



Entscheid

4. Oktober 2011

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter
Alexander Widl und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A,

vertreten durch Werner Schnellmann,
Hofackerstrasse 6, 8311 Brütten,

Rekurrent,

gegen

Gemeinde B,

vertreten durch die Grundsteuerkommission,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) veräusserte am 2. Juni 2010 die Liegenschaft Kat.Nr., ein Wohnhaus mit Garagengebäude, Gartenhalle und 2'923 m² Land an der strasse 3 in B zum Preis von Fr. 11'460'000.- (ohne Mobiliar und Fahrhabe) an C. Mit Veranlagungsentscheid vom 28. Januar 2011 auferlegte ihm die Grundsteuerkommission der Gemeinde B eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 959'350.20 bei einem steuerbaren Gewinn von Fr. 4'018'600.-. Weil der Pflichtige das veräusserte Grundstück zu verschiedenen Zeitpunkten erworben hatte, nahm die Grundsteuerkommission die Gewinnermittlung für die Teilparzellen altKat.Nrn. (Einfamilienhaus mit 1'435 m² Land inkl. 47 m² Trottoirgebiet) und Nr. (1'535 m² Land) gesondert vor. Dabei setzte sie den Verkehrswert vor 20 Jahren für die vor 1990 erworbene, mit einem Einfamilienhaus überbaute Parzelle altKat.Nr. auf Fr. 5'065'000.- (statt Fr. 5'860'000.-) fest. Weiter rechnete sie von geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen in Höhe von insgesamt Fr. 933'178.- nur einen Betrag von Fr. 675'940.- an.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache, womit der Pflichtige einen höheren Verkehrswert vor 20 Jahren, höhere wertvermehrende Aufwendungen und eine abweichende Aufteilung des Erlöses auf die Teilparzellen altKat.Nrn. und beantragte, wies die Grundsteuerkommission am 29. April 2011 ab.

C. Mit Rekurs vom 31. Mai 2011 liess der Pflichtige dem Steuerrekursgericht beantragen, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 959'350.20 auf Fr. 683'052.- herabzusetzen. Eventualiter beantragte er Rückweisung der Sache an die Vorinstanz, da diese den Veranlagungsentscheid vom 28. Januar 2011 mangelhaft begründet habe. Zudem verlangte er eine Parteientschädigung.

In der Rekursantwort vom 7. Juli 2011 schloss die Grundsteuerkommission auf Abweisung des Rekurses.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Auf das Rekursverfahren bezüglich Grundstückgewinnsteuern werden nach § 212 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) die Bestimmungen über das Rekursverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuern (§§ 147 - 152 StG) sinngemäss angewendet. Mit dem Rekurs können laut § 147 Abs. 3 StG alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Dabei sind neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig (RB ORK 1952 Nr. 56). Das Steuerrekursgericht hat die gleiche umfassende Prüfungsbefugnis wie die Einschätzungsbehörde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 147 N 36 StG). Es hat materiell- wie verfahrensrechtliche Fehler grundsätzlich von sich aus zu beheben und einen eigenen Entscheid zu treffen, der an die Stelle des angefochtenen tritt (Reimann/Zupfinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Band, 1969, § 92 N 1 ff.; Rudolf Wespi, Die Steuerrechtspflege im Kanton Zürich, 1951, S. 119 ff.; VGr. 14. Mai 2008, SB.2007.00126, ZStP 2008, 254). Das Gericht ist in seinem Entscheid nicht an die Anträge der Parteien gebunden (§ 149 Abs. 2 StG). Ausnahmsweise kann es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen worden ist oder dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG). Der Begriff "schwerwiegend" gesteht der Rekursbehörde zwar einen gewissen Ermessensspielraum zu; jedoch können nach der Praxis nur grundlegende Mängel des Verfahrens Anlass zu einer Rückweisung bieten (VGr. 14. Mai 2008, SB.2007.000126, ZStP 2008, 254). Ein Fehler, der ebenso gut von der Rekursbehörde wie von der Vorinstanz behoben werden kann, darf jedenfalls nicht zu einer Rückweisung führen (RB 1983 Nr. 56). Schwerwiegende und somit nicht heilbare Verfahrensmängel liegen namentlich dann vor, wenn ein Steuerentscheid überhaupt keine Begründung enthält, die Untersuchungspflicht stark vernachlässigt wurde, Ausstandsgründe verletzt oder schwerwiegende Gehörsverweigerungen begangen wurden (Richner Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 149 N 32). Als heilbar gelten Mängel dann, wenn eine Begründung zwar in Ansätzen vorhanden ist, sie aber den genannten Anforderungen an die Begründungsdichte nicht genügt (RB 1984 Nr. 50), oder die Untersuchung lückenhaft geführt wurde. Ebenfalls grundsätzlich heilbar sind die fehlende Anhörung des Steuerpflichtigen oder die Nichtabnahme anerbotener Beweismittel (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 149 N 32, § 124 N 12 und § 125 N 15).

