



## Entscheid

31. August 2015

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

**A GmbH,**

vertreten durch RA Dr.iur. B,

**Rekurrentin,**

gegen

**Gemeinde C,**

vertreten durch den Gemeinderat,

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer**

hat sich ergeben:

A. Die A GmbH (nachfolgend die Pflichtige) erwarb am ... .. 2010 50/1000 Miteigentum an der Liegenschaft ... in C (Kat.Nr. ...) mit Sonderrecht an der 3 ½-Zimmerwohnung Nr. ... im 3. OG zum Preis von Fr. 380'000.-. Im Kaufpreis inbegriffen war eine Einzelgarage mit Bastelraum Nr. ... (10/1000 an Kat.Nr. ...). Nach Sanierung der Wohnung veräusserte sie diese am ... .. 2012 – ohne Einzelgarage und Bastelraum Nr. ... – zum Preis von Fr. 490'000.- an D und E weiter.

Mit Veranlagungsentscheid vom 4. Februar 2013 auferlegte ihr der Gemeinderat C aus Anlass dieser Handänderung eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 28'393.75 bei einem steuerbaren Gewinn von Fr. 80'938.18. Dabei schätzte er den Erwerbspreis für das verkaufte Objekt ohne Einzelgarage und Bastelraum auf Fr. 340'000.- und schätzte die weiteren anrechenbaren Anlagekosten (wertvermehrende Aufwendungen, Baukreditzinsen, Handänderungskosten bei Erwerb und bei Veräusserung) auf Fr. 69'061.82 (statt Fr. 127'736.95 gemäss Steuererklärung bzw. Fr. 138'123.65 gemäss einer am 1. November 2012 eingereichten undatierten Kostenaufstellung). Die Schätzung der Aufwendungen erfolgte nach pflichtgemäßem Ermessen gemäss § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG), weil die Pflichtige trotz Auflage vom 16. August 2012 und Mahnung vom 24. September 2012 die einverlangten Belege nicht eingereicht hatte. Überdies erteilte sie keine detaillierte Auskunft über die ausgeführten Arbeiten und über den Zustand der Liegenschaft vor und nach den baulichen Massnahmen.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache wies der Gemeinderat C am 19. August 2013 ab. Ausserdem auferlegte er der Pflichtigen Verfahrenskosten von Fr. 600.- für das Einspracheverfahren.

C. Mit Rekurs vom 28. Oktober 2013 liess die Pflichtige beantragen, den angefochtenen Einspracheentscheid aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 28'393.75 auf Fr. 4'031.- herabzusetzen. Ferner beantragte sie eine Parteientschädigung.

In der Rekursantwort vom 27. November 2013 schloss der Gemeinderat C auf Abweisung des Rekurses und verlangte ebenfalls eine Parteientschädigung.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 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 Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 221 N 3). Dazu gehören wertvermehrnde Aufwendungen, Grundeigentümerbeiträge, übliche Mäklerprovisionen und Insertionskosten, mit der Handänderung verbundene Abgaben sowie Baukreditzinsen bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen. Natürliche und juristische Personen, welche mit Liegenschaften handeln, können gemäss § 221 Abs. 2 StG weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben.

2. Streitig ist, ob die Pflichtige als Liegenschaftenhändlerin zu qualifizieren ist. Diese Frage ist vorweg zu klären, weil davon die Anrechenbarkeit der von der Pflichtigen geltend gemachten Aufwendungen weitgehend abhängt.

a) Weil die Bestimmung von § 221 Abs. 2 StG bezweckt, eine weitgehende steuerliche Gleichstellung von ausser- und innerkantonalen gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlern zu erreichen, richtet sich die Auslegung des Begriffs des Liegenschaftenhändlers im Sinn von § 221 Abs. 2 StG nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV (VGr, 14. Dezember 2005, SB.2005.0073, Regeste publiziert in RB 2005 Nr. 2004; VGr, 10. Juli 2013, SB.2012.00139, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)).

Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGE 125 II 113 E. 3c und 6a, mit Hinweisen; BGr 22. März 2011, 2C.375/2010, [www.bger.ch](http://www.bger.ch), E. 4.2) liegt Liegenschaftshandel vor, wenn der Steuerpflichtige An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn er dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut, wenn er also eine Tätigkeit entfaltet, die in ihrer Gesamtheit auf Gewinnerzielung aus Grundstücksgeschäften gerichtet ist. Dabei ist unerheblich, ob die Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird. Ob eine Händlertätigkeit in diesem Sinn vorliegt, ist im Einzelfall stets nach der Gesamtheit der Umstände zu beurteilen. Als Indizien für Liegenschaftshandel kommen die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung im Rahmen einer Personengesellschaft in Betracht.

b) Diese auf natürliche Personen zugeschnittene Begriffsumschreibung gilt auch für juristische Personen, wobei die Abgrenzung hier insofern schwieriger ist, als eine juristische Person Kapitalgewinne bei der Veräusserung von Grundstücken immer zu versteuern hat und nicht nur – wie bei natürlichen Personen –, wenn sie eine Händlertätigkeit ausübt und damit über Geschäftsvermögen verfügt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 156). Für das Bundesgericht ist dabei entscheidend, ob die Grundstücke zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen gehören (BGE 111 Ia 220). Als Anlagevermögen gelten Wirtschaftsgüter (u.a. Liegenschaften), die dem Unternehmen – sei es als Geldanlage oder als betriebsnotwendige Grundlage für die Ausübung der Tätigkeit – zu dauernder oder mehrmaliger Nutzung dienen. Demgegenüber bilden Liegenschaften, die laufend angeschafft und wieder veräussert werden, Umlaufvermögen (BGr, 16. September 2005, 2A.122/2005, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). Die Erzielung von Gewinn durch die Veräusserung von Grundstücken muss ein eigentlicher Geschäftszweck der juristischen Person sein. Dabei muss es sich aber nicht um den Hauptzweck handeln (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 158). Die Gewinnerzielung durch Erwerb und Veräusserung von Grundstücken kann auch einen Nebenzweck bilden, der aber immerhin einige Bedeutung haben muss.

Werden Aufwendungen nach § 221 Abs. 2 StG geltend gemacht, muss die Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler nicht nur im Zeitpunkt der

Veräusserung, sondern bereits für den Zeitraum, für den die steuerpflichtige Person Aufwendungen im Sinn von § 221 Abs. 2 StG geltend macht, gegeben gewesen sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 127).

c) Im vorliegenden Fall führte die Rekursgegnerin u.a. zur Abklärung des Liegenschaftenhändlerstatus eine Untersuchung durch. Mit Auflage vom 16. August 2012 und Mahnung vom 24. September 2012 gab sie der Pflichtigen Gelegenheit, Fakten und entsprechende Beweismittel inkl. Jahresrechnung 2011 beizubringen, woraus sich der Liegenschaftenhändlerstatus ergibt. Die Pflichtige reichte diesbezüglich nichts ein und erklärte, dass sie die streitbetroffene Wohnung anfangs 2011 gekauft habe. Anfänglich habe sie ihr Gesellschafter "für sein Pensionsalter nehmen" wollen. Da dieser inzwischen eine andere Lösung gefunden habe, sei die Wohnung weiterveräussert worden. Mit dieser weitgehend auf unüberprüfbaren Absichten beruhenden Sachdarstellung hat die Pflichtige den Nachweis, dass An- und Verkauf der Liegenschaft in der Absicht der Gewinnerzielung erfolgten, nicht erbracht.

d) Im Einsprache- und Rekursverfahren präzisierte die inzwischen anwaltlich vertretene Pflichtige ihre frühere Sachdarstellung wie folgt: Es treffe zwar zu, dass F, der Geschäftsführer der Pflichtigen, zunächst die Wohnung für sich habe kaufen wollen, um sie später als Alterswohnung zu nutzen. Zu diesem Zweck hätte er sie jedoch privat und nicht über eine juristische Person erworben. Bereits im Jahr 2009, rund ein Jahr vor dem Erwerb der Wohnung durch die Pflichtige, habe ihm der frühere Eigentümer, G, ein Angebot zum Erwerb der Wohnung unterbreitet. Als sich gegen Ende 2010 abgezeichnet habe, dass er die Wohnung tatsächlich zum Preis von Fr. 380'000.- erwerben könne, habe er sich entschlossen, die Wohnung zwecks Renovation/Umbau und Weiterverkauf über eine juristische Person zu erwerben. Denn privat habe er nicht Gefahr laufen wollen, als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler besteuert zu werden. Nur deshalb habe er kurzfristig vor dem Erwerb die Pflichtige gegründet. Privat halte er bereits diverse Liegenschaften im Anlagevermögen. Hätte er im Zeitpunkt des Erwerbs die Absicht gehegt, die Wohnung als Alterswohnung zu nutzen, hätte die Gründung der GmbH überhaupt keinen Sinn gegeben.

