Voraussetzungen hierfür mangels eines wesentlichen Aufwands nicht erfüllt sind (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid der Gemeindeverwaltung B vom 8. Dezember 2008 wird teilweise gutgeheissen und die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 51'640.- auf Fr. 49'500.- herabgesetzt.

[...]