



STEUERREKURSKOMMISSION III
DES KANTONS ZÜRICH

3 GR.2008.67

Entscheid

9. Februar 2009

Mitwirkend:

Einzelrichter Ch. Mäder und Sekretärin S. Weigold

In Sachen

A,

vertreten durch Kontomed Treuhand AG,
Feldmoosstrasse 1, Postfach 351, 8853 Lachen SZ,

Rekurrenten,

gegen

B,

vertreten durch den Gemeinderat,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Am 18. September 2007 veräusserten die A (nachfolgend die Pflichtigen) die Liegenschaft Kat.Nr., zum Preis von Fr. 850'000.- an die C.

Mit Veranlagungsentscheid vom 20. Mai 2008 auferlegte der Gemeinderat B den Pflichtigen eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 47'800.-, ausgehend von einem Verkehrswert der Liegenschaft vor 20 Jahren (Stichtag 30. März 1978), in der Höhe von Fr. 531'793.- und geschätzten wertvermehrenden Aufwendungen von Fr. 30'000.-.

B. Am 16. Juni 2008 liessen die Pflichtigen fristgerecht Einsprache gegen den Veranlagungsentscheid vom 20. Mai 2008 erheben. Mit Schreiben vom 31. Juli 2008 reichten die Pflichtigen bei der Gemeinde B eine Rechnung der Firma D vom 15. Dezember 1991 nach und machten gestützt darauf eine Reduktion des von der Gemeinde B bezifferten Grundstückgewinns von Fr. 54'000.- geltend. Am 30. September 2008 wies der Gemeinderat die Einsprache ab.

C. Mit Eingabe vom 20./21. Oktober 2008 erhoben die Pflichtigen Rekurs bei der Steuerrekurskommission III. Darin beantragten sie die Erhöhung der anrechenbaren wertvermehrenden Aufwendungen auf Fr. 45'443.-.

In seiner Rekursantwort vom 18./25. November 2008 beantragte der Gemeinderat B Abweisung des Rekurses.

Auf die Parteivorbringen wird – soweit wesentlich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Steuergesetz und ständiger Rechtsprechung sind die Kosten für bauliche Massnahmen an einer bereits bestehenden Liegenschaft nicht schlechthin bei der Grundstückgewinnsteuer anrechenbar. Die Anrechenbarkeit ist vielmehr auf die sogenannten dauernd wertvermehrenden Aufwendungen beschränkt (§ 221 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 221 N. 30). Darunter sind nur solche Aufwendungen zu verstehen, welche die Beschaffenheit des Grundstücks im objektiv-technischen Sinne dauernd verbessern (RB 1983 Nr. 42). Im Gegensatz hierzu stehen werterhaltende Aufwendungen, 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 Einkommenssteuer bzw. der Gewinnsteuer zum Abzug von den steuerbaren Einkünften zuzulassen (RB 1977 Nr. 49, 1981 Nr. 55; VGr, 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1, jeweils zu § 25 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 [aStG]).

b) 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 der Steuerpflichtigen, die notwendigen Schätzungsgrundlagen zu beschaffen. Hierzu bedarf es insbesondere genauer Angaben über die ausgeführten Arbeiten und den Zustand und 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).

c) Als steuermindernde Tatsachen sind die anrechenbaren Aufwendungen vom hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen geltend zu machen und hinsichtlich Bestand und Umfang nachzuweisen. Diesen Nachweis hat er durch eine substantiierte Sachdarstellung anzutreten, die spätestens innerhalb der Rekursfrist vorgetragen werden muss (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). Als substantiiert gilt eine Sachdarstellung, die hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle Tatsachenbehauptungen enthält und somit ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung, die rechtliche

Würdigung der geltend gemachten Steueraufhebung oder -minderung 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, dient doch dieses vielmehr nur noch dazu, die Richtigkeit des substantiiert dargelegten Sachverhalts zu überprüfen (RB 1964 Nr. 68, 1973 Nr. 35, 1976 Nr. 26, 1980 Nr. 69). Dementsprechend gehört zur Mitwirkung des Steuerpflichtigen 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). Insbesondere muss er die Art der streitigen Lieferungen und/oder Leistungen so genau bezeichnen, dass sich diese ohne weiteres steuerlich qualifizieren lassen (RB 1980 Nr. 69). Seinen tatsächlichen Aufwand hat er durch Vorlage quittierter Rechnungen oder anderer Zahlungsbelege nachzuweisen (RB 1982 Nr. 107, Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 16 ff). Kommt der Steuerpflichtige diesen Anforderungen nicht nach, bleiben die Aufwendungen unberücksichtigt (RB 1980 Nr. 72).