2. a) Der Pflichtige sieht einen schweren Verfahrensmangel darin, dass die von der Steuererklärung abweichende Schätzung der wertvermehrenden Aufwendungen im Veranlagungsentscheid vom 28. Januar 2011 in keiner Art und Weise begründet worden sei. Die Abweichungen von der Steuererklärung seien erst im Einspracheentscheid vom 29. April 2011 bekanntgegeben worden, weil die Einsprachebehörde bemerkt habe, dass sie die Kopie der eingereichten Aufstellung mit den handschriftlich angebrachten Korrekturen irrtümlicherweise nicht dem Veranlagungsentscheid beigelegt habe. Dadurch sei es ihm nicht möglich gewesen, auf die von der Rekursgegnerin vorgenommenen Korrekturen im Einspracheverfahren einzugehen. Im Ergebnis sei damit der gesetzliche Instanzenzug nicht gewahrt.

b) § 126 Abs. 1 StG schreibt vor, dass Entscheide den Beteiligten mit Begründung schriftlich mitzuteilen sind. Welche Dichte die Begründung aufweisen muss, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 139 N 32). Generell dient die Begründung vor allem dazu, dass der Steuerpflichtige die Tragweite des Entscheids erkennen kann und diesen sachgerecht anfechten kann (VGr, 1. April 2009, SB.2008.00089, www.vgrzh.ch). Der Steuerpflichtige soll wissen, warum die Behörde entgegen seinem Antrag entschieden hat. Je grösser der Spielraum, über welchen die Behörde infolge Ermessens und unbestimmter Rechtsbegriffe verfügt, und je stärker ein Entscheid in die individuellen Rechte eingreift, desto höhere Anforderungen sind an die Begründung zu stellen und desto detaillierter und konkreter muss die Auseinandersetzung mit dem Tatbestand und den Rechtsfolgen ausfallen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 139 N 33). Bei erstinstanzlichen Einschätzungsentscheiden sind die Anforderungen an die Begründung im Allgemeinen weniger hoch als bei Einspracheentscheiden. Wie § 126 Abs. 1 Satz 2 StG ausdrücklich festhält, ist die Begründung ausreichend, wenn die Abweichungen von der Steuererklärung bekannt gegeben werden.

c) Im vorliegenden Fall machte der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung wertvermehrende Aufwendungen von Fr. 933'178.- geltend und spezifizierte deren Zusammensetzung in einer Aufstellung mit über 70 Positionen. Die Rekursgegnerin nahm für jede Position eine detaillierte Ausscheidung zwischen wertvermehrenden Aufwendungen einerseits und Unterhaltskosten und Lebenshaltungskosten (Liebhabelei) andererseits vor, legte jedoch diese drei Seiten umfassende, mit handschriftlichen Korrekturen versehene Aufstellung dem Veranlagungsentscheid versehentlich nicht bei. Stattdessen dokumentierte sie die Abweichungen von den geltend gemachten

