



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler
Gerichtsschreiber: lic. iur. George Kammann

U R T E I L vom 30. September 2020 *[rechtskräftig]*
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

F. und G. _____

Rekurrenten

gegen

Grundstückgewinnsteuer-Kommission Neuheim, 6345 Neuheim

Rekursgegnerin

betreffend

Grundstückgewinnsteuer (verkaufsbedingte Auslagen)

A 2020 6

A. F. und G. _____ waren hälftige Miteigentümer der GS C. _____ (7/48 an GS D. _____), GB Neuheim. Mit Vertrag vom 28. Januar 2019 veräusserten sie ihre Miteigentumsanteile; die Eigentumsänderung wurde am 29. Januar 2019 im Grundbuch eingetragen (RG-act. 1). Mit Verfügung vom 26. November 2019 wurden F. und G. _____ für die Grundstückgewinnsteuer wie folgt veranlagt: Verkaufserlös netto Fr. _____, Anlagekosten Fr. _____ und Grundstückgewinn Fr. 172'966.–; Malerarbeiten im Umfang von Fr. 4'308.– wurden dabei mit Verweis auf den Liegenschaftskatalog der kantonalen Steuerverwaltung als reine Unterhaltskosten und dadurch als bei der Grundstückgewinnsteuer nicht abzugsberechtigt qualifiziert (RG-act. 2). Gegen diese Veranlagungsverfügung erhoben F. und G. _____ am 20. Dezember 2019 Einsprache und beantragten sinngemäss, dass die Malerarbeiten als verkaufsbedingte Auslagen an die Anlagekosten anzurechnen bzw. als vom Grundstückgewinn abzugsberechtigt zu qualifizieren seien (RG-act. 6).

Mit Einspracheentscheid vom 8. April 2020 wies die Grundstückgewinnsteuer-Kommission Neuheim die Einsprache vollumfänglich ab. Begründend führte sie aus, gemäss § 187 Abs. 3 StG seien die von der kantonalen Steuerverwaltung bei der Einkommens- und Gewinnsteuerveranlagung festgelegten Grundlagen für die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer verbindlich. Weiter schrieb sie, bei den "Erläuterungen zu § 29 – Kosten des Privatvermögens" seien beim Liegenschaftskatalog die Malerarbeiten unter Ziff. 3.1 lit. a für das Auffrischen, die Reparatur oder gleichwertigen Ersatz als Unterhaltskosten deklariert, die bei der Einkommenssteuer vollumfänglich abziehbar seien; die Malerarbeiten würden gemäss E-Mail des Einschätzungsexperten der kantonalen Steuerverwaltung – bei der kantonalen Steuererklärung – als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zugelassen (RG-act. 7-8).

B. Mit Rekurs vom 10. Mai 2020 stellten die Rekurrenten sinngemäss den Antrag, der Einspracheentscheid sei aufzuheben. Zur Begründung führten sie aus, zum Zeitpunkt der Ausführung der Malerarbeiten am 13. Februar 2019 habe die Immobilie ihnen nicht mehr gehört, weshalb § 187 Abs. 3 StG nicht angewendet werden könne. Es sei eine Bedingung der Käuferschaft gewesen, dass die Immobilie neu gestrichen werde. Dies sei eine Bedingung für das Zustandekommen des Vertrages gewesen und die entsprechenden Kosten seien demnach als Verkaufsaufwand zu bewerten (act. 1).

C. Mit Schreiben vom 12. Mai 2020 wurden die Rekurrenten aufgefordert, einen Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'000.– zu bezahlen, der fristgerecht beim Gericht einging (act. 2-5).

D. In ihrer Vernehmlassung vom 14. Juli 2020 verwies die Rekursgegnerin sinngemäss auf ihren Einspracheentscheid und beantragte folglich die Abweisung des Rekurses unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Rekurrenten (act. 6).