e) Die neu vorgebrachte Sachdarstellung erscheint zwar plausibel. Es verbleiben jedoch Zweifel, ob die Pflichtige die streitbetroffene Wohnung in der Absicht erworben hat, diese nach einer Renovation mit Gewinn zu verkaufen. Denn einerseits hat die Pflichtige die Liegenschaft in ihrer mit der Staatssteuererklärung 2011 eingereich-

ten Bilanz (Ausdruck vom 20. Februar 2013) zunächst als Anlagevermögen deklariert. Die Umbuchung ins Umlaufvermögen erfolgte erst nach dem Verkauf der Liegenschaft. Andererseits hat sie mit dem Verkauf der Wohnung keinen Gewinn, sondern einen Verlust erzielt, den sie in der Grundstücksgewinnerklärung auf Fr. 17'736.40 bezifferte. Letzteres und die Tatsache, dass die Pflichtige den Verkaufserlös nicht bald darauf zum Erwerb einer neuen Liegenschaft verwendete, sprechen nicht für ein fort-dauerndes und planmässiges Vorgehen, um mit dem Handel von Grundstücken Gewinne zu erzielen. Sie behauptet zwar, am ... .. 2014 einen Gewerberaum in H und am ... .. 2014 ein Grundstück in I erworben zu haben. Daraus kann jedoch nicht geschlossen werden, dass der Erwerb dieser Grundstücke mit dem Ziel erfolgte, diese nach einem Neubau, Umbau oder einer Sanierung wieder kurzfristig mit Gewinn zu verkaufen. Es besteht auch kein enger Zusammenhang zwischen dem Liegenschaftengeschäft und den sonstigen Tätigkeiten der Pflichtigen und ihres Geschäftsführers. Letzterer betreibt in C eine Autogarage und den Handel mit Automobilen. Daneben hält er diverse Anlageliegenschaften, die er mit eigenen Baumaschinen selber instand hält, umbaut oder saniert. Als Liegenschaftenhändler ist er bisher laut eigener Sachdarstellung noch nicht in Erscheinung getreten. Bei all diesen Tätigkeiten mag er viel handwerkliches Geschick und Fachwissen in der Bau- und Immobilienbranche erworben haben. Beim vorliegenden Grundstücksgeschäft hat er jedoch sein handwerkliches Potential nicht selber eingesetzt, da sämtliche Arbeiten durch Dritte ausgeführt wurden. Auch die Tatsache, dass die Pflichtige nach 2012 mehrere Umbauten und Sanierungen durchgeführt hat, ist kein zwingendes Indiz für eine Händlertätigkeit, da sich auch Anlageliegenschaften für Umbauten und Sanierungen eignen, damit diese entweder weiterhin – allenfalls modernisiert – ihren bisherigen Verwendungszweck erfüllen können oder der Ertragswert solcher Objekte gesteigert werden kann. Da die Pflichtige nach aussen hin auf dem Markt nicht in Erscheinung tritt, ist anzunehmen, dass sie ihr Geschäftsführer als rechtliches Vehikel für seine eigenen Interessen nutzt und sich die Bautätigkeit zur Hauptsache auf eigene oder Anlageliegenschaften ihres Geschäftsführers bezieht. Der Einsatz von Fremdkapital (Fr. 300'000.-) zur Finanzierung des Erwerbspreises (Fr. 380'000.- inkl. Bastelraum und Garage) und des Umbaus (Fr. 116'976.95 laut Grundstücksgewinnerklärung) ist zwar verhältnismässig hoch. Insgesamt erweist sich der Fremdfinanzierungsanteil von rund 60% (Fr. 300'000.-) gemessen an den investierten Kosten von Fr. 496'976.95 (ohne Zinsen) nicht als derart hoch, dass allein deswegen oder in Verbindung mit weiteren Indizien zwingend auf Liegenschaftenhandel zu schliessen wäre. Fremdfinanzierungsquoten in der vorliegenden Grössenordnung oder höher sind nicht selten auch beim Erwerb von Anlagelie-

genschaften anzutreffen. Für Liegenschaftshandel spricht einzig die kurze Besitzesdauer von etwas mehr als einem Jahr. Dieses Indiz reicht jedoch allein und unter Berücksichtigung der weiteren Kriterien nicht aus, um die Pflichtige als Liegenschaftshändlerin einzustufen.

Aufgrund dieser Erwägungen ist der Liegenschaftshändlerstatus der Pflichtigen nicht hinreichend belegt, so dass diese nicht berechtigt ist, Aufwendungen nach § 221 Abs. 2 StG gewinnmindernd geltend zu machen.

