Kanton Zug

Buch GVP 2012

Buch GVP 2012

Inhalt

1.1.3 Steuerrecht 3

1.1.3 Steuerrecht

Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG, § 20 Abs. 1 lit. b StG, § 7 VV StG
Regeste:

Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG, § 20 Abs. 1 lit. b StG, § 7 VV StG - Leben zwei Personen in einer 5.5 Zimmer-Wohnung, so kommt ein Unternutzungsabzug ausnahmsweise in Betracht, wenn eines oder mehrere Zimmer praktisch leer stehen und weder als Lagerraum (z. B. für Möbel) noch als Besucherzimmer zur Verfügung stehen (Erw. 3).

Aus dem Sachverhalt:

Am 7. Dezember 2011 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Zug die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer für X. und Y. für das Steuerjahr 2010. Sie setzte dabei das im Kanton Zug steuerbare Einkommen auf Fr. 170'900.- und das bei der direkten Bundessteuer satzbestimmende Einkommen auf Fr. 177'800.- fest. Gegen diese Veranlagung liessen X. und Y. Einsprache einreichen und beantragen, es sei beim Eigenmietwert ein Unternutzungsabzug von zwei Zimmern festzusetzen. Mit Entscheid vom 3. Juli 2012 wies die Rechtsmittelkommission der Steuerverwaltung die Einsprache ab. Gegen diesen Einspracheentscheid liessen X. und Y. am 10. August 2012 Rekurs einreichen und einen Unternutzungsabzug beantragen. Zur Begründung lassen sie ausführen, beim fraglichen Wohnobjekt handle es sich um ein Haus und nicht um eine Wohnung, wobei die 5.5 Zimmer grundsätzlich zur Geltendmachung des Unternutzungsabzuges berechtigen würden. Die Steuerpflichtigen hätten das Objekt im Herbst 19.. erworben. Sohn A. und B. würden bereits seit 10 Jahren nicht mehr in Zug wohnen, die Tochter C, welche bis Ende 2010 in Zug gemeldet gewesen sei, halte sich seit acht Jahren zu Studienzwecken im Ausland auf. Weiter lassen die Steuerpflichtigen ausführen, sie hätten in dem unternutzten Objekt weder ein Arbeitszimmer (Pensionierung) noch einen Bastelraum. Es werde weder untervermietet noch seien Lagerräume eingerichtet worden. Es werde auch nur ein Unternutzungsabzug für zwei und nicht für drei Zimmer geltend gemacht. Mit Vernehmlassung vom 6. September 2012 beantragt die Rechtsmittelkommission der Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses, soweit auf ihn einzutreten sei.

Aus den Erwägungen:

1. (...)

2. Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG sind die Erträge aus unbeweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts, für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen. Die Festsetzung des Eigenmietwerts erfolgt unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbst bewohnten Liegenschaft (Art. 21 Abs. 2 DBG). Das kantonale Recht enthält in § 20 StG wörtlich identische Bestimmungen. In § 20 Abs. 2 Satz 2 StG erhält der Regierungsrat die Kompetenz zur näheren Regelung der Voraussetzungen für die Festsetzung des Eigenmietwerts, wobei der Eigenmietwert auf das zulässige Minimum festzusetzen ist. Paragraph 7 der Verordnung zum Steuergesetz vom 30. Januar 2001 (VV StG, BGS 632.11) enthält Regeln zum Unternutzungsabzug. Er bestimmt in Absatz 1, dass bei einer am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft oder einem Teil davon der Marktmietwert infolge dauernder Unternutzung reduziert wird. Voraussetzung ist einerseits ein offensichtliches Missverhältnis zwischen der Wohnungsgrösse und der die Wohnung nutzenden Person sowie andererseits das Bestehen einer effektiven Unternutzung. Der Anspruch auf Reduktion des Marktmietwerts setzt kumulativ voraus: a) Mindestgrösse der Wohnung: 5 Zimmer; b) Verzicht auf jegliche Nutzung der entsprechenden Zimmer (auch nicht als Lagerräume); c) Verminderung der bisherigen Wohnbedürfnisse (§ 7 Abs. 2 VV StG).

a) Das Bundesgericht hat sich in einem neueren Entscheid (Urteil vom 7. Juli 2009 2C_87/2009) sehr ausführlich mit Sinn und Zweck des Unternutzungsabzuges auseinandergesetzt und in Erw. 2.2 - 2.7 unter

anderem Folgendes ausgeführt (der Entscheid wird im Folgenden in weiten Teilen wörtlich zitiert, ohne dass alle weiterführenden Hinweise des Bundesgerichts aufgeführt werden):

(...)

c) Mit Blick auf die Entstehungsgeschichte, den Regelungszweck und die Gesetzessystematik der hier massgeblichen Bestimmung hat die Eidgenössische Steuerverwaltung am 7. Juli 1994 ein Rundschreiben verfasst, das im Einklang mit der Lehre wesentliche Richtlinien für die verfassungs- und gesetzesgerechte Auslegung von Art. 21 Abs. 2 DBG enthält:

– Schon aus dem Wortlaut der Bestimmung geht hervor, dass der Abzug nur für das am Wohnsitz selbstgenutzte Eigentum in Frage kommt, nicht aber für Zweit- bzw. Ferienwohnungen. Gemeint ist also nicht die zeitliche, sondern die raummässige Unternutzung.

– Weiter geht es um eine Unternutzung, wie sie modellhaft dann eintritt, wenn die Kinder aus dem Eigenheim der alternden Eltern ausgezogen sind. Die Raumreserve beruht somit auf Gründen, auf welche die steuerpflichtige Person nicht direkt Einfluss hat. Das kann gegebenenfalls auch die tatsächliche Trennung oder der Tod des Ehepartners sein. Das Problem des im Alter überdimensionierten Wohnraums stellt sich insbesondere bei voll eigenfinanzierten Häusern, wenn der Eigenmietwert marktbedingt steigt, während die verfügbaren Geldmittel gleich bleiben oder sogar abnehmen.