Aufwendungen in einer Kurzversion, welche dem Veranlagungsentscheid beilag. Daraus war immerhin ersichtlich, dass die Aufwendungen in den Jahren 1990/1991 in deklarerter Höhe von Fr. 61'752.- im Umfang von Fr. 36'345.-, der Anbau im Jahr 1994 (deklarierte Kosten Fr. 383'489.-) und die Umbauten im Jahr 1995 (deklarierte Kosten Fr. 92'303.-) im Umfang von je 75%, d.h. mit Fr. 287'616.75 und Fr. 69'227.25 angerechnet wurden. Die bereits reduziert geltend gemachten Kosten für den Einbau einer Küche samt Granitboden in Höhe von Fr. 96'436.- berücksichtige die Rekursgegnerin zu 100% (= Fr. 96'436.-). Die weiteren Aufwendungen ab 1992 (samt Neugestaltung des Gartens und Stilllegung des Heizöltanks etc.) rechnete die Rekursgegnerin im Umfang von Fr. 186'315.- (von Fr. 299'199.-) bei den Anlagekosten an.

Mit dieser Aufstellung sind die Abweichungen von der Steuererklärung zwar nicht optimal, aber immerhin so begründet worden, dass der Steuerpflichtige die Tragweite des Entscheids in diesem Punkt erkennen und dagegen im Einspracheverfahren mit sachgerechten Gegenargumenten antreten konnte. Zwar hätte Anlass bestanden, dem Steuerpflichtigen die detaillierten Korrekturen bereits während des Einspracheverfahrens und nicht erst mit dem Einspracheentscheid bekannt zu geben, nachdem der Pflichtige in seiner Einsprache die fehlende Begründung gerügt hatte und die Rekursgegnerin ihr Versehen bemerkt hatte. Denn dadurch hätten Begründungsmängel – ohne Verkürzung des Instanzenzugs – bereits im Einspracheverfahren geheilt werden können. Der vom Pflichtigen gerügte Verfahrensmangel wiegt jedoch nicht schwer genug, dass sich allein aus diesem Grund eine Rückweisung an die Rekursgegnerin rechtfertigt. Zudem hätten, wie nachfolgend (E. 3) darzulegen ist, die wertvermehrenden Aufwendungen nach pflichtgemäßem Ermessen gemäss § 139 Abs. 2 StG geschätzt werden müssen. Im Falle einer Ermessenseinschätzung muss auf der Stufe des Veranlagungsentscheids die Begründung lediglich den Hinweis enthalten, dass und aus welchem Grund eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen getroffen wurde. Dagegen ist die Höhe der Schätzung nicht zu begründen (VGr, 2. Februar 2011, SB.2010.000137, www.vgrzh.ch). Mit anderen Worten hätte bezüglich jener Aufwendungen, bei denen sich Abgrenzungsfragen stellen, eine globale Schätzung der anrechenbaren wertvermehrenden Aufwendungen genügt.

3. Jedoch drängt sich hinsichtlich der streitbetroffenen wertvermehrenden Aufwendungen aus einem anderen Grund eine Rückweisung an die Vorinstanz auf.

a) Gemäss 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 (Neuinvestitionen) beschränkt (§ 221 Abs. 1 lit. a StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 25). Darunter sind in aller Regel nur solche Aufwendungen zu verstehen, welche die Beschaffenheit des Grundstücks im objektiv-technischen bzw. rechtlichen 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 – von hier nicht relevanten Ausnahmen im Falle von verwahrlosten oder ausgekernten Gebäuden abgesehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 35 und 36) – 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; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 34 ff.).

b) Bei Umbauten bestehender Gebäude können wertvermehrnde 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, 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). Ergeben sich die zur Prüfung erforderlichen Angaben und Beweismittel nicht bereits aus der Steuererklärung, was regelmässig der Fall ist, obliegt es gemäss § 132 StG der Steuerbehörde, den Pflichtigen zur Beibringung entsprechender Auskünfte und Unterlagen aufzufordern. Der Pflichtige muss dabei mitwirken und alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen (§ 135 Abs. 1 StG).