E. Mit Schreiben vom 16. Juli 2020 stellte das Gericht den Rekurrenten das Doppel der Vernehmlassung mit dem Hinweis zu, dass das Gericht davon ausgehe, dass sich die Verfahrensbeteiligten hinreichend hätten äussern können (act. 7). Weitere Eingaben gingen nicht ein, weshalb der Schriftenwechsel per Mitte Juli 2020 als abgeschlossen gilt.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss § 1 Abs. 3 Steuergesetz (StG; BGS 632.1) erheben die Einwohnergemeinden nach §§ 187 ff. StG Grundstückgewinnsteuern. Nach § 187 Abs. 1 StG sind die Bestimmungen über die Kantonssteuer unter Vorbehalt der Abweichungen in §§ 187 ff. StG sinngemäss anwendbar. Da die §§ 187 ff. StG keine Rechtssätze über das Verfahren enthalten, richtet sich das Verfahren bzgl. der Grundstückgewinnsteuer nach den Verfahrensbestimmungen der Kantonssteuer. Nach § 136 Abs. 1 StG i.V.m. § 187 Abs. 1 StG kann die steuerpflichtige Person gegen Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung (in casu: Rekursgegnerin) innert 30 Tagen schriftlich Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben. Mit dem Rekurs können alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 136 Abs. 2 StG). Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten (§ 136 Abs. 3 Satz 1 StG). F. und G. _____ sind als Adressaten des Einspracheentscheids zweifelsohne zum Rekurs legitimiert. Der vorliegende Rekurs wurde fristgerecht eingereicht und entspricht auch den übrigen formellen Anforderungen, weshalb er zu prüfen ist.

Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

1.2 Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung bezüglich kantonaler Steuern (§ 63 Abs. 3 Gesetz über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen [VRG; BGS 162.1] i.V.m. § 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 136 Abs. 2 StG) in vollem Umfang überprüfen. Das Verwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 1 StG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 2 StG). Das Verwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann.

2. Anfechtungsobjekt des vorliegenden Rekurses bildet der Einspracheentscheid vom 8. April 2020 (RG-act. 8). Streitig und zu prüfen ist, ob die Rekursgegnerin die Malerarbeiten zu Recht als reine Unterhaltskosten bzw. als Aufwendung, die bei der Einkommenssteuer als Abzug zu berücksichtigen ist, qualifiziert und deshalb im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer als nicht abzugsfähig eingestuft hat.

3.

3.1 Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen Gewinne, die aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden (§ 189 Abs. 1 StG). Grundstücksgewinn ist der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und anrechenbare Aufwendungen sowie der bei der Überführung ins Privatvermögen besteuerte Gewinn) übersteigt (§ 193 Abs. 1 StG). In § 196 StG werden diejenigen Aufwendungen aufgezählt, welche Steuerpflichtige vom erzielten Erlös abziehen können. Dazu gehören unter anderem Aufwendungen, die zu einer dauernden und wertvermehrenden Verbesserung des Grundstücks führen (§ 196 Abs. 1 lit. a StG). Im Gegensatz zu den wertvermehrenden Aufwendungen stehen die regelmässig nicht anrechenbaren Unterhalts- und Reparaturkosten wie z.B. Malerarbeiten und Fassadenrenovationen sowie Kosten für Ersatzanschaffungen. Bei den Unterhaltskosten handelt es sich um Aufwendungen für den laufenden Unterhalt und die Bewirtschaftung