– Der Unternutzungsabzug setzt weiter voraus, dass einzelne Räume tatsächlich und dauernd nicht benützt werden: Das Erfordernis einer effektiven Unternutzung steht im Einklang mit dem Prinzip, dass nur eine solche Nutzung zu Einkommen führen kann, welche auch in Wirklichkeit besteht. Es ist aber am Steuerpflichtigen nachzuweisen, dass eine Unternutzung vorliegt. Ein nur weniger intensiver Gebrauch berechtigt nicht zum Einschlag, z. B. wenn Räume - selbst nur gelegentlich - als Gäste- oder Arbeitszimmer bzw. Bastelraum verwendet werden; wie bei einem wenig benützten Ferienhaus oder einer Zeitwohnung ist in solchen Fällen der ungekürzte Mietwert steuerbar. Es wird aber nicht verlangt, dass die Räume leer wären. Als Erfahrungstatsache ist zu berücksichtigen, dass gutsituierte Pflichtige in der Regel höhere Erwartungen an den Wohnkomfort haben und deshalb mehr Raum beanspruchen als Personen in engen finanziellen Verhältnissen. Weiter ist zu beachten, dass sich der Wohnbedarf nach einer Verkleinerung des Haushaltes oft ausdehnt; erfahrungsgemäss wird so viel Platz gebraucht, wie vorhanden ist.

d) Gegen den Unternutzungsabzug wird indessen aus bodenpolitischer Sicht grundsätzlich eingewendet, dass er nicht den haushälterischen Umgang mit Wohnraum fördert. In die gleiche Richtung wirkt sich der Umstand aus, dass das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) keine dem Art. 21 Abs. 2 DBG entsprechende Regelung enthält und nur wenige Kantone einen Unternutzungsabzug für die kantonalen Steuern kennen. Vorbehalte gelten je nachdem sogar für den bei den parlamentarischen Beratungen diskutierten Modellfall älterer Eigentümer: Haben sie ihr Eigenheim schon in jungen Jahren unter hoher Verschuldung gekauft und bis ins Alter amortisiert, so stehen sie oft nicht schlechter da als Pflichtige, die ihre Ersparnisse angelegt, die Zinserträge laufend versteuert und über all die Jahre einen - steuerlich nicht absetzbaren - Mietzins bezahlt haben. Aus all diesen Gründen würdigt die Lehre Art. 21 Abs. 2 DBG kritisch und empfiehlt eine (sehr) restriktive Handhabung.

3. Diese im Detail wiedergegebene Praxis des Bundesgerichts ist nun auf den vorliegenden Fall anzuwenden:

a) Gemäss den Angaben in der Steuererklärung haben die Rekurrenten das im Jahr 19.. erbaute Einfamilienhaus an der . . .strasse in K. im Herbst 19. . . für einen Kaufpreis von Fr. 1’250’000.- gekauft. Sie bezogen dieses zusammen mit ihren drei Kindern . . .. . Bis Ende 2010 hatten alle Kinder das Haus der

Rekurrenten verlassen und sind nicht mehr in Zug wohnhaft. Die Tochter C., die bis Ende 2010 noch in Zug offiziell gemeldet war, hatte sich zu Ausbildungszwecken faktisch ebenfalls bereits seit acht Jahren im Ausland aufgehalten und besuchte die Eltern nur noch ferienhalber. Aus der Steuererklärung für das Jahr 2010 ergibt sich, dass die Rekurrentin Y. unter dem Titel «Berufsauslagen» einen Abzug von Fr. 4'000.- für ein Büro zuhause geltend machte, der ihr gemäss Veranlagungsentscheid vom 7. Dezember 2011 auch gewährt wurde. Weiter ergibt sich, dass die Rekurrenten im Jahr 2010 gemäss Steuererklärung über ein Einkommen (ohne Eigenmietwert) von Fr. 219'617.- und ein Reinvermögen von Fr. 1'028'187.- verfügten. Ebenfalls waren sie in der Lage, per 31. August 2010 eine Festhypothek im Betrag von Fr. 300'000.- zurückzuzahlen. Man darf daher bei der Beurteilung des vorliegenden Rekurses davon ausgehen, dass die Rekurrenten sich in guten finanziellen Verhältnissen befinden. Weiter zu beachten ist, dass der Eigenmietwert gegenüber dem nur etwa 10 % ausmacht. Wir haben es hier somit mit einem Modell-, aber keineswegs mit einem Härtefall im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu tun.

b) Nach der Gerichtspraxis wird eine Unternutzung in der Regel abgelehnt, wenn eine Person in normalen bis guten finanziellen Verhältnissen vier Zimmer bewohnt. Wenn zwei Personen ein «Normaleinfamilienhaus» mit vier bis sechs Zimmern oder eine entsprechende Eigentumswohnung bewohnen, so ist ein Unternutzungsabzug im Regelfall ebenfalls ausgeschlossen (vgl. hierzu Richner / Frei / Kaufmann / Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Art. 21 N 101; Agner / Degeronimo / Neuhaus / Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, S. 91). Im vorliegenden Fall bewohnten die Rekurrenten bis Ende 2010 mit der damals offiziell noch in Zug gemeldeten Tochter eine 5.5-Zimmerwohnung. Auch wenn sich die Tochter mehrheitlich im Ausland aufhielt, wird nicht bestritten, dass sie zwischendurch zu Besuch in Zug weilte. Ein Zimmer stand zudem als Arbeitszimmer für die Berufstätigkeit der Rekurrentin zur Verfügung, was bei den Steuern mit einem Abzug von Fr. 4'000.- berücksichtigt wurde (Formular BA der Steuererklärung 2010). Angesichts dieser Umstände kann nicht von einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen der Wohnungsgrösse und der die Wohnung nutzenden Personen im Sinne von § 7 Abs. 1 VV StG gesprochen werden.

c) Ob eine behauptete Unternutzung glaubhaft erscheint, ist durch eine objektive Würdigung der massgebenden Verhältnisse zu entscheiden. Als Erfahrungstatsache ist dabei zu berücksichtigen, dass der gut situierte Steuerpflichtige in der Regel höhere Ansprüche an den Wohnkomfort stellt und mehr Wohnraum beansprucht als ein Steuerpflichtiger in engeren finanziellen Verhältnissen. Zu beachten ist weiter, dass sich der Wohnbedarf der in einem Einfamilienhaus oder in einer Wohnung nach der Verkleinerung des Haushalts verbleibenden Personen häufig auf die frei gewordenen Räume ausdehnt, was sich auch im Umstand zeigt, dass Mieter ihre Mietwohnungen mit vier oder mehr Zimmern regelmässig nicht aufgeben, auch wenn sich der Haushalt wegen Wegzugs der Kinder verkleinert hat (Peter Locher, Kommentar zum DBG, Art. 21, Rz 73). Für den vorliegenden Fall ergibt sich Folgendes: bis Ende 2010 waren mit der Wohnadresse . . .strasse in K. offiziell drei Personen gemeldet. Zudem wurde eines der fünf Zimmer noch als Arbeitszimmer benutzt, so dass die Voraussetzungen für einen Unternutzungsabzug offensichtlich nicht gegeben sind. Solange zwei Personen in einer 5.5 Zimmer-Wohnung wohnen, kommt ein Unternutzungsabzug nur ausnahmsweise in Betracht und zwar dann, wenn eines oder mehrere Zimmer praktisch leer stehen und weder als Lagerraum (z. B. für Möbel) noch als Besucherzimmer (auch nicht gelegentlich) zur Verfügung stehen.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 30. Oktober 2012 A 2012 / 19

Art. 132 Abs. 1 StG; Art. 132 Abs. 1 DBG; §§ 10 und 21 VRG
Regeste:

Art. 132 Abs. 1 StG; Art. 132 Abs. 1 DBG; §§ 10 und 21 VRG - Wird ein eingeschrieben zugestellter Veranlagungsentscheid von den Steuerpflichtigen trotz einer Abholungseinladung durch die Post nicht abgeholt, beginnt die Rechtsmittelfrist am letzten Tag der siebentätigen Abholungsfrist zu laufen (Zustellfiktion). Ein trotz angeblich gewährter Fristerstreckung zugestellter Veranlagungsentscheid ist nicht nichtig, sondern anfechtbar.