c) Sind sämtliche Kosten in quantitativer Hinsicht belegt und steht weiter fest, dass wertvermehrnde Aufwendungen erbracht worden sind und bleibt der Sachverhalt aufgrund mangelhafter Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder aus anderen Gründen

lediglich in Bezug auf die Höhe des wertvermehrenden Anteils unklar, sind die wertvermehrenden Aufwendungen nach erfolgloser Mahnung nach pflichtgemäßem Ermessen gemäss § 139 Abs. 2 StG zu schätzen (VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103, www.vgrzh.ch). Es gibt unter dem Regime des harmonisierten Steuerrechts in dieser Hinsicht keine gewöhnlichen Schätzungen mehr. Damit der Steuerpflichtige die Tragweite des Entscheids erkennen kann und dagegen im Rechtsmittelverfahren – unter Einhaltung der gesetzlichen Anfechtungsschwernisse – in qualifizierter Form antreten kann, ist ausserdem erforderlich, dass die Steuerbehörde die betreffende Schätzung im Veranlagungsentscheid ausdrücklich als “Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen gemäss § 139 Abs. 2 StG” bezeichnet. Zudem muss die Rechtsmittelbelehrung den Hinweis enthalten, dass “auf eine Einsprache gegen eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen nur eingetreten wird, wenn die Einsprache eine Begründung enthält und allfällige Beweismittel genannt werden”.

d) In dieser Hinsicht weisen das Einschätzungsverfahren und der Veranlagungsentscheid der Rekursgegnerin vom 28. Januar 2011 schwerwiegende Mängel auf, weil die Rekursgegnerin bezüglich der wertvermehrenden Aufwendungen nach einmaliger, nicht vollständig erfüllter Mitwirkungsaufforderung zu einer gewöhnlichen Schätzung schritt. Richtigerweise hätte sie die wertvermehrenden Aufwendungen nach einer erfolglosen Mahnung global nach pflichtgemäßem Ermessen gemäss § 139 Abs. 2 StG schätzen müssen, weil der Pflichtige die verlangten genauen Auskünfte über den Zustand und die Ausstattung des Objekts vor und nach dem Umbau nicht vollständig erteilt hat und der Sachverhalt in dieser Hinsicht unklar blieb. Aus den (nur) im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten Rechnungen gehen im Allgemeinen lediglich die im Einzelnen erbrachten Lieferungen und Leistungen hervor. Dagegen enthalten sie zum Zustand und zur Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau regelmässig keine genauen Angaben. Nur die wenigsten Rechnungen erweisen sich in dieser Hinsicht als selbsterklärend. Eine Überprüfung der geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen bzw. eine Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen war damit zum vornherein unmöglich. Daran ändert nichts, dass der Pflichtige nur einen Teil der Umbaukosten bei der Grundstückgewinnsteuer geltend machte, weil er u.a. Kostenanteile bereits früher als Unterhaltskosten bei den Staats- und Gemeindesteuern abgezogen hatte. Da Nichtliegenschaftshändler kein Wahlrecht im Sinn von § 221 Abs. 2 StG haben, liegenschaftliche Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer abzugsfähig wären, entweder bei der Einkommens- oder der Grundstückgewinnsteuer geltend zu machen, kann aus der

früheren Nichtgeltendmachung von effektiven Unterhaltskosten bei der Einkommenssteuer kein Anspruch auf Anrechnung entsprechend hoher Anlagekosten bei der Grundstücksgewinnsteuer abgeleitet werden. Folgedessen sind entgegen der Auffassung des Pflichtigen auch hinsichtlich der Kosten in den Jahren 1990 bis 1995, in denen der Pflichtige bei der Einkommenssteuer nur den Pauschalabzug geltend machte, genaue Angaben zu Lieferungen und Leistungen, zum Zustand und zur Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau erforderlich. Schliesslich durfte das Gemeindesteuerverwaltung auf Schriftlichkeit der Auflageantwort bestehen und die angebotene mündliche Besprechung ablehnen. Denn eine detaillierte Sachdarstellung über Lieferungen und Leistungen, zum Zustand und zur Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau erfordert einen bedeutenden zeitlichen Aufwand, welcher im Rahmen einer mündlichen Besprechung von üblicher Länge in der Regel nicht erbracht werden kann.

