



<b>Entscheidinstanz:</b>	Steuerrekurskommissionen
<b>Geschäftsnummer:</b>	3 GR.2004.5
<b>Datum des Entscheids:</b>	20. Juni 2005
<b>Rechtsgebiet:</b>	Steuerrecht
<b>Stichwort:</b>	wertvermehrnde Liegenschaftenaufwendungen, werterhaltende Liegenschaftenaufwendungen, Einkommensteuer, Grundstückgewinnsteuer, Treu und Glauben
<b>verwendete Erlasse:</b>	§ 221 Abs. 1 lit. a Steuergesetz

**Zusammenfassung:**

Soweit ein Steuerpflichtiger Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Umbau bzw. der Renovation einer Liegenschaft bereits im Rahmen der Einkommenssteuerdeklaration als werterhaltend deklariert hat und diese Deklaration durch die Einkommenssteuereinschätzungsbehörde nachweisbar akzeptiert worden ist, stellt die nochmalige Geltendmachung derselben Aufwendungen im Rahmen der Grundstückgewinnsteuerveranlagung als wertvermehrend ein nicht schützenswertes widersprüchliches Verhalten dar, welches die Grundsteuerbehörden befugt, die Abzugsfähigkeit dieser Kosten ohne weitere Prüfung zu verneinen.

**Anonymisierter Entscheidtext:**

Sachverhalt:

- A. Nachdem im Rahmen des Steuererklärungsverfahrens für die Staats- und Gemeindesteuer 1993/94 Renovationskosten für eine Liegenschaft im Umfang von rund Fr. 270'000.- als abzugsfähige Liegenschaftsunterhaltskosten (werterhaltende Aufwendungen) deklariert und vom zuständigen Steuerkommissär auch als solche zum Abzug zugelassen worden waren, bezeichnete die Pflichtige dieselben Aufwendungen im Rahmen der später folgenden Grundstückgewinnsteuerveranlagung nunmehr als überwiegend wertvermehrend. Die kommunale Grundsteuerbehörde verweigerte im vorgenannten Umfang sowohl im Einschätzungs- wie auch im Einspracheverfahren ohne weitere Untersuchung die Anrechnung als Anlagekosten bei der Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer. Die Grundsteuerbehörde berief sich dabei auf den Grundsatz von Treu und Glauben, welcher einer widersprüchlichen Deklaration ein und derselben Liegenschaftenaufwendung als bei der Einkommenssteuer vollständig werterhaltend bzw. später bei der Grundstückgewinnsteuer weitestgehend wertvermehrend entgegenstehe.



- B. Die Steuerrekurskommission III wies den hiergegen erhobenen Rekurs aufgrund der nachstehenden Erwägung ab.

Erwägungen:

1. Zwischen den Parteien liegt in erster Linie im Streit, ob die Geltendmachung derselben Aufwendungen für die Instandstellung bzw. Renovation einer Liegenschaft im Privatvermögen sowohl als abzugsfähige Liegenschaftsunterhaltskosten (sog. werterhaltende Aufwendungen) bei der Staats- und Gemeindesteuer als auch als Teil der vom Erlös absetzbaren Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstücks (sog. wertvermehrende Aufwendungen) im Rahmen der Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstösst. Mit dieser Thematik eng verbunden ist die Frage, ob und in welchem Ausmass die Behandlung von als werterhaltend geltend gemachten Aufwendungen durch die zuständige Behörde im Rahmen der Staats- und Gemeindesteuer-einschätzung Bindungswirkung gegenüber den kommunalen Grundsteuerbehörden entfaltet. Um diesen Fragenkomplex beantworten zu können, muss die Steuersystematik im Zusammenhang mit liegenschaftsbezogenen Aufwendungen analysiert werden.
  - a) Werden für eine Liegenschaft im Privatvermögen Aufwendungen getätigt, ist in Anwendung verschiedener Bestimmungen des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) jeweils zu prüfen, ob, wann und in welchem Umfang diese Aufwendungen bei der Einkommenssteuer bzw. erst im Rahmen der Veräusserung der Liegenschaft bei der Grundstückgewinnsteuer vom Einkommen bzw. Verkaufserlös abgezogen werden können.
    - aa) Für die Ermittlung des Reineinkommens bei der Einkommenssteuer sieht § 30 Abs. 2 StG vor, dass bei Liegenschaften im Privatvermögen nebst Versicherungsprämien und Drittverwaltungskosten insbesondere die Unterhaltskosten (sog. werterhaltende Aufwendungen) abgezogen werden können. Diesen Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, welche dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abzugsfähig sind. Unter bestimmten Voraussetzungen gewährt § 30 Abs. 4 StG zudem den Abzug denkmalpflegerischer Arbeiten. Andererseits ist bei der Einkommensermittlung zu beachten, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Liegenschaft dann nicht abzugsfähig sind, wenn sie entweder verbrauchsabhängige Lebenshaltungskosten darstellen (§ 33 lit. a StG; z.B. Kosten für Heizöl, Strom und Wasser) oder der Wertvermehrung des Vermögensgegenstands dienen (vgl. § 33 lit. d StG).
    - bb) Für die Ermittlung des Grundstückgewinns, welcher losgelöst von der übrigen Leistungsfähigkeit mit einer besonderen kommunalen Objektsteuer erfasst wird, bestimmt § 221 Abs. 1 lit. a StG, dass Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstücks (sog. wertvermehrende Aufwendungen) vom Veräusserungserlös abgezogen werden können.
  - b) aa) Die gesetzgeberische Konzeption geht grundsätzlich davon aus, dass sämtliche im Zusammenhang mit einer Liegenschaft im Privatvermögen getätigten Aufwandpositionen ganz oder teilweise den drei Kostenkategorien



- 1) nicht abziehbare Lebenshaltungskosten,
  - 2) bei der periodischen Einkommenssteuer abzugsberechtigte Liegenschaftsunterhaltskosten (werterhaltende Aufwendungen) bzw. den diesen gleichgestellten Investitionen für Energiespar-, Umweltschutz- und Denkmalpflegemassnahmen oder
  - 3) bei der anlässlich der Veräusserung einmalig anfallenden Grundstückgewinnsteuer vom Erlös absetzbare Kosten für die dauernde Verbesserung des Grundstücks (wertvermehrnde Aufwendungen) zugeordnet werden können.
- bb) Dieses grundsätzlich in sich geschlossene System – welchem insbesondere bezüglich der Abgrenzung der letzten beiden Kostenarten im Rahmen eines Umbaus bzw. einer Renovation das einheitliche, sich an objektiv-technischen Massstäben orientierende Kriterium der dauernden Wertvermehrung zugrunde liegt – verbietet die Qualifikation derselben Aufwendung sowohl als vollständig werterhaltend als auch als zusätzlich vollständig oder teilweise wertvermehrend bzw. die Doppelqualifikation desselben Anteils einer solchen Aufwendung. Freilich gilt dieses System nicht ohne Ausnahmen. So wird dem Steuerpflichtigen mit der Gewährung eines Pauschalabzugs für Liegenschaftsunterhaltskosten gemäss § 30 Abs. 5 StG ermöglicht, selbst dann werterhaltende Aufwendungen in bestimmtem Umfang geltend zu machen, wenn er während der betreffenden Steuerperiode gar keine solche oder in geringerem Umfang als den Pauschalbetrag getätigt hat. Nimmt der Steuerpflichtige beispielsweise in einer Steuerperiode sowohl werterhaltende als auch wertvermehrnde Aufwendungen vor, welche zusammen den Pauschalbetrag nicht erreichen, steht die Deklaration der Liegenschaftsunterhaltspauschale im Rahmen der Einkommensbesteuerung einer späteren Anerkennung der wertvermehrnden Aufwendungen aus derselben Steuerperiode im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer nicht entgegen. Weiter wird das Prinzip, wonach bauliche Aufwendungen bei der Grundstückgewinn- und der Einkommenssteuer insgesamt nur bis zum nachweislich bezahlten Betrag berücksichtigt werden dürfen, dann durchbrochen, wenn die in Frage stehenden Aufwendungen vor mehr als 20 Jahren vor der Veräusserung getätigt worden sind und der Pflichtige bei den Anlagekosten den Verkehrswert vor 20 Jahren geltend macht. Schliesslich wird auch vertreten, dass Aufwendungen für Energiespar-, Umweltschutz- und denkmalpflegerische Massnahmen – soweit wertvermehrnder Natur – im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer ganz oder teilweise ein weiteres Mal zu berücksichtigen seien (RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 1999, § 221 N 22; mit Hinweisen auf ältere Verwaltungsgerichtsentscheide; indes erscheint es nach Ansicht der Steuerrekurskommission III als fraglich, ob diese Massnahmen nach dem gesetzgeberischen Willen tatsächlich dergestalt privilegiert werden sollen, als sie nicht nur zeitnah in der entsprechenden Steuerperiode bei der Einkommenssteuer absetzbar, sondern – ganz oder teilweise – nochmals bei der Grundstückgewinnsteuer anzuerkennen sind).
- cc) Von diesen Ausnahmen abgesehen kann der Steuerpflichtige indes – immer eine hinreichende Substanziierung und ein rechtsgenügender Nachweis vorausgesetzt – aufgrund des einheitlichen Abgrenzungskriteriums und damit aus steuersystematischen Überlegungen insgesamt auf beide Steuerarten verteilt nicht mehr Umbau-/Renovationskosten für seine Liegenschaft geltend machen, als ihm (oder allenfalls ihm zurechenbar einem Dritten, vgl. für die Grundstückgewinnsteuer insbesondere RICHNER/