Aus dem Sachverhalt:

Mit eingeschriebenem Brief vom 28. November 2011 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Zug gegenüber dem Ehepaar A. und B. die Veranlagung für die Kantonssteuer und die Direkte Bundessteuer 2010 nach Ermessen. Der Ermessensveranlagungsentscheid wurde in der Folge von den Steuerpflichtigen nicht abgeholt und deshalb am 5. Dezember 2011 von der Post wieder an die Steuerverwaltung zurückgesandt. Am 25. Januar 2012 reichten A. und B. die Steuererklärung 2010 ein, welche die kantonale Steuerverwaltung aufgrund der für die Veranlagung nach Ermessen vom 28. November 2011 geltenden Zustellfiktion als «Einsprache» behandelte. Mit Einspracheentscheid vom 8. Februar 2012 trat die Rechtsmittelkommission der Steuerverwaltung auf die Einsprache mit der Begründung nicht ein, sie sei zu spät erfolgt. Mit Schreiben vom 9. März 2012 erhoben A. und B. gegen diesen Einspracheentscheid Rekurs und beantragen sinngemäss die Aufhebung der Veranlagung nach Ermessen. Zur Begründung führten sie an, es sei wohl richtig, dass sie es anfangs Dezember 2011 verpasst hätten, den Einschreibebrief abzuholen. Dies habe damit zu tun, dass sie in dieser Zeit von C. nach D. umgezogen seien. Man habe erst mit Schreiben vom 8. Februar 2012 erfahren, dass man im November 2011 eingeschätzt worden sei. Es sei nie ihre Absicht gewesen, die Steuererklärung verspätet einzureichen. Weil sie anfangs November 2011 realisiert hätten, dass sie die Steuererklärung wegen des bevorstehenden Umzugs nicht hinkriegen würden, hätten sie telefonisch um eine Fristverlängerung zur Einreichung der Steuererklärung gebeten, welche ihnen auch gewährt worden sei. Im Computer-System der Steuerverwaltung sei dies vermerkt, wobei die Fristerstreckung angeblich nur bis Ende November 2011 gegolten haben solle. Ihrer Meinung nach sei die Fristerstreckung bis Ende Dezember 2011 bewilligt worden. So oder so habe aber zum Zeitpunkt der Einschätzung am 28. November 2011 eine Fristerstreckung bestanden. Man erachte daher die Einschätzung der Steuerbehörde zum damaligen Zeitpunkt als nicht korrekt. Mit Vernehmlassung vom 16. März 2012 beantragt die Rechtsmittelkommission der kantonalen Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung wird zusammengefasst angeführt, die Veranlagung nach Ermessen vom 28. November 2011 sei infolge Annahmeverweigerung am 5. Dezember 2011 wieder an die Steuerverwaltung zurückgeschickt worden. Der Einwand der Rekurrenten, welche sich darauf berufen würden, sie hätten es versäumt, die Verfügung abzuholen, sei unbehelflich, da in diesem Fall die Zustellungsfiktion greife. Im Weiteren sei anzufügen, dass die Rekurrenten gemäss eigenen Ausführungen im Rekursschreiben Mitte Dezember 2011 bei der Steuerverwaltung angerufen hätten. Somit hätten sie spätestens zu diesem Zeitpunkt Kenntnis von der erfolgten Veranlagung 2010 nach Ermessen gehabt und rechtzeitig Einsprache erheben können. Die vereinbarte Frist der telefonisch gewährten Fristerstreckung könne nicht zweifelsfrei eruiert werden. Schriftlich seien die Rekurrenten letztmals am 4. November 2011 zur Einreichung der Steuererklärung 2010 gemahnt worden, wobei eine Frist von 20 Tagen gewährt worden sei. Eine allfällig zum Zeitpunkt der Veranlagung am 28. November 2011 noch laufende, mündlich vereinbarte Frist vermöge ohnehin nichts an der rechtsgültigen Zustellung der Veranlagung 2010 nach Ermessen und der Nichteinhaltung der Einsprachefrist zu verändern.

Aus den Erwägungen:

(...)

2. a) Gemäss § 132 Abs. 1 StG bzw. Art. 132 Abs. 1 DBG kann die steuerpflichtige Person gegen die Veranlagungsverfügung innert 30 Tagen schriftlich Einsprache bei der kantonalen Steuerverwaltung erheben. Im Verwaltungsrecht beginnen Fristen, die durch eine behördliche Mitteilung ausgelöst werden, normalerweise ab der Zustellung zu laufen, wobei der Tag der Eröffnung nicht mitgezählt wird (§ 10 Abs. 1 VRG). Nach § 21 Abs. 1 VRG lässt die Behörde ihre Entscheide durch die Post zustellen. Eine Postsendung gilt grundsätzlich in dem Zeitpunkt als zugestellt, in welchem der Adressat sie tatsächlich in Empfang nimmt. Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt eine behördliche Sendung nicht erst dann als zugestellt, wenn der an einem hängigen Verfahren beteiligte Adressat sie tatsächlich in Empfang genommen hat, sondern es genügt, dass sie in seinen Machtbereich gelangt und er sie demzufolge zur Kenntnis nehmen kann. Wird der Empfänger einer eingeschriebenen Briefpostsendung