e) Im Rekursverfahren hat der Pflichtige eine bessere Sachdarstellung über den Zustand und zur Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau abgegeben. Allerdings beschränken sich seine Ausführungen auf die im Rekursverfahren noch streitigen Positionen und sind nicht in allen Teilen genau genug, um gestützt darauf eine rechtliche Beurteilung vornehmen zu können. Die Ungenauigkeit liegt einerseits darin, dass die Rechnungen nicht wieder eingereicht oder zur Einreichung offeriert wurden, so dass die erfolgten Lieferungen und Leistungen nicht im Detail ersichtlich sind. Andererseits wurden in Bezug auf umgestaltete oder ersetzte Bauteile (z.B. beim im Untergeschoss verlegten PVC-Belag anstelle von Spannteppichen) keine genauen Angaben über Bestand und Qualität der ersetzten Bauteile gemacht. Bei dieser Sachlage bleibt eine Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden baulichen Aufwendungen nicht nur bezüglich der im Rekursverfahren streitigen, sondern bezüglich aller ohne genügende Schätzungsgrundlagen ermittelten Positionen weiterhin unmöglich. Zwar könnte das Steuerrekursgericht aufgrund seiner umfassenden Prüfungs- und Untersuchungsbefugnisse selber eine ergänzende Untersuchung und gegebenenfalls eine partielle Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vornehmen. Letztere wäre jedoch wegen des Verbots, im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht neue Tatsachen und Beweismittel vorzubringen bzw. einzureichen, faktisch weitgehend unanfechtbar. Aus diesem Grund kann dieser Mangel nur durch Rückweisung an die Vorinstanz behoben werden.

4. Im wieder aufzunehmenden Veranlagungsverfahren ist den im Rekursverfahren vorgebrachten Argumenten des Pflichtigen teilweise Rechnung zu tragen.

a) Verkehrswert vor 20 Jahren für die Teilparzelle altKat.Nr.

In Anbetracht dessen, dass der Pflichtige seinen Grundbesitz durch Zukauf von benachbarten Grundstücken vergrössern konnte und am 16. August 1988 für den Erwerb von 100 m² Land einen Preis von umgerechnet Fr. 500.-/m² und am 7. November 1995 für den Erwerb von 3'048 m² Land mit einem baufälligen Chalet und zwei Nebengebäuden (altKat.Nr.) einen Kaufpreis von Fr. 875.70/m² bezahlt hatte, erweist sich der von der Rekursgegnerin geschätzte relative Landwert von Fr. 1'300.-/m² per 2. Juni 1990 nicht als augenscheinlich zu tief, sondern, was den Landwertanteil betrifft, im Gegenteil sogar als wohlwollend bemessen. Denn aus der Bodenpreisstatistik des statistischen Amtes des Kantons Zürich lässt sich für die Gemeinde B kein höherer Landwert ableiten. Die Modellwerte für Wohnbauland lagen im Median, d.h. dem Wert, der mit hoher Wahrscheinlichkeit von der Hälfte der Verkäufe unter- bzw. überschritten worden wäre, im Jahr 1988 bei Fr. 476.-/m², im Jahr 1990 bei Fr. 590.-/m² und im Jahr 1995 bei Fr. 659.-/m² (www.web.statistik.zh.ch, besucht am 4. Oktober 2011). Ausserdem herrschten im Juni 1990 – im Gegensatz zum Juni 2010 – ungünstige Marktverhältnisse, da aufgrund starker Preissteigerungen Ende der Achtzigerjahre und der hohen Zinsen für Hypotheken (bei der ZKB zwischen 6 ¼% [Altbestand] bis 7 ½% [Neubestand] mit ansteigender Tendenz, www.zkb.ch) kaum noch eine Nachfrage nach Grundstücken bestand. Da der Marktwert eines Grundstücks wesentlich von Angebot und Nachfrage abhängt, bestehen deshalb aus der Sicht des Steuerrekursgerichts Zweifel, ob im Juni 1990 für das veräusserte Grundstück mit einem Landanteil von 1'388 m² (ohne 47 m² Trottoirland) ein Landwert von Fr. 1'865'500.- (Fr. 1'344.-/m²), geschweige denn ein solcher von Fr. 2'000.000.- (= Fr. 1'440.90/m²) gemäss den Vorstellungen des Pflichtigen erzielbar gewesen wäre. Der Landwert des später abgetretenen Trottoirlands (47 m²) ist entgegen der Auffassung der Rekursparteien beim Anlagewert des veräusserten Grundstücks nicht zu berücksichtigen. Denn bei der entgeltlichen Abtretung von Trottoirland handelt es sich um einen eigenständigen grundsteuerpflichtigen Tatbestand. Erlös und Anlagewert für das enteignete Land sind bei dieser Handänderung zu berücksichtigen. Eine Zurechnung der Anlagekosten auf die im Eigentum des Pflichtigen verbliebenen Grundstücke ist nur möglich, wenn bei der Gewinnermittlung ein Verlust resultiert und die Voraussetzungen für eine Verlustverrechnung nach § 224 Abs. 3 StG erfüllt sind.