2. a) Streitig ist vorliegend primär, ob der Gemeinderat B hinsichtlich des von den Pflichtigen als wertvermehrnde Aufwendungen geltend gemachten Dachgaubeneinbaus sowie der wärmetechnischen Sanierungen im Obergeschoss zu Recht eine partielle Ermessenseinschätzung vorgenommen hat.

b) Die Bestimmungen über die Staatssteuer, einschliesslich der Verfahrensvorschriften, gelten kraft § 206 StG auch für die Grundstückgewinnsteuer. Demnach nimmt die kommunale Veranlagungsbehörde entsprechend § 139 Abs. 2 StG die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat oder der Grundstückgewinn mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden kann (VGr, 22. Oktober 2008 SB.2008.00043).

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 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 sowie seine geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen als auch den Zustand der Liegenschaft vor und nach den baulichen Massnahmen genügend belegen.

c) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt die zuständige Grundsteuerbehörde gemäss § 139 Abs. 1 Satz 1 StG i.V.m. § 206 StG die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Nach der Rechtsprechung ist eine Ermessenseinschätzung nicht nur hinsichtlich steuerbegründender Faktoren, sondern auch bei fehlender Mitwirkung des Pflichtigen bezüglich steuermindernder Anlagekosten durchzuführen, und zwar immer dann, wenn feststeht, dass solche anrechenbaren Aufwendungen offensichtlich angefallen, jedoch der Höhe nach unbestimmt sind (VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103).

d) Voraussetzung einer Ermessenseinschätzung bildet in formeller Hinsicht, dass der Steuerpflichtige zulässigerweise formrichtig zur Erfüllung seiner Verfahrenspflichten aufgefordert und gemahnt worden ist. Eine Aufforderung zur Einreichung von Belegen sowie nötigenfalls eine Mahnung muss auch dann erfolgen, wenn steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen ermessensweise geschätzt werden müssen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 139 N 66 f.). Sowohl die erste Aufforderung (z.B. öffentliche Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung, Auflage, Vorladung) als auch die Mahnung müssen die Androhung der Einschätzung gemäss § 139 Abs. 2 StG und den Hinweis auf die Rechtsnachteile enthalten. Zudem ist in der Auflage und der Mahnung (wie auch im Einschätzungsentscheid) der Untersuchungsgegenstand konkret zu bezeichnen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 139 N 68). 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. Dem Steuerpflichtigen ist eine Frist bzw. ein bestimmter Termin zu setzen, der mit Blick auf die vorzunehmende Mitwirkungshandlung angemessen sein muss (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).

Nach den allgemeinen Regeln über die Beweislastverteilung hat der Steuerpflichtige steuermindernde Faktoren nachzuweisen. Dies entbindet die Steuerbehörde – entgegen der Ansicht des Gemeinderates B – hingegen nicht davon, einen Steuerpflichtigen, der keine Belege für die steuermindernden Faktoren einreicht, zum Einreichen von solchen aufzufordern. Erst wenn der Steuerpflichtige solchen Auflagen trotz Mahnung nicht nachkommt, erlischt die amtliche Untersuchungspflicht der Steuerbehörde.

3. a) Der Gemeinderat B hat die Pflichtigen nie aufgefordert, Belege für die von ihnen geltend gemachten anrechenbaren Aufwendungen für den Dachstock und den Ausbau der Lukarne einzureichen. Vielmehr schätzte der Gemeinderat B im Veranlagungsentscheid vom 20. Mai 2008 die Höhe der zum Abzug berechtigenden Aufwendungen einzig gestützt auf ein ihm vorliegendes Baugesuch. Abklärungen betreffend die effektive Höhe der wertvermehrenden Aufwendungen wurden keine gemacht. Im Einsprachentscheid führte die Rekursgegnerin aus, die von den Pflichtigen später eingereichten Rechnungen seien zwar detailliert, genügten aber dem Erfordernis einer substantiierten Sachdarstellung nicht. Vielmehr hätten die Pflichtigen eine Aufteilung dieser Rechnung in werterhaltende und wertvermehrende Aufwendungen vornehmen müssen. Die Rekursgegnerin verkennt, dass sie aufgrund des Untersuchungsgrundsatzes den Steuerpflichtigen hätte auffordern müssen, seine Anlagekosten zu belegen.