oder Gerichtsurkunde nicht angetroffen und wird daher gemäss den Allgemeinen Geschäftsbedingungen «Postdienstleistungen» der Post vom April 2009 (AGB Post) eine Abholungseinladung in seinen Briefkasten (Ziff. 2.3.7 a AGB Post) oder in sein Postfach gelegt, so wird die Sendung in jenem Zeitpunkt als zugestellt betrachtet, in dem sie auf der Poststelle abgeholt wird. Geschieht dies nicht innert der Abholfrist von sieben Tagen (Ziff. 2.3.7 b AGB Post), so gilt die Sendung als am letzten Tag dieser Frist zugestellt. Ein allfälliger zweiter Versand oder eine beispielsweise mit der Post vereinbarte (Ziff. 2.3.7 c AGB Post) spätere Entgegennahme der Sendung vermögen an diesem Ergebnis - unter Vorbehalt des verfassungsmässigen Rechts auf Vertrauensschutz - nichts zu ändern und sind rechtlich unbeachtlich (vgl. BGE 119 V 94, 127 I 31). Diese Zustellfiktion rechtfertigt sich, weil die an einem Verfahren Beteiligten nach dem Grundsatz von Treu und Glauben dafür zu sorgen haben, dass behördliche Akte sie erreichen können. Diese Pflicht entsteht mithin als prozessuale Pflicht mit der Begründung eines Verfahrensverhältnisses und gilt insoweit, als während des hängigen Verfahrens mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit mit der Zustellung eines behördlichen Aktes gerechnet werden muss (vgl. GVP 2003, 333; BGE 123 III 492, 120 III 3, 119 V 94 Erw. 4b/aa). Damit soll verhindert werden, dass der Betroffene eine Zustellung durch Untätigkeit vereiteln kann (fingierte Zustellung).

b) Die siebentägige Abholungsfrist ist wie erwähnt als Grundsatz, von dem abweichende Abmachungen zulässig sind, in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) der Post vorgesehen und damit allgemein bekannt. Sie ist nach der Rechtsprechung auf die Frage, wann eine Sendung als zugestellt gilt, anwendbar. Die Frist bis zum Eintreten der Zustellfiktion wird deshalb nicht verlängert, wenn ein Abholen nach den anwendbaren Bestimmungen der Post auch noch länger möglich ist, etwa in Folge eines Zurückbehaltungsauftrags (BGE 123 III 492 E. 1), d.h. die durch die Rechtsprechung entwickelte Siebentagefrist für die Auslösung der Zustellfiktion ist von der postalischen Abholfrist zu unterscheiden. Auch andere Abmachungen mit der Post können den Eintritt der Zustellfiktion nicht hinausschieben. Für die Festlegung des Zeitpunkts der Zustellfiktion ist aus Gründen der Rechtssicherheit eine klare, einfache und vor allem einheitliche Regelung notwendig. Aus diesem Grund tritt die Zustellfiktion immer sieben Tage nach dem erfolglosen Zustellungsversuch ein. Dies gilt sogar auch dann, wenn der letzte Tag der siebentägigen Frist auf einen Samstag oder einen anerkannten Feiertag fällt, d.h. aufgrund der Zustellfiktion beginnt an diesem Tag zugleich die Rechtsmittelfrist zu laufen. Der Zeitpunkt der Zustellfiktion ist immer erkennbar, da die sieben Tage mit dem erfolglosen Zustellversuch beginnen, dessen Datum auf der Abholungseinladung erscheint (BGE 127 I 31 E. 2). Im Gegensatz zur Berechnung der Rechtsmittelfrist ist also bei der siebentägigen Abholfrist der Tag der versuchten Zustellung mitzuzählen. Der erste Tag der für die Zustellung des Entscheides massgebenden Abholfrist ist somit in der Regel der Tag nach der Postaufgabe (BGE 123 III 492 E. 1).

c) Die Rekurrenten machen vorliegend sinngemäss geltend, sie hätten es verpasst, den eingeschriebenen Brief abzuholen und hätten deshalb von der Veranlagung nach Ermessen vom 28. November 2011 erst am 8. Februar 2012 erfahren. Die am 25. Januar 2012 eingereichte Steuererklärung sei deshalb rechtzeitig erfolgt. Nach Angaben der Schweizerischen Post sind diese Ausführungen jedoch nicht zutreffend. Gemäss Auskunft der Post «Track & Trace» vom 7. Februar 2012 wurde nämlich die Veranlagung nach Ermessen den Rekurrenten am 3. Dezember 2011 zugestellt und infolge Weigerung der Annahme am 5. Dezember 2011 wieder an die Rekursgegnerin retourniert. Es erübrigt sich hinsichtlich des Sachverhaltes ein Beweisverfahren durchzuführen, da die divergierenden Angaben auf die Beurteilung der vorliegenden Rechtsfrage keinen Einfluss haben. Auch wenn man den Ausführungen der Rekurrenten folgen würde, ändert dies nichts am Umstand, dass sie es verpasst haben, gegen die Ermessensveranlagung rechtzeitig Einsprache zu erheben, wodurch diese in Rechtskraft erwachsen ist. Aufgrund der bereits erfolgten Mahnungen wussten die Rekurrenten, dass sie sich in einem Verfahren betreffend Kantons- und Direkte Bundessteuer 2010 befanden und diesbezüglich jederzeit mit einem Entscheid der Rekursgegnerin rechnen mussten. Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben hatten sie dementsprechend dafür zu sorgen, dass behördliche Akte sie erreichen konnten. Die Ermessensveranlagung vom 28. November 2011 wurde als eingeschriebene Postsendung versandt und am 29. November 2011 zur Abholung gemeldet. Somit begann in Anwendung der Zustellfiktion die Rechtsmittelfrist am 5. Dezember 2011 zu laufen und endete am 3. Januar 2012. Die Einreichung der

Steuererklärung am 25. Januar 2012 erfolgte demnach klar nach Ablauf der dreissigtägigen Rechtsmittelfrist. Zum selben Ergebnis gelangt man, wenn man den Angaben der Schweizerischen Post folgt. In diesem Fall begann die Rechtsmittelfrist sogar noch früher, nämlich bereits nach der Weigerung der Annahme der Postsendung, zu laufen, da sie bereits zu diesem Zeitpunkt in den Machtbereich der Rekurrenten hätte gelangen können.