Wie es sich mit dem ebenfalls streitigen Gebäudewert und den Umgebungs- und Erschliessungskosten verhält, die der Pflichtige auf der Grundlage der effektiven Baukosten bei der Erstellung im Jahr 1986 (Fr. 3'004'530.-) und den nachträglichen Kosten bis zum Stichtag per 2. Juni 1990 (Fr. 166'897.-) durch Indexierung mit dem Baukostenindex und unter Berücksichtigung einer Altersentwertung von 4% auf Fr. 3'655'582.- schätzt, kann nicht beurteilt werden, da mangels Einreichung entsprechender Aufstellungen nicht klar ist, aus welchen Einzelpositionen sich die Baukosten im Jahr 1986 zusammensetzen. Allgemein ist festzustellen, dass der Verkehrswert einer Immobilie nicht nur von den tatsächlichen Kosten, sondern auch von vielen anderen Faktoren, u.a. von Angebot und Nachfrage beeinflusst wird, so dass der Verkehrswert nicht unbedingt den tatsächlich investierten Kosten entsprechen muss. Diesbezüglich waren die Rahmenbedingungen im Juni 1990 wie dargelegt ungünstig, so dass mit wirtschaftlichen Einbussen zu rechnen gewesen wäre. Hinzu kommt, dass später nachgerüstete Anlagen immer teurer sind als einmalig erstellte Anlagen, so dass auch diesbezügliche mit wirtschaftlichen Einbussen beim Verkauf zu rechnen gewesen wäre. Somit ist dem Antrag des Pflichtigen, den Verkehrswert nach seinen Vorstellungen abzuändern, nicht stattzugeben.

b) Erwerbspreisanteil für altKat.Nr.

Soweit aus den unvollständigen Akten ersichtlich ist, hat der Pflichtige am 7. November 1995 das Nachbargrundstück altKat.Nr. im D von 3'048 m² mit drei baufälligen Baukörpern zum Preis von Fr. 2'670'000.- (Fr. 875.70/m²) erworben. Gemäss Mutation Nr. 1295 vom 26. März 2009 wurde von diesem Grundstück eine Teilfläche von 1'535 m² dem Grundstück Kat.Nr. zugeschlagen (auch zum Folgenden). Eine weitere Teilfläche von 1'424 m² wurde dem neu geschaffenen Grundstück Kat.Nr. zugeteilt. Auf diesem Grundstück erstellte der Pflichtige ca. im Jahr 2004 ein Mehrfamilienhaus. Weitere 90 m² wurden enteignet und für die Erstellung eines Trottoirs längs der strasse verwendet. Schliesslich erwuchs aus der Neuparzellierung eine Rundungsdifferenz von 1 m² zu Gunsten des Pflichtigen, so dass bei der Wertzerlegung von einer gesamten Landfläche von 3'049 m² auszugehen ist. Entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin kann der Kaufpreisanteil für jene 1'535 m², die dem veräusserten Grundstück Kat.Nr. zugeteilt wurden, nicht nach Massgabe der Flächen bestimmt werden. Denn dieses Areal wurde mit einem Ausnutzungsrevers von 719 m² zu Gunsten der angrenzenden Mehrfamilienhaus-Parzelle Kat.Nr. belastet. Ohne diese Ausnutzungsübertragung hätte auf der Parzelle Kat.Nr. kein Mehrfamilienhaus im realisiertem Ausmass erstellt bzw. die erst nachträglich erfolgte Parzellierung nicht bewilligt werden können.

