



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 28. Januar 2016

Mitwirkende

Dr. Markus W. Stadlin (Vorsitz), Dr. Piera Beretta, .
lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel, lic. iur. Thomas Jaussi,
Dr. Peter Rickli und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)

Parteien

X
[...]
v.d. A, Advokat und dipl. Steuerexperte,
[...]

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt

Fischmarkt 10, 4001 Basel

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer 2010/001, 2010/002, 2010/003 der
Liegenschaft B, Basel

(Berechnung der Grundstückgewinnsteuer, § 104 Abs. 1
StG; Abgrenzung wertvermehrende und werterhaltende
Aufwendungen, § 106 StG)

Sachverhalt

- A. Die Rekurrentin, X, erwarb im Jahr 2009 die Liegenschaft B (Mehrfamilienhaus) zu einem Kaufpreis von insgesamt CHF 1'438'516.00. Mit dem Ziel einer Umnutzung und der damit zusammenhängenden Schaffung von fünf Stockwerkeigentumsparzellen wurde die Liegenschaft umgebaut und in der Folge drei Eigentumswohnungen veräussert. Die oberste Eigentumswohnung besteht aus zwei Stockwerkeigentumsparzellen. Die im Erdgeschoss liegende Wohnung bewohnt die Rekurrentin selbst.

Mit Kaufvertrag vom 14./16. Januar 2010 veräusserte die Rekurrentin den 195/1000 Miteigentumsanteil an der Liegenschaft B in Basel (STWEP 1) zu einem Preis von CHF 760'000.00. In der Steuererklärung (2010/001) wurden Wertvermehrungen von CHF 413'245.00 geltend gemacht und ein Grundstücksgewinn in Höhe von CHF 33'399.00 deklariert. Mit Veranlagungsverfügung vom 29. Mai 2013 setzte die Steuerverwaltung den Grundstücksgewinn (2010/001) auf CHF 337'821.00 fest. Von den deklarierten Gesamtinvestitionen von CHF 1'600'000.00 seien CHF 1'041'934.00 bei der Einkommenssteuer pro 2010 berücksichtigt worden. In der Folge könnten bei der Grundstücksgewinnsteuer anteilig noch CHF 108'823.00 (195/1000 von CHF 558'066.00) angerechnet werden. Dementsprechend wurde ein steuerbarer Gewinn von CHF 337'800.00 bzw. ein Steuerbetrag von CHF 157'241.85 veranlagt.

Mit Kaufvertrag vom 14./15. Januar 2010 veräusserte die Rekurrentin den 190/1000 Miteigentumsanteil an der Liegenschaft B in Basel (STWEP 2) zu einem Preis von CHF 780'000.00. In der Steuererklärung (2010/002) wurden Wertvermehrungen von CHF 402'649.00 geltend gemacht und ein Grundstücksgewinn in Höhe von CHF 70'675.00 deklariert. Mit Veranlagungsverfügung vom 29. Mai 2013 setzte die Steuerverwaltung den Grundstücksgewinn (2010/002) auf CHF 367'291.00 fest. Von den deklarierten Gesamtinvestitionen von CHF 1'600'000.00 seien CHF 1'041'934.00 bei der Einkommenssteuer pro 2010 berücksichtigt worden. In der Folge könnten bei der Grundstücksgewinnsteuer anteilig noch CHF 106'033.00 (190/1000 von CHF 558'066.00) angerechnet werden. Dementsprechend wurde ein steuerbarer Gewinn von CHF 367'200.00 bzw. ein Steuerbetrag von CHF 173'446.55 veranlagt.