d) Bezüglich ihrer verspäteten Eingabe machen die Rekurrenten geltend, es sei ihnen von der Steuerverwaltung telefonisch eine Fristverlängerung bis Ende Dezember 2011 gewährt worden. Im Computer-System der Steuerverwaltung sei dies vermerkt, wie Herr X. von der Steuerverwaltung telefonisch bestätigt habe. Die Rekursgegnerin bestreitet eine solche Fristerstreckung. Auch hier erübrigen sich weitere Abklärungen, ob und bis zu welchem Zeitpunkt die telefonische Fristverlängerung genau gewährt wurde, da dies auf den Ausgang dieses Verfahrens ebenfalls keinen Einfluss hat. Selbst wenn man annehmen würde, es sei telefonisch eine Frist bis Ende Dezember 2011 gewährt worden, ist die Ermessensveranlagung trotzdem nicht nichtig und durch die Nichtanfechtung in Rechtskraft erwachsen, da fehlerhafte Verwaltungsentscheide im Allgemeinen nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar sind. Sie werden durch Nichtanfechtung rechtsgültig. Nur in seltenen Fällen gelten Verwaltungsverfügungen als nichtig. Als Nichtigkeitsgründe fallen hauptsächlich schwerwiegende Verfahrensfehler in Betracht (wie z. B. der Umstand, dass der Betroffene keine Gelegenheit hatte, am Verfahren teilzunehmen; das Fehlen der gesetzlich vorgeschriebenen Form der Eröffnung) sowie funktionelle oder sachliche Unzuständigkeit (vgl. hierzu Richner, Frei, Kaufmann, Meuter, Handkommentar zum DBG, Art. 116 N 52 ff.). Vorliegend liegt kein solcher Nichtigkeitsgrund vor, da die Steuerbehörde sowohl sachlich als auch funktionell zuständig war und die Rekurrenten, indem sie bereits mehrfach zur Einreichung einer Steuererklärung gemahnt wurden, sehr wohl Gelegenheit hatten, am Verfahren teilzunehmen. Wenn man also von einer fehlerhaften Verfügung ausginge, so wäre diese lediglich anfechtbar und durch die Nichtanfechtung in Rechtskraft erwachsen. Diese Nichtanfechtung ist auch einzig den Rekurrenten anzulasten (vgl. hierzu Ziff. 2 lit. c). Anzufügen bleibt, dass die Rekurrenten die rechtzeitige Einreichung der Steuererklärung auch bei einer allfällig erfolgten Fristverlängerung bis Ende Dezember 2011 durch die Eingabe am 25. Januar 2012 ohnehin klar verpasst hätten. Zudem wurden sie eigenen Angaben zufolge bereits Mitte Dezember mündlich über die erfolgte Zustellung der Veranlagung informiert.

Zusammengefasst ergibt sich, dass die Rekurrenten die 30tägige Rechtsmittelfrist, mit der sie die Ermessensveranlagung mittels Einsprache hätten anfechten müssen, deutlich versäumt haben, weshalb die Vorinstanz zu Recht nicht auf die verspätete Eingabe eingetreten ist. Der Rekurs muss daher vollumfänglich abgewiesen werden. Die Kosten des Rekursverfahrens werden in Anwendung von § 120 Abs. 1 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 DBG den Rekurrenten auferlegt.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 1. Mai 2012 A 2012 6

§§ 137 Abs. 3 und 196 Abs. 1 StG
Regeste:

§§ 137 Abs. 3 und 196 Abs. 1 StG - Wertvermehrende Aufwendungen an Grundstücken können nur berücksichtigt werden, wenn die Grundstücke bzw. Grundstücksbestandteile im Zeitpunkt des Verkaufes noch vorhanden waren und damit Grundlage für die Kaufpreisgestaltung gebildet haben (Erw. 2 und 3). Dem Rückzug eines Rekurses wird nach Anzeige einer «reformatio in peius» durch die Rekursinstanz keine Folge gegeben, wenn Gründe zur Annahme bestehen, dass der angefochtene Einspracheentscheid unrichtig ist (Erw. 4).

Aus dem Sachverhalt:

Mit Kaufvertrag vom 22. Dezember 2010 verkaufte X. Y. dem Konsortium Z. AG das Grundstück GS Nr. 000 mit einer Fläche von 1’445 m^2 zu einem Kaufpreis von Fr. 1’314’950.-. Am 17. Juni 2011 reichte X.Y. bei der Einwohnergemeinde L. die Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer ein. Dabei machte er

Erwerbs- und Anlagekosten von Fr. 346’026.- geltend, was aus seiner Sicht einen Grundstückgewinn von Fr. 968’924.- ergab. Am 5. bzw. 12. Juli 2011 setzte die Grundstückgewinnsteuerkommission L. den Grundstückgewinn auf Fr. 1’019’534.- fest. Bei den Anlagekosten akzeptierte sie unter anderem einen Erwerbspreis von Fr. 225’305.-, die anteilsmässigen Kosten für den Kauf einer Strassenparzelle im Jahr 1992 von Fr. 18’268.-, Handänderungsabgaben beim Erwerb von Fr. 1’350.- und wertvermehrende Aufwendungen von Fr. 50’493.-. Bei den wertvermehrenden Aufwendungen akzeptierte die Kommission pauschal 50 % der geltend gemachten Aufwendungen. Gegen diese Veranlagung liess X.Y. am 15. Juli 2011 Einsprache einreichen und beantragen, die mit Belegen nachgewiesenen wertvermehrenden Aufwendungen von total Fr. 100’986.- seien mit einem Anteil von 75 % als wertvermehrend zu qualifizieren. Mit Entscheid vom 29. September 2011 wies die Grundstückgewinnsteuerkommission die Einsprache ab. Gegen diesen Einspracheentscheid liess X.Y. am 28. Oktober 2011 Rekurs einreichen und beantragen, der Einspracheentscheid sei teilweise aufzuheben und es sei festzustellen, dass die geltend gemachten Aufwendungen im Umfang von 75% als wertvermehrende Aufwendungen anzuerkennen seien. Eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zur erneuten Beurteilung zurückzuweisen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz. Mit Vernehmlassung vom 31. Januar 2012 beantragte die Grundstückgewinnsteuerkommission die Abweisung des Rekurses und die Bestätigung ihres Entscheides unter entsprechender Kosten- und Entschädigungsfolge. Zur Begründung ihres Antrages führte die Kommission unter anderem aus, es sei unbestritten, dass es sich bei dem fraglichen Objekt um eine Altliegenschaft handle, deren Gebäude abgebrannt seien, bevor sie neu hätten genutzt werden können. Daher sei weder eine Besichtigung noch eine Schätzung möglich, sondern es sei auf die allgemeinen Bewertungsgrundsätze, insbesondere die Bewertungstabellen der Kantonalen Steuerverwaltung abzustellen, was auch der stetigen Praxis der Kommission und des Verwaltungsgerichts entspreche.

Am 1. Mai 2012 wurde der Rekurs im Rahmen einer ersten Lesung beraten. Weil das Gericht zum Schluss kam, dass die Veranlagung zum Nachteil des Rekurrenten abgeändert werden müsste, wurde diesem mit Schreiben vom 1. Mai 2012 Gelegenheit gegeben, zu den entsprechenden Erwägungen des Gerichts Stellung zu nehmen. Mit Eingabe vom 19. Juni 2012 lässt der Rekurrent beantragen, das Verfahren sei zufolge Rückzugs als gegenstandslos abzuschreiben, eventualiter sei der Rekurs unter Kostenfolge zu Lasten des Rekurrenten abzuweisen und auf eine Abänderung der Veranlagung zum Nachteil des Rekurrenten sei zu verzichten.