3. Damit ist weiter zu prüfen, ob die Ermessenseinschätzung hinsichtlich der anrechenbaren Aufwendungen (wertvermehrende Aufwendungen, Baukreditzinsen, Handänderungskosten beim Erwerb und bei der Veräusserung) zu Recht ergangen ist und in ihrer Höhe angemessen ist.

a) Die Pflichtige stellt sich diesbezüglich auf den Standpunkt, dass sie den Sachverhalt mit ihrer Eingabe vom 1. November 2012 im Veranlagungsverfahren hinreichend dargelegt habe. Sie habe damals ausgeführt, dass die Wohnung sehr umfangreich saniert worden sei. Beide Nasszellen und die Küche seien total saniert worden. Im Wohn- und in den Schlafzimmern sei alles neu gemacht worden. Die Elektroinstallationen seien komplett ersetzt worden, da sie nicht mehr den gesetzlichen Vorschriften entsprochen hätten. Aufgrund dieser Mängel sei die Wohnung nicht mehr bewohnbar gewesen. Bei dieser Sachlage hätten sämtliche Sanierungsaufwendungen zu 100% als wertvermehrend qualifiziert werden müssen. Eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen sei fehl am Platz gewesen. Doch selbst wenn eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen in Frage gekommen wäre, erweise sich die Schätzung der Rekursgegnerin als willkürlich.

Demgegenüber vertritt die Rekursgegnerin die Auffassung, dass mit den genannten Ausführungen die baulichen Massnahmen und der Zustand der Wohnung vor und nach dem Umbau nicht hinreichend genau dargelegt worden seien. Ziffer 6 der Mitwirkungsaufforderungen (Auflage und Mahnung) sei damit nicht erfüllt worden. Mit dem Wegfall der Dumont-Praxis per 1. Januar 2010 seien Aufwendungen, welche der Beseitigung einer Unterhaltsvernachlässigung dienen, überdies auch nicht mehr als wertvermehrende Aufwendungen anrechenbar.

b) Die Steuerbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (§ 132 Abs. 1 StG). Die Abklärung des Sachverhalts und die Einschätzung obliegen der Steuerbehörde (§§ 138 Abs. 1 und 139 Abs. 1 i.V.m. § 206 StG), während der Steuerpflichtige zur Einreichung der ausgefüllten Steuererklärung mitsamt Beilagen und zur Mitwirkung an der behördlichen Sachverhaltsermittlung verpflichtet ist (§§ 133-135 StG). Der Steuerpflichtige muss auf Verlangen der Steuerbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (§ 135 Abs. 2 StG).

c) Zur Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen im Sinne von § 139 Abs. 2 StG wird geschritten, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Vorausgesetzt ist ein Untersuchungsnotstand. Dieser ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist. Betrifft dies steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen, so führt dies nach verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung (RB 2003 Nr. 92 = ZStP 2003, 343, auch zum Folgenden) grundsätzlich nicht zu einer Ermessenseinschätzung. Vielmehr ist diesfalls aufgrund der allgemeinen Beweislastregel (vgl. ASA 62, 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa) zu Ungunsten des für derartige Tatsachen beweisbelasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht. Dementsprechend ist der in Frage stehende Abzug nicht zu berücksichtigen (vgl. BGE 92 I 398 = ASA 36, 192; ASA 46, 512). Nur ausnahmsweise ist auch bezüglich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen, nämlich dann, wenn dem Steuerpflichtigen die gehörige Mitwirkung an der Ermittlung dieser Tatsachen aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar ist (RB 1975 Nr. 54). Gleich verhält es sich, wenn feststeht, dass dem Steuerpflichtigen dem Grunde nach abziehbare Kosten erwachsen sind, diese aber hinsichtlich ihrer Höhe ungewiss sind. In diesem Fall wäre es sachwidrig und willkürlich, den Abzug nicht zu berücksichtigen, vielmehr muss diesfalls dessen Höhe nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt werden (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 46 N 30 ff. StHG).

d) Die Einsprache- bzw. Rechtsmittelbehörde hat bei Vorliegen einer Ermessenseinschätzung zunächst zu prüfen, ob der Steuerpflichtige eine Verfahrenspflicht verletzt hat. Wurde eine solche missachtet und hat diese Verletzung zu einem Untersuchungsnotstand geführt, so hat die Steuerbehörde zu Recht eine Ermessenseinschätzung vorgenommen. Andernfalls mangelt es an der erforderlichen rechtlichen Grundlage für eine solche Einschätzung.