des Grundstücks, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bisheriger Werte ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 221 N 30). Im Zusammenhang mit dem Verkauf statuieren die §§ 196 Abs. 1 lit. b, c, d, e, f, g und h StG spezifisch definierte Ausgaben, welche ebenfalls zum Abzug zugelassen sind: Kosten für Planungen, Entschädigungen für die Errichtung von Dienstbarkeiten und Grundlasten, Kosten für die Errichtung von Schuldbriefen und Grundpfandverschreibungen, Gebühren der amtlichen Liegenschaftsschätzung, Grundeigentümerbeiträge, Mäklerprovisionen, Insertions- und Prospektkosten, mit der Handänderung verbundene Abgaben sowie Kosten für die Ausarbeitung von Verträgen. Die in § 196 Abs. 1 StG enthaltene Aufzählung anrechenbarer Aufwendungen ist abschliessend (Samuel Bussmann, Das dualistische System der Grundstückgewinnbesteuerung, 2002, Rz. 463; vgl. für den Kanton Zürich: Richner/Fei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221 N 3). Zu diesem Schluss kommt man auch aufgrund des klaren Wortlauts von § 196 Abs. 1 StG; denn der einleitende Satz vor der Aufzählung der einzelnen Aufwandpositionen lautet "Als Aufwendungen sind anrechenbar:". Würde es sich um eine nicht abschliessende Aufzählung handeln, hätte der Gesetzgeber dies mit entsprechenden Formulierungen deutlich gemacht, etwa in der Art: "Als Aufwendungen sind insbesondere anrechenbar". Üblich sind in diesem Zusammenhang auch Begriffe wie "unter anderem" oder "namentlich". Ist der Wortlaut einer Regelung klar, muss eine Bestimmung nicht weiter ausgelegt werden (vgl. zu den Auslegungsregeln in BGE 143 III 385 E. 4.1).

Aus Ziff. III. 2 des Grundstückskaufvertrags vom 28. Januar 2019 erhellt, dass die Käuferschaft die Vertragsobjekte in dem ihr bekannten, gegenwärtigen Zustand übernehme und die Verkäuferschaft (die Rekurrenten) keine Reparatur- und Unterhaltsarbeiten vorzunehmen habe, ausser dem neuen Anstrich der Wohnung, welcher von den Parteien hälftig getragen werde. Somit ist zunächst festzustellen, dass es sich bei den von der H. _____ GmbH, _____, verrichteten Malerarbeiten um Unterhaltsarbeiten handelte, die als solche nicht zum Abzug zugelassen sind. Gegenteiliges wird weder geltend gemacht noch finden sich entsprechende Hinweise in den Akten. Die Rekurrenten führen jedoch an, die Regelung der hälftigen Teilung der Kosten für den Anstrich der Wohnung sei eine Bedingung für das Zustandekommen des Vertrages gewesen und die entsprechenden Kosten seien demnach als Verkaufsaufwand zu bewerten.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Die im Gesetz vorgesehenen abzugsfähigen Verkaufsaufwendungen sind in § 196 Abs. 1 lit. b–h StG abschliessend

aufgezählt. Die von den Rekurrenten geltend gemachte Mitbeteiligung an den Kosten der von ihr zu initiierenden Malerarbeiten lässt sich keiner der dort aufgezählten Tatbestände zuordnen. Als Zwischenfazit kann demnach festgehalten werden, dass die Rekursgegnerin kein Recht verletzt hat, indem sie die Malerkosten im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer als nicht abzugsfähig einstufte. Nachfolgend ist der guten Ordnung halber auf die Begründung des Einspracheentscheids bzw. den Verweis auf § 187 Abs. 3 StG einzugehen.

3.2 Im Rahmen der Einkommenssteuer können bei Liegenschaften im Privatvermögen nach § 29 Abs. 2 StG die Unterhaltskosten abgezogen werden. Ziffer 3.1 lit. a der "Erläuterungen zu § 29 – Kosten des Privatvermögens; Liegenschaftskatalog ab Steuerperiode 2010" (Steuerbuch Zug) führt als allgemeine Unterkategorien von Maler- und Tapezierarbeiten das Auffrischen bzw. die Reparatur bzw. den gleichwertigen Ersatz als unter den abziehbaren Unterhalt fallende Arbeiten auf. Paragraph 196 Abs. 2 lit. b StG definiert Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer als Abzüge zu berücksichtigen sind, als bei der Grundstückgewinnsteuer nicht anrechenbar.

Den Unterlagen ist zu entnehmen, dass die Steuerverwaltung Zug mit E-Mail vom 30. Januar 2020 (an die Rekursgegnerin) bzw. Schreiben vom 8. Juli 2020 (an die Rekurrenten) bestätigte, dass die Kosten für die Malerarbeiten bei der Veranlagung der Einkommenssteuer zum Abzug zugelassen würden. Ihren Einspracheentscheid vom 8. April 2020 begründete die Rekursgegnerin denn auch damit, dass sie gemäss § 187 Abs. 3 StG an die von der kantonalen Steuerverwaltung bei der Einkommenssteuer festgelegten Grundlagen für die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer gebunden sei.