Aus den Erwägungen:

2. a) Gemäss § 189 StG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer die Gewinne, die aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden. Grundstückgewinn ist der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und anrechenbare Aufwendungen) übersteigt (§ 193 Abs. 1 StG). Massgebend für die Berechnung des Gewinns und der Besitzesdauer ist die letzte steuerpflichtige Handänderung, die überdies keinen Anspruch auf Steueraufschub gab (§ 193 Abs. 2 StG). Als Aufwendungen anrechenbar sind im Sinne von § 196 Abs. 1 lit. a StG Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen, Erschliessungskosten sowie Aufwendungen, die zu einer dauernden und wertvermehrenden Verbesserung des Grundstückes führen. Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer als Abzüge oder Aufwand zu berücksichtigen sind, gelten nicht als anrechenbar. Anrechenbar sind zudem nur die in der massgebenden Besitzesdauer gemachten Aufwendungen (§ 196 Abs. 4 StG). Dem Charakter der Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer entspricht der Grundsatz, dass jede Veräusserung einen eigenständigen Steuertatbestand darstellt (Prinzip der gesonderten Gewinnermittlung). Werden zu verschiedenen Zeiten erworbene Grundstücke oder Anteile von solchen zusammen veräussert, ist der Gewinn von jedem Grundstück und jedem Anteil gesondert zu ermitteln (§ 197 StG). Dies bedeutet, dass die Anlagekosten (Erwerbspreis und anrechenbare Aufwendungen) jedem Grundstück durch entsprechende Aufteilung einzeln zuzurechnen sind.

b) Bei der Gewinnberechnung ist sodann das Prinzip der vergleichbaren Verhältnisse zu beachten. Der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse verlangt, dass sich Erlös und Anlagewert in der Regel auf das

umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen. Hat sich dessen tatsächliche oder rechtliche Beschaffenheit während der massgebenden Besitzesdauer geändert, so sind durch Zu- oder Abrechnungen vergleichbare Verhältnisse herzustellen (Reimann/Zuppinger/Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4.Bd., Bern 1966, § 164 N 5). Verletzt ist der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse etwa dann, wenn Aufwendungen für Bauten den Anlagekosten zugerechnet werden, die am Tag der Handänderung, d.h. beim Eigentumsübergang, nicht mehr vorhanden sind (vgl. hierzu Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 21. April 1999, in: StE 2000, B 44.1 Nr. 7 Erw. 2a). Als Bezugspunkt für die Definition der vergleichbaren Verhältnisse gilt jener Zustand des Grundstücks, welcher die Grundlage für die Kaufpreisgestaltung beim Verkauf gebildet hat. Es kommt mit anderen Worten darauf an, was an liegenschaftlichen Werten verkauft und zum Gegenstand der vertraglichen Preisbildung gemacht wurde, sofern ein Kaufvertrag Rechtsgrund für die Eigentumsübertragung ist. Lässt sich dem rechtsgeschäftlichen Willen der Parteien nicht anderes entnehmen, so ist vermutungsweise davon auszugehen, der Kaufpreis erstrecke sich auf sämtliche dinglich übertragenen Werte und gebe den Verkehrswert all dieser Werte wieder. Haben beispielsweise die Vertragsparteien ein überbautes Grundstück veräussert, dann müssen auch die entsprechenden Anlagekosten für das überbaute Grundstück – im anrechenbaren Umfang – gewinnmindernd berücksichtigt werden. Ist jedoch – wirtschaftlich betrachtet – lediglich Bauland veräussert worden, wovon der Rechtsprechung gemäss auch bei einem mit Abbruchobjekten überbautem Land auszugehen ist, so dürfen nur die Anlagekosten für das Land berücksichtigt werden. Die Aufwendungen für ein Gebäude, das infolge Abbruch oder Brand nicht mehr vorhanden ist, gelten nicht als abzugsfähig (Verwaltungsgericht
Zürich, a.a.O., Erw. a). Allgemein können Aufwendungen für Bauten, die im Handänderungszeitpunkt nicht mehr vorhanden sind, nicht den Anlagekosten zugerechnet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 219 N 21 (Kausistik)). Zu beachten ist weiter, dass Aufwendungen für dauernde Verbesserungen des Grundstücks nur soweit anrechenbar sind, als sie nicht durch Versicherungsleistungen (z. B. Brandentschädigungen) und Beiträge von Bund, Kanton oder Gemeinde gedeckt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221 N 29).

c) Gemäss dem Kaufvertrag vom 26. Juni 2001 kaufte der Rekurrent von A.B. das Grundstück GS Nr. 000 (Zwei-Familienhaus, Lagergebäude, Scheune), Fläche 2’373 m^2, Assek. Nrn. 000, Gemeinde L. Übergang von Nutzen und Schaden wurde auf den Tag der öffentlichen Beurkundung, d.h. auf den 26. Juni 2001, festgelegt. Am 7. September 2010 wurde von dem Grundstück GS Nr. 000 insgesamt 1’445 m^2 abgetrennt und unter der Nummer GS Nr. 0000 als selbständiges Grundstück ins Grundbuch eingetragen. Mit Kaufvertrag vom 22. Dezember 2010 verkaufte der Rekurrent das Grundstück GS Nr. 0000 (Acker, Wiese, Weide, Gartenanlage) an die Konsortium Z. AG. Der Rest der ehemaligen Parzelle GS 000, d.h. die restlichen 927 m^2, verblieb in seinem Eigentum. Die Eigentumsübertragung erfolgte ebenfalls am 22. Dezember 2010, d.h. die massgebende Besitzesdauer für die Beurteilung der vorliegenden Grundstückgewinnsteuersache beginnt am 26. Juni 2001 und endet am 22. Dezember 2010. Als Erlös im Sinne von § 194 StG gilt der Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person. Der Kaufpreis beträgt gemäss Ziff. II 1. des Kaufvertrages unbestrittenermassen Fr. 1’314’950.-. Von diesem Betrag ist als Verkaufserlös auszugehen.