e) Voraussetzung einer Ermessenseinschätzung bildet in formeller Hinsicht, dass der Steuerpflichtige zulässigerweise formrichtig zur Erfüllung seiner Verfahrenspflichten aufgefordert und gemahnt worden ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 139 N 66 ff.). Dabei sind Begehren um Auskünfte bzw. Beweismittelvorlagen von der Steuerbehörde aus Beweisgründen schriftlich zu stellen und ist die vom Steuerpflichtigen vorzunehmende Mitwirkungshandlung klar und unmissverständlich zu bezeichnen; andernfalls ist dem Steuerpflichtigen die Erfüllung der Auflage unter Umständen nicht zumutbar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 135 N 13). Darüber hinaus müssen die geforderten Mitwirkungshandlungen auch geeignet und notwendig sein, den rechtserheblichen Sachverhalt abzuklären (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 135 N 34).

f) Vorliegend hat das Gemeindesteuernamt die Pflichtige im Veranlagungsverfahren zu Recht zur Mitwirkung bei der Festsetzung des wertvermehrenden Anteils an den gesamten Sanierungskosten aufgefordert. Denn die Kosten für bauliche Massnahmen an einer bereits bestehenden Liegenschaft sind nicht schlechthin bei der Grundstückgewinnsteuer anrechenbar. Die Anrechenbarkeit ist vielmehr auf die sogenannten dauernd wertvermehrenden Aufwendungen (Neuinvestitionen) beschränkt (§ 221 Abs. 1 lit. a StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 30). Darunter sind nur solche Aufwendungen zu verstehen, welche die Beschaffenheit des Grundstücks im objektiv-technischen Sinn dauernd verbessern (RB 1983 Nr. 42). Im Gegensatz hierzu 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 ff.). Letztere können bei der Grundstückgewinnsteuer grundsätzlich 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 (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).

Bei Umbauten bestehender Gebäude können 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). Eine solche Sachdarstellung hat die Rekursgegnerin in ihrer Auflage vom 16. August 2012 von der Pflichtigen verlangt. Die Auflage war klar, geeignet und notwendig, um den rechtserheblichen Sachverhalt abzuklären. Ausserdem war der Pflichtigen die Erfüllung dieser Auflage ohne weiteres zumutbar. Die Auflage und die am 24. September 2012 ergangene gleichlautende Mahnung erwiesen sich auch in formeller Hinsicht korrekt. Namentlich enthielten beide Mitwirkungsaufforderungen die Androhung der Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen gemäss § 139 Abs. 2 StG und einen Hinweis auf die weiteren Rechtsnachteile. Die Pflichtige bringt denn auch diesbezüglich keine Beanstandungen vor.

g) Sie vertritt vielmehr die Auffassung, dass sie mit ihrer kurzen, aus sechs Zeilen bestehenden Sachdarstellung vom 1. November 2012 (siehe E. 3a) ihrer Mitwirkungspflicht vollumfänglich nachgekommen sei.

Dies trifft jedoch nicht zu. Die Pflichtige hat die im Einzelnen erfolgten Lieferungen und Leistungen und den Zustand vor und nach den baulichen Massnahmen nicht detailliert dargelegt, sondern nur sehr allgemeine Ausführungen über Lieferungen und Leistungen und schon gar keine (für die Abgrenzung zwischen werterhaltenen und wertvermehrenden Aufwendungen besonders wichtigen) detaillierten Ausführungen zum Zustand und zur Ausstattung der Wohnung vor und nach der Totalsanierung gemacht. Ferner legte sie nicht dar, welche Mängel im Zeitpunkt des Erwerbs bestanden, die nach Auffassung der Pflichtigen zur Unbewohnbarkeit der Wohnung führten. Bei dieser Sachlage lässt sich die Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen nicht vornehmen. Ferner kann nicht beurteilt werden, ob sich die Wohnung beim Erwerb lediglich in einem unterhaltsvernachlässigten oder verwahrlosten (d.h. unbewohnbaren) Zustand befunden hat. Der Begriff der Verwahrlosung geht über die blosse Unterhaltsvernachlässigung im Sinn der Dumont-Praxis hinaus (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 35). Verwahrlosung liegt vor, wenn einschneidende Beschädigungen im Innern des Gebäudes vorhanden sind, die zur Unbewohnbarkeit führen; z.B. faules Backsteinmauerwerk infolge Durchnässung, faule