Mit Kaufvertrag vom 4. März 2010 veräusserte die Rekurrentin den 335/1000 sowie den 35/1000 Miteigentumsanteil an der Liegenschaft B in Basel (STWEP 3) zu einem Preis von insgesamt CHF 1'295'000.00. In der Steuererklärung (2010/003)

wurden Wertvermehrungen von CHF 784'105.00 geltend gemacht und ein Grundstückverlust in Höhe von CHF 77'170.00 deklariert. Mit Veranlagungsverfügung vom 29. Mai 2013 setzte die Steuerverwaltung den Grundstückgewinn (2010/003) auf CHF 501'471.00 fest. Von den deklarierten Gesamtinvestitionen von CHF 1'600'000.00 seien CHF 1'041'934.00 bei der Einkommenssteuer pro 2010 berücksichtigt worden. In der Folge könnten bei der Grundstückgewinnsteuer anteilig noch CHF 206'484.00 (370/1000 von CHF 558'066.00) angerechnet werden. Dementsprechend wurde ein steuerbarer Gewinn von CHF 501'400.00 bzw. ein Steuerbetrag von CHF 225'816.50 veranlagt.

- B. Mit Schreiben vom 14. Juni 2013 erhob die Rekurrentin, vertreten durch A, gegen diese Verfügungen Einsprache. Sie beantragte, dass die Grundstückgewinnsteueranlagungen betreffend STWEP 1, 2 und 3 aufzuheben und die Veranlagungen gemäss den eingereichten Deklarationen zu erlassen seien.

Mit Einspracheentscheid vom 12. Februar 2015 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Mangels eingereicherter Unterlagen wurde der Anteil der wertvermehrenden Aufwendung mit 75% geschätzt. Dementsprechend wurde der steuerbare Gewinn betreffend STWEP 1 neu auf CHF 155'700.00 und der Steuerbetrag neu auf CHF 46'710.00 festgesetzt. Betreffend STWEP2 wurde der steuerbare Gewinn neu auf CHF 284'100.00 und der Steuerbetrag neu auf CHF 85'230.00 festgesetzt. Ebenfalls wurde der steuerbare Gewinn betreffend STWEP 3 neu auf CHF 156'000.00 und der Steuerbetrag neu auf CHF 46'800.00 festgesetzt.

- C. Mit Schreiben vom 11. März 2015 hat der Vertreter der Rekurrentin Rekurs erhoben. Es sei der Einspracheentscheid vom 12. Februar 2015 aufzuheben und demzufolge bei STWEP 1 ein Steuersatz von 30% auf dem steuerbaren Gewinn von CHF 69'875.00 festzusetzen. Dieser Steuersatz von 30% sei auch bei STWEP 2 und bei STWEP 3 auf einen steuerbaren Gewinn von CHF 33'399.00 resp. Verlust von CHF 76'205.00 festzusetzen.

In ihrer Vernehmlassung vom 12. Mai 2015 beantragt die Steuerverwaltung die teilweise Gutheissung. Dies aufgrund der Tatsache, dass ihr betreffend das Grundstück StWEP 1 irrtümlich ein Übertragungsfehler unterlaufen sei. Der Grundstückgewinn betrage richtigerweise CHF 189'133.09. Dadurch sei der steuerbare Gewinn neu auf CHF 189'100.00 und der Steuerbetrag neu auf CHF 56'730.00 festzusetzen. Im Übrigen jedoch beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses.

Mit Replik vom 8. Juni 2015 bekräftigt der Vertreter der Rekurrentin die Rechtsbehörden vom 11. März 2015.

Mit Duplik vom 24. Juni 2015 hält die Steuerverwaltung an den in der Vernehmlassung vom 12. Mai 2015 gestellten Anträgen fest.

Auf die einzelnen Standpunkte der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte verzichtet werden.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 12. Februar 2015 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Der Vertreter ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 11. März 2015 (Datum des Poststempels: 12. März 2015) ist somit einzutreten.

2.
 - a) Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 12. Februar 2015 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2010/001, 2010/002 und 2010/003 (Liegenschaft B, Basel) aufzuheben und alle im Zusammenhang mit dem Umbau der Liegenschaft getätigten Aufwendungen als wertvermehrnde Investitionen zum Abzug zuzulassen. Dies ergibt für die Veranlagung 2010/001 einen steuerbaren Gewinn von CHF 33'399.00, steuerbar zum Steuersatz von 30%. Für die Veranlagung 2010/002 ergibt sich ein steuerbarer Gewinn von CHF 69'875.00, steuerbar zum Steuersatz von 30%. Für die Veranlagung 2010/003 ergibt sich ein Verlust von CHF 76'205.00.