3. Die Kommission akzeptiert Anlagekosten im Betrag von Fr. 295’416.-, während der Rekurrent die Anerkennung von Fr. 346’026.- verlangt.

a) Unbestritten ist der Erwerbspreis von Fr. 225’305.-. Dieser Betrag ergibt sich, wenn man den Kaufpreis von Fr. 370’000.-, den der Rekurrent am 26. Juni 2001 für die gesamte Fläche des alten Grundstücks GS Nr. 000 von 2’373 m^2 bezahlt hat, auf die jetzt verkaufte Fläche von 1’445 m^2 umrechnet. Zusätzlich hat die Kommission aus dem Kauf einer Strassenparzelle im Jahr 1992 einen Betrag von Fr. 18’268.- bei den Anlagekosten berücksichtigt. In seiner Beilage zur Steuererklärung hat der Rekurrent am 17. Juni 2011 diesbezüglich Folgendes aufgeführt: «Erwerb der zum Hof gehörenden Strassenparzelle gemäss Kaufvertrag von C. D. vom 08.04.1992, Kaufpreis CHF 30’000.-, davon Anteil für 1’445 m^2 Fr. 18’268.» Dieser Betrag hat aber keinen Bezug zu der vorliegend zu beurteilenden Grundstückgewinnsteuersache. Der Kauf dieser Strassenparzelle erfolgte gemäss Kaufvertrag bereits am 8. April 1992 und damit zeitlich

weit ausserhalb der hier massgebenden Besitzesdauer. Die 737 m^2 grosse und ca. 120 Meter lange als Müllerstrasse bezeichnete Parzelle erschliesst neben dem Wohnhaus des Rekurrenten (Nr. 4) noch acht andere Liegenschaften (Liegenschaften Nr. 1 -10). Weder rechtlich noch örtlich besteht ein Bezug zu den Grundstücken GS Nrn. 000 und 0000 (das eine Grundstück ist mindestens 20 Meter, das andere mindestens 60 Meter von der Einmündung der Müllerstrasse in die Meierstrasse entfernt). Weder die alte noch die beiden neuen Parzellen haben irgendwelche Lasten oder Rechte an der bzw. gegenüber dieser Strassenparzelle. Mit dem hier grundstückgewinnsteuerrechtlich zu beurteilenden Kaufvertrag vom 22. Dezember 2010 hat der Kaufvertrag von 1992 nichts zu tun. Die entsprechenden Kosten dürfen nicht zum Abzug zugelassen werden.

b) Weiter hat die Kommission Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Erschliessungen sowie andere wertvermehrende Verbesserungen im Betrag von Fr. 50’493.- zum Abzug zugelassen. Dabei hat die Kommission von dem insgesamt unter dem Titel Aufwendungen geltend gemachten Betrag von Fr. 100’986.- einen Anteil von 50 % als wertvermehrend anerkannt. Festzuhalten gilt es hier vorerst, dass als Gegenstand des Kaufvertrages vom 22. Dezember 2010 nur «Acker, Wiese, Weide und Gartenanlage» bezeichnet wurden, d.h. es wurden keine Gebäude verkauft. Die Erklärung ergibt sich aus der Tatsache, dass 2006 sowohl das Wohnhaus wie auch die Scheune durch einen Brandfall vollumfänglich zerstört wurden. Weil beim Handänderungsstichtag, d.h. beim Eigentumsübergang am 22. Dezember 2010, keine Bauten mehr übertragen werden konnten, können bei der Berechnung des Grundstückgewinns gestützt auf den Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse auch keine Aufwendungen für Bauten berücksichtigt werden. Wird nämlich – wirtschaftlich betrachtet – nur Bauland veräussert, so dürfen auch nur die wertvermehrenden Aufwendungen für Bauland berücksichtigt werden. Das Verwaltungsgericht hat zwar in einem Entscheid aus dem Jahr 2000 die Anrechnung von Anlagekosten eines abgebrochenen Gebäudes gestützt auf den Grundsatz, dass keine fiktiven Gewinne besteuert werden dürfen, zugelassen (Urteil vom 22. August 2000, in: GVP 2000, 44 ff.). Allerdings handelte es sich damals um eine völlig andere Konstellation, indem nämlich ein Gebäude kurz vor der Eigentumsübertragung vom Verkäufer im Einverständnis mit dem Käufer abgebrochen wurde.

c) (...)

d) (...)

Auf dem heutigen Grundstück GS Nr. 0000 standen bis zum 2. August 2006 ein Zwei-Familienhaus und eine Scheune. Der Rekurrent macht in diesem Verfahren wertvermehrende Aufwendungen geltend, die seinen eigenen Ausführungen zufolge ausschliesslich die als GS Nr. 0000 ausgeschiedene verkaufte Fläche von 1’445 m^2 betreffen würden. Gleichzeitig behauptet er, dass die Entschädigung der Gebäudeversicherung aus grundstückgewinnsteuerrechtlicher Optik nur auf das verbleibende Restgrundstück GS Nr. 000 zu beziehen sei, welches aber nachweislich zu keiner Zeit überbaut war. Die Grundstückgewinnsteuer ist aber eine reine Objektsteuer, d.h. Aufwendungen dürfen nur bei der Einschätzung des Grundstücks geltend gemacht werden, für welches sie effektiv auch erbracht wurden. Dass die Auszahlung der Entschädigungen der Gebäudeversicherung nur bei der Überbauung des GS Nr. 000 erfolgen würde, ergibt sich aus deren Schreiben vom 4. August 2006 nicht. Das Schreiben nimmt lediglich auf den Wiederaufbau als Bedingung für die Auszahlung der vollen Entschädigung Bezug. Selbst wenn im Schreiben der Gebäudeversicherung eine ausdrückliche Bedingung enthalten wäre, dass die volle Entschädigung nur bei der Überbauung des Grundstücks GS Nr. 000 durch den Rekurrenten selber ausgerichtet werde, so müsste diese Entschädigung bei der Berechnung des steuerbaren Gewinns berücksichtigt werden. Die Entschädigung für den Brandschaden ist eine Entschädigung für das Wohnhaus und die Scheune. Wenn der Rekurrent versucht, wertvermehrende Aufwendungen für das Haus und die Scheune geltend zu machen, so muss er sich im Gegenzug auch die Leistungen der Gebäudeversicherung für den entsprechenden Brandfall anrechnen lassen.

e) Betrachtet man die einzelnen Rechnungen, so ergibt sich mit Sicherheit, dass die Rechnungen der Firma M. Holzbau und diejenige der N. Metallbau AG durch die Versicherungsleistungen der