b) Grundsätzlich sind bei der Überprüfung geltend gemachter baulicher Aufwendungen zunächst die Tatsachen zu ermitteln, die eine rechtliche Würdigung erst ermöglichen. Der Steuerpflichtige hat steuermindernde Tatsachen mittels substantiiert Sachverhaltsdarstellung darzutun und mittels geeigneter Belege nachzuweisen. Die rechtliche Würdigung, d.h. die Unterteilung in wertvermehrende und werterhaltende Aufwendungen, ist Sache der Steuerbehörde. Werden die Tatsachen trotz Aufforderung und Mahnung vom Steuerpflichtigen nicht geliefert, sind die anrechenbaren Liegenschaftsaufwendungen nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen. Dagegen ist, wenn die für die Einschätzung massgeblichen Tatsachen zwar dargetan, aber umstritten oder unsicher sind, keine Ermessenseinschätzung, sondern ein Beweisverfahren durchzuführen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 132 N 11). Letzteres soll die Steuerbehörden von der Verwirklichung oder Nichtverwirklichung von Tatsachen, z.B. über die im Einzelnen ausgeführten Arbeiten, den baulichen Zustand und die Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau, überzeugen (Richner/Frei/Kauf-

mann/Meuter, § 132 N 12). Geeignete Beweismittel hierfür sind Rechnungen, Pläne (auch solche vor dem Umbau), Fotos und Augenscheine, aber auch eine neue Schätzung der Gebäudeversicherung, nicht dagegen Expertisen. Letzteres macht nur Sinn, wenn die Grundlagen für die Abgrenzung wertvermehrender und werterhaltender Aufwendungen vorhanden sind, der Veranlagungsbehörde jedoch die Fachkunde fehlt, um eine Abgrenzung richtig vornehmen zu können.

c) Weil die Steuerbehörde vorgenannte Untersuchungsgrundsätze nicht befolgt hat, sind die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung nicht erfüllt. Dies führt zur Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheides.

4. a) Die Rekurskommission kann ausnahmsweise zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder dieser an einem schwerwiegenden Mangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG).

Der vorstehend festgestellte Mangel wiegt schwer und lässt sich im Rekursverfahren nicht heilen, ohne dass den Pflichtigen der Instanzenzug verkürzt würde. Die Sache ist deshalb zur Wahrung des Instanzenzugs an die Vorinstanz zurückzuweisen (RB 2000 Nr. 130 = StE 2002 B 93.5 Nr. 23).

b) Der Gemeinderat B wird vor seinem Neuentscheid die Pflichtigen aufzufordern haben, eine detaillierte Aufstellung über die ausgeführten Arbeiten sowie über den Zustand und die Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau/der Renovation einzureichen. Die Beschriebe müssen von den Pflichtigen so präzise verfasst werden, dass sie ein Bild vom Zustand vor und nach dem Umbau wiedergeben. Die bisherigen Ausführungen der Pflichtigen genügen den Anforderungen an eine rechtsgenügende Sachdarstellung nicht. Sie beschränken sich darauf, die vorgenommenen Arbeiten mittels Rechnungen zu belegen bzw. mittels Plänen zu verdeutlichen. Ausführungen betreffend den Zustand und den Standard des früheren Dachstocks, z.B. in Bezug auf frühere wärmetechnische Installationen, die frühere Nutzungsart des Dachstocks usw. fehlen. Den eingereichten Rechnungen kann lediglich in Stichworten entnommen werden, welche Arbeiten durchgeführt und welche Materialien dazu verwendet wurden. Sie sagen ausserdem höchstens etwas über den Zustand und Standard nach, aber nicht vor dem Umbau aus. Dasselbe gilt für die eingereichten Pläne. Des

Weiteren fehlen auch Fotografien, welche die Situation dokumentieren würden. Fotos, Rechnungen usw. sind Beweismittel, welche bei Unsicherheiten die Sachverhaltsdarstellung der Pflichtigen untermauern können und in einem allfälligen Beweisverfahren einzuverlangen sind.

Erst mit den obgenannten Informationen, die aus Beweisgründen und zur Vermeidung von Missverständnissen schriftlich zu erteilen sind, ist eine steuerrechtliche Würdigung von werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen möglich. Gelingt es den Pflichtigen auch nach allfälliger Mahnung nicht, einen genügend detaillierten Zustandsbeschreibung vor und nach dem Umbau zu liefern, ist hinsichtlich der wertvermehrenden Aufwendungen erneut eine partielle Ermessenseinschätzung vorzunehmen. Sollte eine genügende, aber widersprüchliche und nicht verlässlich erscheinende Sachdarstellung eintreffen, wäre gegebenenfalls ein Beweisverfahren über den Zustand und die Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau durchzuführen.

5. Ausgangsgemäss sind die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird im Sinn der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 30. September 2008 wird aufgehoben und die Sache zur neuen Untersuchung und Entscheidung an die Vorinstanz zurückgewiesen.

[...]