FREI/KAUFMANN, § 221 N 7) solche Kosten tatsächlich entstanden sind. Dies bedeutet, dass zumindest für diejenigen effektiven, d.h. nicht im Rahmen der Liegenschaftsunterhaltspauschale deklarierten Aufwendungen, für welche dem Steuerpflichtigen nachweisbar bereits ein Abzug bei der Einkommenssteuer gewährt worden ist, von vornherein eine nochmalige Abzugsfähigkeit im Rahmen der Grundstückgewinnermittlung zu versagen ist. Zwar hat das Zürcher Steuergesetz diesen Grundsatz – im Gegensatz zu den meisten ausserkantonalen Steuergesetzgebungen (vgl. AG: § 104 Abs. 2 lit. a; AI: Art. 108 Abs. 2 a.E.; AR: Art. 129 Abs. 2; BL: § 78 Abs. 2; BS: § 91 Steuerverordnung; FR: Art. 49 Abs. 2; GL: Art. 112 Abs. 2; GR: Art. 49 Abs. 2; LU: § 13. Ziff. 8 Gesetz über die Grundstückgewinnsteuer; NE: Art. 69 Abs. 4 lit. b; NW: Art. 148 Abs. 4 Ziff. 2; SG: Art. 137 Abs. 2; SH: Art. 118 Abs. 4 lit. a; SO: § 56 Abs. 2; SZ: § 116 Abs. 2; TI: Art. 134 Abs. 2; UR: Art. 11 Abs. 3 Gesetz über die Grundstückgewinnsteuer; VD: Art. 70 Abs. 2; VS: Art. 51 Abs. 2; ZG: § 196 Abs. 2 lit. b) – nicht ausdrücklich festgehalten. Er ergibt sich jedoch – wie bereits erörtert – aus dem einheitlichen Abgrenzungskriterium der dauernden Wertvermehrung und den damit verbundenen steuersystematischen Beweggründen sowie ganz allgemein aus dem Gebot des Handelns nach Treu und Glauben (vgl. hierzu auch den Entscheid des VGr des Kantons Bern vom 22. Februar 1999 = BVR 1999 S. 368 für den Kanton Bern, welcher zu denjenigen Kantonen gehört, die keine ausdrückliche gesetzliche Regelung kennen). Dem Einwand der Pflichtigen, die Einkommens- und Grundstückgewinnsteuer hätten überhaupt nichts miteinander zu tun, ist angesichts der vorstehenden Erwägungen nicht zu folgen. Soweit ein Steuerpflichtiger – Ausnahmen vorbehalten – trotz vollständiger Anerkennung von Aufwendungen als werterhaltend im Rahmen der Einkommensbesteuerung dieselben Aufwendungen nunmehr als wertvermehrend qualifiziert, ist dieses widersprüchliche Verhalten nicht zu schützen.