Gebäudeversicherung gedeckt sind und nicht nochmals in Abzug gebracht werden können. Die Arbeiten, welche die Firma O. AG erbracht haben, sind mutmasslich nur in wenigen Positionen durch die Gebäudeversicherung entschädigt worden. Dies ergibt sich auch aus einer Aktennotiz eines Telefongesprächs der Grundstückgewinnsteuer-Kommission mit der Gebäudeversicherung vom 21. Juni 2011, aus der sich ergibt, dass es sich praktisch bei allen Positionen um Arbeiten handle, die nicht durch die Gebäudeversicherung versichert seien. Die Rechnung im Pauschalbetrag von Fr. 60'000.- betraf die folgenden ausgeführten Arbeiten: Abschranken und Sichern des Grundstücks, Erneuern des Hausplatzes und des Hauszuganges mit Verbundsteinen, Ausbessern der Kellerzugangstreppe und Podest mit Entwässerungsschacht und Erneuerung der Elektro-, Wasser- und Abwasserleitung, Abtragen des Scheunenvorplatzes mit Abtransport des Aushubmaterials, Erstellen der Chaussierung für einen neuen Vorplatz sowie Erstellen der Feinplanie als Fertigbelag auf Scheunenvorplatz. Für diese Arbeiten wurden pauschal Fr. 60'000.- in Rechnung gestellt, nämlich Fr. 31'500.- für das Wohnhaus und Fr. 29'500.- für die Scheune. Schon allein vom Wortlaut her kann es sich beim Erneuern des Hausplatzes und Hauszuganges und beim Ausbessern der Kellerzugangstreppe sowie beim Erneuern der Elektro-, Wasser- und Abwasserleitungen eigentlich nur um Unterhaltsarbeiten handeln. Die anderen Positionen hingegen sind zu einem wesentlichen Teil wertvermehrender Natur und dürften auch den Brand überstanden haben, d.h. sie bildeten auch beim Kauf des Grundstückes durch das Konsortium Z. AG noch einen Mehrwert. Wenn die Rechnung der O. AG zu 50 % als wertvermehrend akzeptiert wurde, d.h. Fr. 30'000.-, so muss dies insgesamt als angemessen angesehen werden, da sie auch Aufwendungen enthält, die durch das Brandereignis vom August 2006 zerstört wurden. Die Arbeiten, welche die anderen Firmen erledigt haben, wurden durch das Ereignis vom 2. August 2006 zerstört und können bei der Grundstückgewinnsteuer nicht berücksichtigt werden (vgl. hierzu nochmals Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221 N 44).

4. a) Der Rekurrent hat an sich seinen Rekurs zurückziehen lassen, d.h. im Regelfall müsste nun das Gericht das Verfahren als erledigt vom Geschäftsverzeichnis abschreiben, womit der Einspracheentscheid der Grundstückgewinnsteuerkommission automatisch in Kraft treten würde. Bei den Rekursverfahren im Steuerrecht führt ein Rückzug des Rekurses nicht unter allen Umständen zur Abschreibung des Verfahrens durch das Verwaltungsgericht. Zu prüfen ist nun, unter welchen Umständen dem Rückzug des Rekurses keine Folge zu geben ist. Das Steuergesetz bestimmt in § 137 Abs. 2, dass das Verwaltungsgericht bei seinem Entscheid nicht an die Anträge der Parteien gebunden ist. Es kann alle Steuerfaktoren neu festsetzen und – nach Anhören der steuerpflichtigen Person – die Veranlagung auch zu deren Nachteil abändern. In § 137 Abs. 3 StG ist ausdrücklich geregelt, dass einem Rückzug des Rekurses keine Folge gegeben wird, wenn nach den Umständen anzunehmen ist, dass der angefochtene Einspracheentscheid unrichtig war. Die Möglichkeit, einen Rekurs nach Ankündigung einer reformatio in peius zurückziehen, verträgt sich nicht mit der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung, dass das Gericht alle Steuerfaktoren neu festsetzen und die Veranlagungen auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen abändern kann. Das Recht zur Abänderung der Veranlagung wird nämlich obsolet, wenn einerseits die Anhörung gesetzlich vorgeschrieben wird und andererseits dem Steuerpflichtigen das freie Gestaltungsrecht eingeräumt wir, durch den Rückzug des Rekurses der «reformatio in peius» auszuweichen. Was mit der Formulierung in § 137 Abs. 3 StG, «wenn nach den Umständen anzunehmen ist, dass der angefochtene Einspracheentscheid unrichtig war» gemeint ist, ergibt sich nicht aus den Materialien zum Steuergesetz. Nach der Meinung des Gerichts darf gemäss diesem Wortlaut einem Rückzug keine Folge gegeben werden, wenn der Einspracheentscheid mit den anzuwendenden Rechtsgrundsätzen offensichtlich unvereinbar ist und sich eine Anpassung geradezu aufdrängt bzw. wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist.

b) Im vorliegenden Fall trifft diese offensichtliche Unrichtigkeit des Einspracheentscheides auf die Anerkennung eines Betrages von Fr. 18'268.- als anrechenbare Aufwendungen für den Kauf einer Strassenparzelle im Jahre 1992 zu. Dieser Betrag hat - wie oben erwähnt - keinen Bezug zu der vorliegend zu beurteilenden Grundstückgewinnsteuersache. Der Kauf dieser Strassenparzelle erfolgte gemäss Kaufvertrag bereits am 8. April 1992 und damit zeitlich weit ausserhalb der hier massgebenden Besitzesdauer. Eine Anerkennung dieses Betrages wäre ein klarer Verstoss gegen § 196 Abs. 4 StG und es ist nicht nachvollziehbar, unter welchem Titel die Kommission diesen Betrag hat anrechnen können.

Weder rechtlich noch örtlich besteht ein Bezug zu den Grundstücken GS Nrn. 000 und 0000 (das eine Grundstück ist mindestens 20 Meter, das andere mindestens 60 Meter von der Einmündung der Müllerstrasse in die Meierstrasse entfernt). Weder die alte noch die beiden neuen Parzellen haben irgendwelche Lasten oder Rechte an der bzw. gegenüber dieser Strassenparzelle. Mit dem hier grundstückgewinnsteuerrechtlich zu beurteilenden Kaufvertrag vom 22. Dezember 2010 hat der Kaufvertrag von 1992 nichts zu tun. Die Anerkennung der entsprechenden Kosten ist mit den anwendbaren Rechtssätzen offensichtlich unvereinbar und die Korrektur ist von erheblicher Bedeutung. Dies führt dazu, dass der anteilige Betrag für diese Strassenparzelle von Fr. 18’268.- beim Grundstückgewinn aufzurechnen ist.

c) Die Anerkennung der übrigen Aufwandpositionen kann nach den Umständen nicht als offensichtlich falsch qualifiziert werden, so dass hier eine zusätzliche Aufrechnung unterbleiben kann. Dies führt im Ergebnis dazu, dass der Grundstückgewinn gemäss Veranlagung von Fr. 1’019’534.- um den Betrag von Fr. 18’268.- zu erhöhen ist, was einen Grundstückgewinn von Fr. 1’037’802.- ergibt. Auf diesem Betrag ist die Grundstückgewinnsteuer zu veranlagen.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 26. Juni 2012 A 2011 / 18