 - b) Die Steuerverwaltung beantragt aufgrund eines Rechnungsfehlers eine teilweise Gutheissung. Der steuerbare Gewinn betreffend STWEP 1 sei neu auf CHF 189'100.00 und der Steuerbetrag neu auf CHF 56'730.00 festzusetzen. Dieser Punkt ist unbestritten und dem Antrag der Steuerverwaltung ist zuzustimmen.

 - c) Zu prüfen bleibt somit einzig noch, ob die Steuerverwaltung zu Recht davon ausgegangen ist, dass es sich bei den getätigten Aufwendungen nicht vollständig um wertvermehrnde Investitionen handelt und sie deshalb zu Recht nur 75% der Kosten als Abzug gewährte.

3.
 - a) Gemäss § 31 Abs. 2 StG können die Unterhaltskosten und die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften bei der Ermittlung des Reineinkommens abgezogen werden.

 - b) Nach § 106 Abs. 1 StG gilt als Grundstücksgewinn der Betrag, um den der Veräusserungserlös den Einstandswert übersteigt. Als Veräusserungserlös gilt der

Verkaufspreis mit allen Nebenleistungen des Erwerbers abzüglich der mit der Veräusserung verbundenen Kosten (§ 106 Abs. 2 StG). Als Einstandswert gilt unter Vorbehalt von § 105 Abs. 2 StG der Erwerbsswert unter Berücksichtigung der mit dem Erwerb verbundenen Kosten und der wertvermehrenden Aufwendungen, soweit diese nicht bereits bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer angerechnet werden konnten (§ 106 Abs. 3 StG).

c) aa) Wertvermehrnde Aufwendungen schaffen zusätzliche neue Werte, welche zu einer dauernden Verbesserung des Grundstücks führen. Sie sind von den werterhaltenden Aufwendungen zu unterscheiden, welche dazu dienen, den konkreten Nutzungswert einer Liegenschaft zu erhalten. Zeitgemässe, gleichwertige und gleichen Komfort bietende Ersatzanschaffungen gehören zu den werterhaltenden Aufwendungen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 32 N 23 ff.).

bb) Als wertvermehrnde Aufwendungen kommen alle Auslagen in Betracht, die nicht bloss dem Unterhalt eines Grundstücks dienen, sondern eine dauerhafte Verbesserung, eine Neueinrichtung oder eine Erweiterung zur Folge haben, insbesondere Neu- oder Umbauten, die Auslagen für die Wasserversorgung, für Licht- und Heizungsanlagen sowie für Strassenbauten und -korrekturen. Wertvermehrnde Auslagen führen zu einer Erhöhung des Nutzungswertes.

d) Betreffend die Beweislast gilt entsprechend der allgemeinen Regel im Verwaltungs- und Verwaltungsgerichtsverfahren, dass steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen von den Steuerbehörden, steuermindernde Tatsachen hingegen von den steuerpflichtigen Personen nachzuweisen sind (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, Zürich 2002, S. 416; StRK-Entscheid: 2008-095 vom 19. März 2008, E. 3 b, publ. in: BStPra 2/2010, S. 82). In der Rechtsprechung und Doktrin wird demnach die Beweislast für steuermindernde Tatsachen der steuerpflichtigen Person auferlegt. Wird kein entsprechender Beweis erbracht, so hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. VGE: Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 3. Juli 2006, E. 2.3, publ. in: BStPra 6/2007, S. 516). Dass wertvermehrnde Aufwendungen getätigt worden sind, muss somit die steuerpflichtige Person nachweisen (vgl. zum Ganzen: Grüniger/Studer, Kommentar zum [alten] Basler Steuergesetz, 2. Auflage, Basel 1970, S. 354; Richner /Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 221 Rz. 16).