Bei dieser Sachlage weist die vorliegend mitveräusserte Teilfläche von 1'535 m² einen erheblichen Minderwert und die Nachbarparzelle Kat.Nr. einen entsprechenden Mehrwert auf, der im Falle eines späteren Verkaufs dieses Grundstücks bei dessen Anlagekosten zu berücksichtigen ist. Nach Schätzung des Steuerrekursgerichts beträgt der Wert der übertragenen Ausnützung etwa 75% des betreffenden Kaufpreisanteils (Fr. 656.77/m² = 75% von Fr. 875.70/m²), so dass der Kaufpreisanteil für den Landanteil von 1'535 m² bei rund Fr. 871'977.- liegt (Fr. 1'344'195.- [= Fr. 2'670'000.- : 3'049 m² x 1'535 m²] abzüglich Fr. 472'218.- [= 719 m² x Fr. 656.77/m²]). Daneben sind die weiteren hierauf entfallenden Anlagekosten von mutmasslich Fr. 316'471.- (Gesamtkosten Fr. 2'986'471.- ./ Landkaufpreis Fr. 2'670'000.-; siehe Einspracheentscheid, Anmerkung 3) zu berücksichtigen. Anzumerken ist, dass die Beilage 3 der Steuererklärung, welche diese Kosten mutmasslich enthält, nicht bei den Akten liegt.

Somit kann dem Antrag des Pflichtigen, die Ausnützungsübertragung nur bei der Bestimmung der Teilerlöse im Rahmen der gesonderten Gewinnermittlung zu berücksichtigen und den Erwerbspreisanteil für altKat.Nr. bei Fr. 1'504'013.- (inkl. weitere Kosten) zu belassen, nicht stattgegeben werden.

- c) Aufteilung des Erlöses von Fr. 11'468'500.- auf die Teilparzellen altKat.Nrn.

Dieser Ausnützungstransfer hat entsprechende Auswirkungen bei der Aufteilung des Erlöses auf die Teilparzellen altKat.Nrn. Nach der Steuerpraxis ist der Gesamterlös nach objektiven Grundsätzen, entsprechend den effektiven Wertverhältnissen, aufzuteilen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 223 N 8). Dabei kommt es aber nicht auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des Erwerbs oder während der Besitzesdauer an, sondern auf jene im Zeitpunkt des Verkaufs. Somit kann dem Antrag des Pflichtigen, den Erlösanteil nach Massgabe der Anlagekosten der Teilgrundstücke zu ermitteln, nicht gefolgt werden. Die Erlösanteile sind vielmehr in der Weise zu ermitteln, dass zunächst die Verkehrswerte der Teilparzellen per 2. Juni 1990 gesondert geschätzt werden und der Gesamterlös im Verhältnis der prozentualen Anteile dieser Verkehrswerte aufgeteilt wird.

