

2133

Grundstückgewinnsteuer. Definition der wertvermehrenden Aufwendungen nach Art. 61 Abs. 1 StG. Zahlungen an nahestehende Dritte gelten nicht als abzugsfähige Eigenleistungen i.S.v. Art. 61 Abs. 1 Ziff. 5 StG. Keine nachträgliche Umqualifizierung früher einkommenssteuerwirksam als Unterhaltskosten zum Abzug zugelassener Unterhaltskosten in wertvermehrende Aufwendungen gemäss Art. 61 Abs. 1 Ziff. 1 StG.

1. Zu den anrechenbaren Aufwendungen im Sinne von Art. 59 Abs. 1 StG gehören nach Art. 61 Abs. 1 Ziff. 1 StG u.a. die nachgewiesenen Aufwendungen für Bauten und Umbauten, die zu einer Werterhöhung beigetragen haben. Der Wert der eigenen Arbeit ist dabei nur insoweit anrechenbar, als dieser als Einkommen versteuert wurde (Art. 61 Abs. 1 Ziff. 5 StG). Nicht zu den Aufwendungen zählen dagegen Auslagen für den Unterhalt und die Verwaltung, soweit sie bei der ordentlichen Einkommensveranlagung bereits als Abzug berücksichtigt worden sind (Art. 61 Abs. 2 StG).

2. Erster Streitpunkt des Rekurses bilden Zahlungen von insgesamt Fr. 38'000.--, die H. seinen Söhnen in den Jahren 1979 bis 1992 ausgerichtet hat. Während die Rekurrenten den Abzug als wertvermehrende Aufwendungen beantragen, stellt sich die kantonale Steuerverwaltung auf den Standpunkt, dass der Pflichtige zwar Zahlungsbelege eingereicht habe, dies jedoch zum Nachweis für das Vorliegen von wertvermehrenden Aufwendungen nicht genüge. Als wertvermehrende Aufwendungen gelten während der Eigentumsdauer anfallende Ausgaben, die geeignet sind, im Zeitpunkt der Leistung eine Wertsteigerung an einem Grundstück zu bewirken. Die Anrechenbarkeit von Kosten im Sinne von Art. 61 Abs. 1 Ziff. 1 StG setzt grundsätzlich voraus, dass an der veräusserten Liegenschaft durch Dritte Aufwendungen erbracht wurden, für die der Pflichtige nachgewiesenermassen Entschädigung geleistet hat. Auch der anrechenbare Wert der eigenen Arbeit im Sinne von Art. 61 Abs. 1 Ziff. 5 StG setzt grundsätzlich voraus, dass die geleisteten Eigenarbeiten die Beschaffenheit eines Grundstückes dauernd verbessert haben, mit ihnen also ein Mehrwert geschaffen wurde. Zusätzlich wird, wie bereits erwähnt, verlangt, dass der Wert

der eigenen Arbeit im Zeitpunkt der Veräusserung des Grundstückes bereits als Einkommen versteuert wurde. Eigenleistungen in dem Sinne, dass durch eigene Arbeit des Pflichtigen geschaffene Mehrwerte zur Beurteilung stünden, liegen hier nicht vor. Vielmehr handelt es sich bei den zu beurteilenden Zahlungen an die Söhne des Pflichtigen, die nicht Miteigentümer der veräusserten Liegenschaft waren, um Leistungen an zwar nahestehende, aber dennoch Dritte. Die Abzugsfähigkeit der umstrittenen Aufwendungen beurteilt sich demnach ausschliesslich nach Art. 61 Abs. 1 Ziff. 1 StG.

3. Bereits im Einspracheverfahren hat der Pflichtige Zahlungsbelege eingereicht, aus denen hervorgeht, dass jeweils im Dezember der in Frage stehenden Jahre Zahlungsanweisungen an die Söhne E. und U. erfolgten. Im Rekursverfahren hat der Pflichtige zudem eine handschriftliche Aufstellung über die von ihm geleisteten Zahlungen der Jahre 1979 bis 1992 eingereicht. Ebenfalls liegen schriftliche Empfangsbestätigungen der beiden Söhne vor. Damit ist indessen nicht bewiesen, dass die beiden Söhne an der Liegenschaft ihres Vaters Arbeiten ausgeführt haben und ob sie sich als wertvermehrend und demzufolge als abzugsfähig qualifizieren lassen. ... Hingegen bestätigt die Tatsache, dass der grösste Teil der Zahlungen jeweils um die Weihnachtszeit geleistet wurde, die Annahme, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Zahlungen einerseits und den von den Söhnen des Pflichtigen an dessen Liegenschaft erbrachten Leistungen nicht besteht. Vielmehr wurden die Zahlungen offenbar freiwillig, ohne eigentliche Schuldverpflichtung geleistet.

4. Die Rekurrenten beantragen im weiteren, auf die Einschätzungen der Jahre 1981 bis 1984 zurückzukommen, weil darin Liegenschaftsaufwendungen zu Unrecht im Betrag von Fr. 43'483.-- als Unterhaltskosten qualifiziert worden seien. Teilweise handle es sich bei den betreffenden Aufwendungen im Gesamtbetrag von Fr. 73'559.-- um solche von ausschliesslich wertvermehrender Natur. Sie beträfen namentlich die neue Fassade (Wetterfassade Eternit- statt Holzschindeln; Hauptfassade neues Täfer als Strickverkleidung isoliert), ein neues Dach, neue Fenster mit originaler Fenstereinteilung, mit Zug- oder Klapppläden, eine neue Estrich- und Eingangstreppe, eine neue Heizung sowie Anschlussarbeiten im Innern des Hauses. Diese Auffassung kann die Steuerrekurskommission nicht teilen. Die rechtliche