4. a) Der Vertreter der Rekurrentin macht geltend, dass sämtliche deklarierten Kosten als wertvermehrnde Investitionen anzusehen seien. Es habe ein kompletter Umbau stattgefunden, welcher einem Neubau gleichzusetzen sei. Die erworbene Liegenschaft wurde in vier Eigentumswohnungen umgebaut und drei davon als jeweiliges Stockwerkeigentum veräussert.
- b) Die Rekurrentin reichte den Baubeschrieb und die Bauabrechnung, welche das Vorher und Nachher beschreiben sollen, ein. Sie machte geltend, dass es sich bei den vom Werkvertrag erfassten Arbeiten um wertvermehrnde Investitionen handle, weshalb die Kosten in Abzug zu bringen seien. Aus den vorhandenen Unterlagen wird aber ersichtlich, dass es sich auch um Sanierungsarbeiten handelte. So wurde z.B. der Parkettboden aus der Liegenschaft entfernt, aufgearbeitet und danach wieder eingebaut. Sanierungsarbeiten dienen dem Liegenschaftsunterhalt und sind deshalb als werterhaltend zu betrachten, weshalb deren Kosten nicht zum Abzug zugelassen werden können.
- c) Als typisch für wertvermehrnde Aufwendungen gelten Neu-, Um- und Einbauten, Boden- und Geländeverbesserungen, Verbesserung der Installationen in Küche, Bad oder bei Heizungen und Verbesserungen der rechtlichen Situation (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern 2001, § 22 Rz. 51). Die erworbene Liegenschaft wurde von der Rekurrentin in Stockwerkeigentumsparzellen unterteilt. Entgegen der Ansicht der Rekurrentin handelt es sich somit nicht um einen Neubau, sondern um einen Umbau. Wie bereits oben ausgeführt, handelt es sich nicht bei allen vorgenommenen Arbeiten um wertvermehrnde Aufwendungen, weshalb die Lösung der Steuerverwaltung, welche in pauschalisierender Weise 75% der geltend gemachten Kosten als wertvermehrnde Kosten qualifiziert, nicht zu beanstanden ist. Dies entspricht einer unter Würdigung aller Umstände wohlwollenden Betrachtungsweise.
- d) Somit sind gemäss Einspracheentscheid der Steuerverwaltung 75% der Kosten als wertvermehrnde Kosten zu berücksichtigen. Einzig aufgrund eines Übertragungsfehlers ist hinsichtlich StWEP 1 der steuerbare Grundstücksgewinn neu auf CHF 189'100.00 festzusetzen. Im Übrigen ist der Rekurs abzuweisen. Insgesamt ist damit der Rekurs teilweise gutzuheissen.
5. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist der Rekurrentin in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975

eine Spruchgebühr aufzuerlegen. In Anbetracht, dass die Rekurrentin mit dem Begehren teilweise durchdringt, sich der gutgeheissene Teil aber auf den Übertragungsfehler der Steuerverwaltung zurückführen lässt, wird die Spruchgebühr im vorliegenden Fall auf CHF 2'500.00 festgelegt. Im Ergebnis wurde das von der Rekurrentin beantragte Begehren, wonach alle Kosten als wertvermehrend zu qualifizieren seien, abgewiesen bzw. wurde die Pauschalisierung der Steuerverwaltung geschützt. Dies kommt im Hauptbegehren einem Unterliegen gleich, weshalb sich die Auferlegung der vollen Kosten rechtfertigt.

Beschluss

- ://:
1. In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 12. Februar 2015 insofern aufgehoben, als hinsichtlich der Liegenschaft B, Basel STWEP 1 der steuerbare Grundstückgewinn neu auf CHF 189'100.00 festgesetzt wird. Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.
 2. Die Rekurrentin trägt eine Spruchgebühr von CHF 2'500.00.
 3. Auf die Zusprechung einer Parteientschädigung wird verzichtet.
 4. Der Entscheid wird dem Vertreter der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.

Ein gegen diesen Entscheid gerichteter Rekurs wurde vom Verwaltungsgericht mit Entscheid VD.2016.146 vom 10. Juli 2017 abgewiesen.