Dachuntersichten, Fenster und Jalousieläden, unbegehbare Balkone (VGr, 8. März 1994, SR 93/0049). Die Verwahrlosung besteht aber auch in bedeutenden Mängeln von Teilen der Bausubstanz, deren Behebung umfangreiche und aufwendige Sanierungsarbeiten erfordert (StRK III, 24. März 2000, StE 2001 B 44.13.1 Nr. 4). Demgegenüber genügt es für die Unterhaltsvernachlässigung im Sinn der Dumont-Praxis bereits, wenn über eine längere Zeit (15 und mehr Jahre) die anfallenden Unterhaltsarbeiten unterblieben sind (VGr Freiburg, 12. Mai 2000, StE 2000 B 25.6 Nr. 41; VGr Aargau, 18. September 2006, StE 2007 B 25.6 Nr. 55) und als Folge davon, ohne dass dies zur Unbewohnbarkeit führt, mehrere Bauteile und Einrichtungen entweder nicht mehr zeitgemäss, unansehnlich oder nicht mehr funktionstauglich sind. Läge Verwahrlosung vor, worauf die Umstände aber nicht hindeuten, da die streitbetroffene Wohnung vor dem Erwerb bewohnt war, hätte dies nach der Rechtsprechung – auch nach Wegfall der Dumont-Praxis per 1. Januar 2010 – zur Folge, dass die Aufwendungen zur Behebung der Verwahrlosung weitgehend als wertvermehrende Aufwendungen anzurechnen wären, sofern diese in ihrer Gesamtheit einer eigentlichen Neu-einrichtung gleichkommen (VGr, 8. März 1994, SR.93/0049 und 7. Juni 1994, SR 94/0025; VGr, 22. April 1986, StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1; RB 1977 Nr. 49). Ebenso reichte die Pflichtige die einverlangten Belege zu den deklarierten Baukreditzinsen sowie den Handänderungskosten beim Erwerb und Verkauf nicht ein. Damit hat sie die Auflagen des Steueramts kaum erfüllt und dadurch Verfahrenspflichten verletzt. Der Rekursgegnerin blieb aufgrund dessen gar keine andere Wahl, als die nach § 221 Abs. 1 StG anrechenbaren Aufwendungen nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen.

4. a) Eine zu Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige laut § 140 Abs. 2 StG einzig wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Diese Norm beinhaltet eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen. Letztere können eine zu Recht getroffene Ermessenseinschätzung nur aufheben, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist (so im Ergebnis Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 130 N 33 DBG). Den entsprechenden Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 48 N 46 ff. StHG, auch zum Folgenden): Vorab kann er den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten, mit der Folge, dass die im Streit stehende Ermessenseinschätzung durch eine ordentliche Einschätzung ersetzt

wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Einschätzungen geltenden Regeln ermittelt werden. Ist die Ermessensveranlagung Folge einer versäumten Mitwirkungspflicht, so muss der Steuerpflichtige dabei insbesondere die versäumten Handlungen innerhalb der Rechtsmittelfrist nachholen (RB 1999 Nr. 150).

Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, kann der Steuerpflichtige sodann noch darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Einschätzung offensichtlich unrichtig ist. Als offensichtlich unrichtig erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel, Art. 48 N 59 StHG, mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessenseinschätzung, doch wird die angefochtene durch eine neue Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt.

Im Rekursverfahren betreffend eine Ermessenseinschätzung sind dem Steuerrekursgericht weitere Untersuchungen verwehrt. Es hat vielmehr bei seiner eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Entscheidfällung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 11. September 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 144).

b) Im Einspracheverfahren und Rekursverfahren hat die Pflichtige die versäumten Mitwirkungspflichten nicht umfassend nachgeholt. Sie reichte einzig die Belege zu den geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen im Gesamtbetrag von Fr. 116'976.95 und zu geltend gemachten Notariatskosten und Zinsen ein. Hingegen unterblieb weiterhin eine detaillierte Sachdarstellung über Lieferungen und Leistung und vor allem zum Zustand und zur Ausstattung vor und nach Sanierung der Wohnung. Der Unrichtigkeitsnachweis wurde damit nicht erbracht. Somit muss die Ermessenseinschätzung bestehen bleiben und ist einzig noch der Höhe nach auf Willkür zu überprüfen ist.

c) In der Rekurschrift führt die Pflichtige vor allem aus, dass sich die Schätzung als willkürlich erweise. Dies belege der um Fr. 150'000.- höhere Kaufpreis, der

nach einem Jahr und etwas mehr als drei Monaten für die Wohnung erzielt worden sei. Da die Bodenpreise in C während der Besitzesdauer eher gesunken seien, sei die Wertsteigerung der Wohnung ausschliesslich auf die Sanierung der Wohnung zurückzuführen.