- c) Entgegen der Auffassung der Pflichtigen ist überdies nicht ausschlaggebend, dass das widersprüchliche Verhalten gegenüber zwei unterschiedlichen Steuerbehörden (Steuerbehörde für die Staatssteuereinschätzung sowie kommunale Grundsteuerbehörde) erfolgt ist. Die Besonderheit der Zürcher Steuergesetzgebung, wonach die Steuerhoheit (Veranlagungskompetenz als auch der Ertrag) bei der Grundstückgewinnsteuer einzig den Gemeinden zusteht, vermag den Steuerpflichtigen nicht davon zu entbinden, eine widerspruchsfreie Qualifikation der von ihm getätigten Aufwendungen für Umbauten/Renovationen vorzunehmen. Zwar mag eine solche in sich geschlossene Qualifikation aufgrund der vielfach langen Besitzesdauer bei Liegenschaften nicht immer einfach zu erreichen sein. Es darf indes vom Steuerpflichtigen erwartet werden, dass er die sachdienlichen Unterlagen (Aufwandbelege [vgl. RB 1982 Nr. 107] sowie Einkommenssteuerdeklarationen und -einschätzungen) während der für die Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer massgebenden Besitzdauer (von i.d.R. maximal 20 Jahren) aufbewahrt, um im Stande zu sein, im Rahmen der Grundstückgewinnsteueranlagung eine gesetzmässige Deklaration abzugeben.

Der Nachweis indes, dass Aufwendungen bereits bei der Einkommenssteuer berücksichtigt worden sind, obliegt letztlich der Grundsteuerbehörde, welche im Zweifelsfall die Einkommenssteuerakten zu konsultieren hat. Soweit ein Rückgriff auf die Einkommenssteuerakten nicht mehr möglich bzw. aufgrund derselben (evtl. im Zusammenspiel mit anderen Beweismitteln wie z.B. Steuerausweisen) kein Nachweis der vorgän-