- d) Wertvermehrnde Aufwendungen

Ergänzend zu den bereits gemachten Ausführungen ist bei der Neu Beurteilung zu berücksichtigen, dass Gebäudeerweiterungen nichts mit Unterhalt oder Werterhaltung zu tun haben, sondern regelmässig wertvermehrender Natur sind. Sind im

Zuge solcher wertvermehrender Gebäudeerweiterungen Anpassungsarbeiten an bestehenden Anlagen erforderlich, sind deren Kosten – wie auch damit verbundene Nebenkosten – ebenfalls als wertvermehrende Aufwendungen zu berücksichtigen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 40). Die im Anschluss an einen Umbau ergangene Höhererschätzung der kantonalen Gebäudeversicherung ist im vorliegenden Fall nicht zur Bestimmung des wertvermehrenden Anteils geeignet, weil die Gebäudeversicherung nur den einmaligen Wiederaufbauwert im Zeitpunkt der Schätzung ermittelt. Den erheblichen Mehrkosten, die bei nachträglichen Gebäudeerweiterungen oder Nachrüstungen entstehen, trägt die Gebäudeversicherung keine Rechnung.

Die Rekursgegnerin hat bei Überprüfung der geltend gemachten Aufwendungen nicht nur eine Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen vorgenommen, sondern daneben auch noch eine Reihe von baulichen Aufwendungen den Lebenshaltungskosten zugeordnet. Sie vertritt die Auffassung, dass bestimmte luxuriöse Ausstattungen im Innen- und Aussenbereich (Spiegelfüllungen bei der Türe zur Pool-Halle, der Ersatz der Garderobe, die Installation eines Springbrunnens beim Biotop, die Pflanzung einer neuen Palme, der Einbau einer Filteranlage für den Fischteich, die Installation eines Gitters über dem Fischteich, um Fischreihler und Kormorane fernzuhalten, die Installation eines Reiherschrecks, d.h. eines Wasserwerfers mit Annäherungsmelder, der Einbau einer Teichheizung und einer Wasserbelebungsanlage) Lebenshaltungskosten darstellen. Diese Beurteilung ist im vorliegenden Fall abzulehnen. Zwar trifft es zu, dass es neben werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen auch noch Aufwendungen gibt, die den Lebenshaltungskosten zuzuordnen sind. Dazu gehören zum Beispiel Farbtonänderungen einer neuwertigen Bemalung, bestimmte luxuriöse Anlagen und der Ersatz von Installationen kurz nach deren Investition (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 69). Die Nichtberücksichtigung solcher Kosten als Unterhaltskosten mag bei der Einkommenssteuer vertretbar sein. Bei der Grundstückgewinnsteuer ist aber erhebliche Zurückhaltung geboten, die Kosten für luxuriöse Anlagen und Ausstattungen bei der Gewinnermittlung ausser Acht zu lassen. Denn in der Regel kommt diesen Anlagen ein objektiver liegenschaftlicher Wert zu, der sich im Kaufpreis niederschlägt. Dies war im vorliegenden Fall offensichtlich der Fall. Denn ohne die gesamte luxuriöse Ausstattung hätte kein Verkaufserlös von über 11 Millionen Franken erzielt werden können. Somit ist es unzulässig, die genannten Aufwendungen als nicht anrechenbare Lebenshaltungskosten zu betrachten.

e) Nach dem Gesagten ist in teilweiser Gutheissung des Rekurses der Einspracheentscheid vom 29. April 2011 und damit auch der Veranlagungsentscheid vom 28. Januar 2011 aufzuheben und die Sache zur neuen Untersuchung und Veranlagung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

5. Da keine Partei vollständig obsiegt, der Ausgang des Verfahrens noch unentschieden ist und darüber hinaus die Argumente, die zur Gutheissung des Eventualantrags führten, vom Pflichtigen nicht vorgebracht wurden, sind die Gerichtskosten den Parteien in Anwendung von § 151 Abs. 1 und 2 StG je zur Hälfte aufzuerlegen und verbietet sich die Zusprechung einer Parteientschädigung an den Pflichtigen (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Gemeinde B vom 29. April 2011 wird aufgehoben und die Sache zur weiteren Untersuchung und Neuveranlagung in das Einschätzungsverfahren an die Rekursgegnerin zurückgewiesen.

[...]