Mit diesen Ausführungen ist nicht schlüssig dargetan worden, dass die Schätzung der Aufwendungen willkürlich erfolgte. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen ist der erzielte Kaufpreis kein zuverlässiger Gradmesser für die Bemessung von wertvermehrenden Aufwendungen, weil dieser nicht allein von wertvermehrenden Investitionen, sondern von zahlreichen weiteren Faktoren abhängt. Dazu gehören Angebot und Nachfrage und – im vorliegenden Fall relevant – auch werterhaltende Instandstellungsarbeiten (Neuanstriche, Ersatz veralteter Installationen), weil dadurch die durch langjährige Unterhaltsvernachlässigung verursachte Altersentwertung zu einem erheblichen Teil beseitigt wird und die Wohnung wieder in den Zustand versetzt wird, in dem sie sich früher einmal befunden hat. Ob darüber hinaus auch wertvermehrnde Leistungen (neue Einrichtungen, Qualitätsverbesserungen) im behaupteten Umfang von Fr. 116'976.- erbracht worden sind, lässt sich nicht einmal ansatzweise feststellen, weil die notwendigen detaillierten Ausführungen über den Zustand und die Ausstattung der Wohnung vor und nach der Sanierung vollständig fehlen.

Die Rekursgegnerin berücksichtigte bei ihrer Schätzung immerhin Aufwendungen von Fr. 69'061.82, wobei in dieser Summe auch Handänderungskosten für Erwerb und Veräusserung und Schuldzinsen (gemeint sind offenbar Baukreditzinsen, da Schuldzinsen nach § 221 Abs. 1 lit. a StG keine anrechenbaren Anlagekosten sind) enthalten sind. Die anteiligen Handänderungskosten beim Erwerb belaufen sich laut Rechnung des Notariats J vom ... .. 2010 auf Fr. 442.40 (= Fr. 494.45 : Fr. 380'000 x Fr. 340'000.-). Die weiteren in dieser Rechnung enthaltenen Kosten betreffen nicht anrechenbare Finanzierungskosten (Kosten für Schuldbriefserhöhung). Die Handänderungskosten beim Verkauf belaufen sich laut den eingereichten Belegen auf Fr. 645.-. Bei den geltend gemachten (nicht aktivierten) Zinskosten von Fr. 3'100.-, die laut Abrechnungen der K nur im Umfang von Fr. 3'080.05 belegt sind, handelt es sich im überwiegenden Ausmass um Hypothekarzinsen, die nicht anrechenbar sind. Als Baukreditanteil könnte höchstens ein Kredit-Anteil von Fr. 100'000.- mit einem Zinsanteil von Fr. 1'026.70 ausgeschieden werden. Davon wäre aber noch der Anteil für werterhaltende Sanierungskosten auszuscheiden, den die Rekursgegnerin auf rund 50% (Fr. 513.35) schätzte. Zieht man von den geschätzten Aufwendungen von

Fr. 69'061.82 sämtliche Handänderungskosten (Fr. 1'087.40) und Baukreditzinsen (Fr. 513.35) ab, beläuft sich der Schätzungsanteil für die berücksichtigten wertvermehrenden Aufwendungen und allfälligen weiteren Anlagekosten auf Fr. 67'461.-. Dieser Betrag erweist sich gemessen an den gesamthaft aktivierten Kosten von Fr. 121'065.25 keineswegs als willkürlich, sondern sogar noch als entgegenkommend. Die fehlende Sachdarstellung hätte auch eine tiefere Schätzung gerechtfertigt. Bei einigen Rechnungen bestehen zudem Zweifel, ob sämtliche dort aufgeführten Kosten das veräusserte Objekt betrafen. So verfügt die 3 ½-Zimmer-Wohnung laut Rechnung der L AG vom ... ..2012 nur über ein Bad (mit Badewanne, Waschbecken, Wand-WC und Dusche) und ein Gäste-WC (mit Wand-WC und Lavabo). Alle Armaturen wurden von L geliefert. Bei dieser Sachlage ist nicht nachvollziehbar, in welchen Räumlichkeiten zwei weitere Badewannen und eine Runddusche installiert wurden. Für eine 3 ½-Zimmer auffällig hoch sind auch die Kosten für Elektromaterial. Es ist kaum nachvollziehbar, wie es die Pflichtige zustande brachte, in dieser kleinen Wohnung allein schon 36 UP-Steckdosen zu installieren. Ebenfalls nicht nachvollziehbar ist, weshalb für diese Wohnung gleich zwei Muster-Küchen bestellt wurden. Da der Pflichtige diverse Anlageliegenschaften besitzt, liegt die Vermutung nahe, dass das gelieferte Material teilweise in anderen Wohnungen eingebaut wurde.