- gigen Berücksichtigung erbracht werden kann, hat die Grundsteuerbehörde bei der Grundstückgewinnsteuerveranlagung eine gewöhnliche Schätzung des wertvermehrenden Anteils der Kosten in Anwendung der objektiv-technischen Kriterien vorzunehmen.
- d) Die vorstehenden Erkenntnisse stehen – wie die Pflichtige zu Recht bemerkt – in gewissem Widerspruch zu einer Erwägung des Verwaltungsgerichts im Entscheid vom 30. September 1992 (RB 1992 Nr. 47). In jenem Urteil ist das Verwaltungsgericht – betreffend eine Liegenschaft im Geschäftsvermögen – zum Schluss gekommen, dass eine formell ordnungsgemässe und materiell richtige Geschäftsbuchhaltung im Rahmen der Grundstückgewinnermittlung weder eine substantiierte Darlegung wertvermehrender baulicher Aufwendungen zu ersetzen noch gar deren Nachweis zu erbringen vermöge, und zwar selbst dann nicht, wenn für solche Aufwendungen ein separates Konto geführt worden sei. Denn weder ersetzen diese Eintragungen die unerlässliche Bezeichnung von Art und Umfang der geltend gemachten wertvermehrenden baulichen Massnahmen sowie genaue Angaben über den Zustand und die Ausrüstung einer Baute vor und nach dem Umbau noch belegten sie die Zahlung von Rechnungen. Dies gelte mangels Bindung der Grundsteuerbehörden an die Entscheidungen der staatlichen Steuereinschätzungsorgane auch dann, wenn der Steuerkommissär solchen Aufwendungen die einkommenssteuerliche Anerkennung als abzugsfähige Unterhaltskosten versagt habe und dieselben deshalb bilanzmässig hätten aktiviert werden müssen.
- aa) Die vorliegende Konzeption führt im Sinn einer durch die Steuerrekurskommission III eingeleiteten Praxis in der Tat insofern zu einer Bindungswirkung der Einkommenssteuereinschätzung für die Grundstückgewinnsteuerveranlagung, als die Grundsteuerbehörde diejenigen Liegenschaftenaufwendungen bzw. Aufwendungsanteilen, welche nachweislich bereits als Liegenschaftsunterhaltskosten bei der Einkommenssteuer zum Abzug zugelassen worden sind, ohne weiteres die Anerkennung verweigern kann. Die Steuerrekurskommission III tritt – aus den vorerwähnten steuersystematischen Beweggründen – bewusst für diese Bindungswirkung ein.
- bb) Keiner abschliessenden Beurteilung bedarf vorliegend die Frage, ob die Bindungswirkung zwischen den beiden Veranlagungen im Gegenzug trotz grundsätzlich unterschiedlicher Steuerhoheit auch in dem Sinn anzuerkennen wäre, als diejenigen im Einschätzungsverfahren für die Einkommenssteuer substantiierten und nachgewiesenen effektiven Liegenschaftsaufwendungen bzw. Anteile an denselben, welche die Einkommenssteuereinschätzungsbehörde nach durchgeführter Überprüfung ausdrücklich als wertvermehrend und deshalb nicht abzugsberechtigt qualifiziert hat, ohne weitere Prüfung auch im Bereich der Grundstückgewinnsteuer als wertvermehrend zu gelten hätten. Immerhin ist anzumerken, dass dies zur Vermeidung eines Methodendualismus wohl grundsätzlich zu fordern wäre. Ausnahmen hiervon wären allenfalls in speziellen Konstellationen möglich, so beispielsweise dann, wenn die Einkommenssteuereinschätzungsbehörde eine genauere Überprüfung der einschlägigen Deklaration deshalb unterlässt, weil der vom Steuerpflichtigen geltend gemachte werterhaltende Anteil an Umbaukosten bereits zu einem erheblichen Negativeinkommen bzw. zur Einschätzung eines privaten Einkommens im Umfang von Fr. 0.- führen würde. Nicht zu übersehen ist bei der grundsätzlichen Annahme der Bindungswirkung schliesslich, dass in all den-



jenigen Fällen, in welchen die Gemeinden – unter Leitung des in der Regel auch in der kommunalen Grundsteuerbehörde Einsitz nehmenden Gemeindesteuersekretärs – nicht auch stellvertretend für den Kanton die Einkommenssteuereinschätzung durchführen, die Erstellung einer koordinierten, für beide Steuerarten verbindlichen Qualifikation von Aufwendungen für eine Liegenschaftsrenovation unter Wahrung eines hinreichenden Mitspracherechts der Liegenschaftsgemeinden auf erhebliche Umsetzungsprobleme stossen könnte.

- e) Dem Vorbringen der Pflichtigen, wonach bei der nach objektiv-technischen Kriterien erfolgenden Abgrenzung von werterhaltenden und wertvermehrenden Liegenschaftsaufwendungen angesichts einer klaren gesetzlichen Entscheidungsgrundlage sowie mangels eines Ermessensspielraums des Steuerpflichtigen der Grundsatz von Treu und Glauben gar nicht zur Anwendung gelangen könne, ist ebenfalls nicht zu folgen. Zwar mag die gesetzgeberische Abgrenzungskonzeption theoretisch einfach und klar sein. In der Veranlagungspraxis zeigt sich indes, dass sich insbesondere bei Umbau- bzw. Renovationsarbeiten an bereits bestehenden Liegenschaften die genaue Abgrenzung als ausserordentlich schwierig erweist und in den meisten Fällen sowohl seitens der Steuerpflichtigen als auch der Steuerveranlagungs- und Steuerjustizbehörden zu Schätzungen gegriffen werden muss (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN, § 221 N 26). Dass solche Schätzungen eine erhebliche Ermessenskomponente beinhalten, versteht sich von selbst. [...]