Diese Einschätzung ist aufgrund der gesetzlichen Konzeption korrekt. Denn da die Steuerverwaltung des Kantons Zug zugesagt hat, die von den Rekurrenten bezahlten Malerarbeiten in der Einkommenssteueranmeldung 2019 der Rekurrenten zum Abzug zuzulassen, können diese Kosten in ihrer Grundstückgewinnsteueranmeldung nicht berücksichtigt werden. Dass die Rekurrenten im Zeitpunkt des effektiven Abflusses der Fr. 4'308.– nicht mehr Eigentümer der betroffenen Liegenschaft waren, ändert nichts an dieser Einschätzung: Die Steuerverwaltung des Kantons Zug ist aufgrund des Vertrauensprinzips so oder so an ihre Zusage gebunden, auch wenn sie nicht korrekt wäre (zum Vertrauensgrundsatz: BGE 143 V 95 E. 3.6.2). Die entsprechende Begründung des Einspracheentscheids ist somit nicht zu beanstanden. Im Ergebnis ist vorliegend also

einerseits ein Ausschlusstatbestand erfüllt und andererseits ein anrechenbarer Aufwand eben gerade nicht gegeben.

4.

4.1 Zusammengefasst lauten die Elemente für die Einschätzung für die Grundstückgewinnsteuer im vorliegenden Fall wie folgt: Verkaufserlös netto Fr. _____, Anlagekosten Fr. _____ und Grundstückgewinn Fr. 172'966.–. Aufgrund dieser Berechnungen kommt der minimale Steuersatz von 10 % zur Anwendung (§ 199 Abs. 3 lit. a StG), womit sich die veranlagte Grundstückgewinnsteuer von Fr. 17'297.– sowie der in Rechnung gestellte noch zu zahlende Betrag von Fr. 2'197.– als korrekt erweisen und der Rekurs folglich abzuweisen ist.

4.2 Die unterliegende Partei trägt die Kosten des Rekursverfahrens (§ 120 Abs. 1 StG i.V.m. § 187 Abs. 1 StG). Die Spruchgebühr des Verwaltungsgerichts beträgt zwischen Fr. 400.– und Fr. 15'000.–. Sie ist u.a. nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand des Gerichts, der Schwierigkeit der Sache und dem Streitwert festzusetzen (§ 1 Abs. 1 und 2 der Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht vom 30. August 1977 [KoV VG; BGS 162.12]). In Steuersachen bemisst sich der Streitwert anhand der Steuerersparnis, welche ein Rekurrent hätte, wenn er mit seinen Anträgen vollständig durchdringen würde. Vorliegend fällt der Streitwert mit rund Fr. 430.– verhältnismässig gering aus. Ferner war der Aufwand für das Gericht vergleichsweise klein. Somit erweist sich eine Gerichtsgebühr von Fr. 1'000.– dem Fall als angemessen. Die Rekurrenten unterliegen vollständig, weshalb sie die gesamten Kosten zu tragen haben. Der von den Rekurrenten geleistete Kostenvorschuss von Fr. 1'000.– wird mit diesem Anspruch verrechnet.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens ist den ohnehin nicht anwaltlich vertretenen Rekurrenten keine Parteientschädigung zuzusprechen. Die Rekursgegnerin wurde nicht vertreten und hat ausserdem in ihrem amtlichen Wirkungskreis gehandelt. Ihr ist daher keine Entschädigung zuzusprechen.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Kosten werden auf Fr. 1'000.– festgelegt und mit dem von den Rekurrenten geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.
3. Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an die Rekurrenten (im Doppel, mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung), an die Rekursgegnerin, in Kopie an die Steuerverwaltung des Kantons Zug und zum Vollzug von Ziff. 2 des Dispositivs in Kopie an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 30. September 2020

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Der Gerichtsschreiber

versandt am