Ausgangslage ist klar. Gemäss Art. 61 Abs. 2 StG zählen nicht zu den bei der Grundstückgewinnsteuer abziehbaren Aufwendungen die Auslagen für den Unterhalt und die Verwaltung, soweit sie bei der ordentlichen Einkommensveranlagung bereits als Abzug berücksichtigt worden sind. Von den umstrittenen Rechnungen trifft dies auf einen Teilbetrag von Fr. 43'483.-- ohne weiteres zu, wie auch aus den vom Pflichtigen eingereichten Berechnungen zur Steuerauscheidung der betreffenden Jahre eindeutig hervorgeht. Auf diese inzwischen längst rechtskräftigen Veranlagungen könnte einzig im Verfahren der Revision gemäss Art. 97 StG zurückgekommen werden. Die dazu erforderlichen Voraussetzungen im Sinne des Vorliegens eines Revisionsgrundes gemäss Art. 274 Abs. 1 Ziff. 1 bis 3 der Zivilprozessordnung (bGS 231.1) sind indessen nicht erfüllt. Wenn es aber der Veranlagungsbehörde verwehrt ist, auf die in Rechtskraft erwachsenen Einschätzungen zurückzukommen, kann bereits aus diesem Grund ein nochmaliger Abzug nicht erfolgen. Im übrigen ergibt eine Prüfung der von der Veranlagungsbehörde seinerzeit vorgenommenen Aufteilung von wertvermehrenden Aufwendungen einerseits und Unterhaltskosten andererseits, dass diese nicht zu beanstanden ist. So stellen Dachrenovationen, namentlich das Umdecken des Daches, regelmässig zu 100 % Unterhaltskosten dar. Das gleiche gilt hinsichtlich Fassadenrenovationen, soweit diese Malerarbeiten, den Ersatz von Kreuzstücken und Fenstersimsen sowie von Schindeln durch eine Eternitabdeckung ohne zusätzliche Isolation betreffen. Als teilweise wertvermehrend stellen sich dagegen jene Aufwendungen dar, die zu einer Verbesserung der Isolation des Gebäudes führen. Auch diesem Umstand wurde bei der Aufteilung der Rechnungsbeträge seinerzeit durch die Veranlagungsbehörde Rechnung getragen. Anlagekosten, die sich eindeutig als wertvermehrend qualifizieren lassen, wurden demgegenüber bei der angefochtenen Grundstückgewinnsteuerveranlagung auch im vollen Betrag zum Abzug zugelassen, so namentlich die Kosten für den Ersatz der Heizung mit den dazugehörigen Elektroinstallationen sowie Kosten für Schreiner- und Sanitärarbeiten.

5. Abschliessend ist dem sinngemässen Einwand des Pflichtigen entgegenzutreten, dass die seiner Auffassung nach unzutreffende Abgrenzung zwischen wertvermehrenden Aufwendungen und Unterhaltskosten andererseits ohne sein Einverständnis geschehen ist. Indessen

steht fest, dass der Pflichtige seinerzeit auf die Vornahme einer Aufteilung verzichtet, sondern dies der Veranlagungsbehörde überlassen hat. Sodann hätte es ihm offengestanden, damals gegen die Veranlagung Einsprache zu erheben, wenn sich die Aufteilung als unzutreffend erwiesen hätte. Dass sich aus heutiger Sicht der Dinge eine Umqualifizierung von Unterhaltskosten in wertvermehrende Aufwendungen für den Pflichtigen in steuerlicher Hinsicht als lohnender erweisen würde, ist bei der hier vorzunehmenden Beurteilung dagegen ohne Belang.

StRK 26.8.1994 (Nr. 598)

Anmerkung: Auch im Entscheid Nr. 609 vom 3. November 1994 hat sich die Steuerrekurskommission zur Frage der (nochmaligen) Zulassung bereits in früheren Einkommenssteuerveranlagungen steuermindernd berücksichtigter Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer ausführlich geäußert. Unter dem Blickwinkel der interkantonalen Steuerauscheidung im Falle negativer Liegenschaftenrechnung hielt sie dazu fest: "Soweit im Liegenschaftskanton Appenzell A.Rh. in einzelnen Steuerjahren ein Überschuss der Gewinnungskosten über die Bruttoerträge aus der Liegenschaft R. resultiert, war dieser vom Hauptsteuerdomizil Z. zulasten des dort steuerbaren Einkommens (aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, beweglichem Vermögen usw.) zu übernehmen (vgl. *E. Höhn*, Interkantonales Steuerrecht, 3. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1993, N 8 zu § 21). Entgegen der nicht substantiierten Sachdarstellung des Rekurrenten sind die Einkommenssteuerveranlagungen am Hauptsteuerdomizil Z. im Einklang mit diesem anerkannten Grundsatz des interkantonalen Steuerrechts erfolgt, womit eine im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung unzulässige Doppelbesteuerung vermieden werden konnte. Wohl mag zutreffen, dass sich aus heutiger Sicht der Dinge eine Umqualifizierung von bei den ordentlichen Einkommensveranlagungen bereits abgezogenen Unterhaltskosten in wertvermehrende Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuerveranlagung für die Pflichtigen in steuerrechtlicher Sicht allenfalls als lohnender erweisen würde. Bei der hier vorzunehmenden Beurteilung ist dies jedoch ohne Belang. Der Pflichtige ist auf den im Rahmen der (in Rechtskraft erwachsenen) Einkommensveranlagungen erfolgten Abgrenzungen zwischen wertvermehrenden Aufwendungen und Unterhaltskosten zu behaften."