Weitgehend nicht anrechenbar sind auch die geltend gemachten (aktivierten) Beiträge von Fr. 4'839.- und Fr. 3'226.- an die Stockwerkeigentümergeinschaft, da diese überwiegend Betriebskosten (Heiz- und diverse Nebenkosten) betreffen. Auch die Einlagen in den Erneuerungsfonds, die sich laut der Wertquote des veräusserten Objekts von 50/1000 auf Fr. 1'250.- im Jahr 2011 beliefen (Einlagen Fr. 25'000.-, davon 50/1000), stellen keine Anlagekosten dar und sind insofern auch nicht einer Ermessenseinschätzung zugänglich, da das Fondsvermögen zur Bestreitung der Kosten für künftige Grossreparaturen (z.B. Fassadenrenovation) dient. Die im Jahr 2011 erbrachte Einlage von Fr. 1'250.- – weitere Einlagen sind nicht nachgewiesen worden – ist jedoch im Ergebnis als Erlösminderung zu berücksichtigen, weil bei der Veräusserung die für das Vertragsobjekt geleisteten Beiträge in den Unterhalts- und Erneuerungsfonds im Kaufpreis inbegriffen waren. Dies war auch beim Erwerb der Liegenschaft der Fall (Ziffer 2.b der Weiteren Bestimmungen des Kaufvertrages vom ... .. 2010).

Da die Pflichtige keine Liegenschaftenhändlerin ist, besteht kein Anspruch darauf, die aus dem vorliegenden Verkauf resultierende Grundstücksgewinn- und direkte Bundessteuer bei den Anlagekosten zur Anrechnung zu bringen. Anzumerken ist,

dass die Pflichtige gar keinen bundessteuerpflichtigen Gewinn erzielt hat, so dass die direkte Bundessteuer bereits aus diesem Grund nicht bei den Anlagekosten zu berücksichtigen wäre.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die angefochtene Ermessenseinschätzung keineswegs willkürlich erfolgte.

5. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ergibt sich folgende neue Steuerberechnung:

Grundstückgewinn laut Veranlagungs- und Einspracheentscheid	Fr. 80'938.00
./ Erlösminderung (Einlagen in den StWE-Erneuerungsfonds)	<u>Fr. 1'250.00</u>
Steuerbarer Grundstückgewinn	Fr. 79'688.00
Steuerbarer Grundstückgewinn abgerundet	Fr. 79'600.00
Grundstückgewinnsteuer gemäss § 225 Abs. 1 StG	Fr. 22'260.00
25% Zuschlag (Besitzesdauer 1 Jahr)	<u>Fr. 5'565.00</u>
Grundstückgewinnsteuer netto	Fr. 27'825.00

6. Ausgangsgemäss und aufgrund der Tatsache, dass die Pflichtige im vorinstanzlichen Verfahren Verfahrenspflichten verletzte und zu Recht nach pflichtgemässen Ermessen veranlagt wurde, sind die Kosten des Rekursverfahrens der nahezu vollständig unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 und 2 StG) und steht ihr die beantragte Parteientschädigung nicht zu (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). Auch der obsiegenden Rekursgegnerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen, weil die Pflichtige im Rekursverfahren gegenüber dem vorinstanzlichen Verfahren kaum neue, rechtlich relevante Gesichtspunkte einbrachte. Die Vorbringen der Rekursgegnerin im Rekursverfahren bezogen sich weitgehend auf die überflüssige Wiedergabe des nicht bestrittenen Sachverhalts und Verfahrensablaufs, auf die ausführliche Zusammenfassung der Rekursbegründung und auf rechtliche Erwägungen, die im Wesentlichen bereits im ausführlich begründeten Einspracheentscheid enthalten waren.

Die Einsprachekosten von Fr. 600.- sind der Pflichtigen zu Recht auferlegt worden, weil sie diese Kosten durch eine schuldhafte Verletzung von Verfahrenspflichten notwendig gemacht hat (§ 142 Abs. 2 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid des Gemeinderats C vom 19. August 2013 wird teilweise gutgeheissen. Die der Rekurrentin auferlegte Grundstücksgewinnsteuer wird von Fr. 28'393.75 auf Fr. 27'825.- herabgesetzt.
2. Die Kostenaufgabe des Gemeinderats C von Fr. 600.- wird bestätigt.

[...]