

BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2021.186 vom 8. Juli 2020

BS Appellationsgericht, 2020-07-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2021.186

FR: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2021.186 du 8 juillet 2020

IT: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2021.186 del 8 luglio 2020

Erwägungen

E. 1

1.1 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann bezüglich der kantonalen Steuern Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden (§ 171 des Steuergesetzes [StG, SG 640.100]; § 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege [VRPG, SG 270.100]). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 i.V.m. § 99 und 32 Abs. 1 des Gerichtsorganisationsgesetzes [SG 154.100]). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des VRPG, soweit das Steuergesetz keine spezielle Vorschrift enthält (§ 171 Abs. 4 StG).

1.2 Zum Rekurs ist legitimiert, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Abänderung hat (§ 13 Abs. 1 VRPG). Dies trifft auf die Rekurrierenden als Adressaten des angefochtenen Entscheides zu.

E. 1.3

1.3.1 Gemäss § 16 Abs. 2 VRPG wie auch § 164 Abs. 2 StG hat der Rekurs Anträge und eine Begründung im Sinne von Angaben der Tatsachen und Beweismittel sowie eine kurze Rechtserörterung zu enthalten (VGE VD.2016.221 vom 16. November 2017 E. 1.2.1, VD.2015.260 vom 19. Oktober 2016 E. 1.4; Stamm, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, in: Buser [Hrsg.], Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 2008, S. 477, 505). Aus den Anträgen muss hervorgehen, in welchen Punkten die angefochtene Verfügung aufgehoben oder abgeändert werden soll. In der Begründung hat die rekurrierende Partei ihren Standpunkt substantiiert vorzutragen und sich mit den Erwägungen im angefochtenen Entscheid auseinanderzusetzen (VGE VD.2018.112, VD.2018.113 und VD.2018.114 vom 16. Mai 2019 E. 1.3.2, VD.2018.40 vom 20. November 2018 E. 1.2; vgl. Wullschleger/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, in: BJM 2005, S. 277, 305). Sowohl bezüglich Anträgen wie auch Begründung werden bei nicht juristisch vertretenen Laien keine hohen Anforderungen gestellt (VGE VD.2012.245 vom 27. März 2017 E. 2.1, VD.2012.191 vom 12. Juni 2013 E. 2.2.2). Aufgrund dieser Begründungsobliegenheit gemäss § 16 Abs. 2 VRPG gilt im Verwaltungsgerichtsverfahren das Rügeprinzip (VGE VD.2017.17 vom 18. Mai 2017 E. 3.1.1, VD.2015.260 vom 19. Oktober 2016 E. 1.4, VD.2016.66 vom 20. Juni 2016 E. 1.3; Stamm, a.a.O., S. 477, 504). Das Verwaltungsgericht prüft einen angefochtenen Entscheid nicht von sich aus unter allen in Frage kommenden Aspekten, sondern untersucht nur die rechtzeitig vorgebrachten konkreten Beanstandungen (VGE VD.2017.17 vom 18. Mai 2017 E. 3.1.1, VD.2015.260 vom 19. Oktober 2016 E. 1.4, VD.2016.60 vom 30. September 2016 E. 1.3.1, VD.2016.66 vom 20. Juni 2016 E. 1.3, VD.2015.91 vom 6. August 2015 E. 1.2.1).

1.3.2 Der Rekurrent hat darauf verzichtet, dem Gericht konkrete Anträge zu stellen. Als promovierter Jurist kann er auch nicht als Laie bezeichnet werden. Immerhin geht aus seiner Rekursbegründung aber hervor, dass er im Sinne eines "Kompromisses" die Anrechnung von Wertvermehrungen als Abzug von dem mit dem Verkauf der Liegenschaft erzielten Grundstücksgewinn beantragt. Damit genügt er der gesetzlichen Obliegenheit, mit seinem Rekurs einen Antrag zu stellen, geht daraus doch hinreichend klar hervor, was er von der Rechtsmittelinstanz verlangt. Auch die Begründung genügt den gesetzlichen Begründungsanforderungen. Auf den rechtzeitig eingereichten und begründeten Rekurs ist daher einzutreten (§ 171 Abs. 2 i.V.m. § 164 Abs. 2 StG).

1.4 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (siehe § 171 StG). Demnach prüft das Gericht insbesondere, ob die Vorinstanz das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewandt, den Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder von dem ihr zustehenden Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat.

1.5 Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinne von Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (SR 0.101) handelt, muss keine Verhandlung durchgeführt und kann das Urteil auf dem Zirkulationsweg gefällt werden (§ 25 Abs. 2 VRPG; BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3 und 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5). Vorliegend ergeben sich alle entscheidungswesentlichen Punkte aus den Akten. Das Urteil kann daher auf dem Zirkulationsweg gefällt werden.

E. 2

2.1 Der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen nach § 104 Abs. 1 StG namentlich die sich aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken natürlicher Personen ergebenden Gewinne. Nach § 106 Abs. 1 ■ 3 StG wird die Grundstücksgewinnsteuer auf dem Betrag erhoben, um den der Veräusserungserlös den Einstandswert übersteigt, wobei als Veräusserungserlös der Verkaufspreis mit allen Nebenleistungen des Erwerbers abzüglich der mit der Veräusserung verbundenen Kosten und als Einstandswert der Erwerbswert unter Berücksichtigung der mit dem Erwerb verbundenen Kosten und der wertvermehrenden, nicht bereits bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer angerechneten Aufwendungen gilt (VGE VD.2016.135 vom 20. Oktober 2016 E. 2.1). Den Kantonen wird vom StHG eine weitgehende Freiheit bei der Ausgestaltung der Grundstücksgewinnsteuer eingeräumt (BGE 134 II 124 E. 3.2 S. 132; VGE VD.2014.147 vom 9. Juni 2015 E. 2.1; Wenk, in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi (Hrsg.), Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 106 N 1). Die Kantone können selbst bestimmen, welche Auslagen sie unter dem Titel "Aufwendungen" anrechnen lassen. Insofern stellt sich das kantonale Grundstücksgewinnsteuerrecht als kantonales Recht dar (VGE VD.2014.235 vom 19. Februar 2016 E. 4.1 m.H. auf BGer 2C_780/2014 vom 29. April 2015 E. 3.1).

2.2 Im Steuergesetz des Kantons Basel-Stadt ist der Begriff der wertvermehrenden Aufwendungen nicht näher definiert. Gemäss der Praxis kommen als wertvermehrende Aufwendungen alle Auslagen in Betracht, die nicht bloss dem Unterhalt des Grundstückes dienen, sondern die eine wirkliche Verbesserung, eine Neueinrichtung, eine Erweiterung oder eine Ergänzung zur Folge haben. Dabei handelt es sich um Investitionen, welche die Beschaffenheit des Grundstückes dauernd verbessern (VGE VD.2014.235 vom 19. Februar 2016 E. 4.2, VGE 663/2007 vom 16. Juni 2008 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen).

Wie die Vorinstanz erwogen hat, werden mit wertvermehrenden Aufwendungen zusätzliche neue Werte geschaffen, welche zu einer dauernden Verbesserung des Grundstücks führen, während mit werterhaltenden Aufwendungen der konkrete Nutzungswert einer Liegenschaft erhalten werden soll (angefochtener Entscheid, E. 4a). Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hält in einem Entscheid vom 25. September 2014 zur Abgrenzung der wertvermehrenden Kosten von den Unterhaltskosten fest, dass letztere Aufwendungen darstellen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bisheriger Werte sei und die in längeren oder kürzeren Zeitabständen wiederkehren. Dazu gehören einerseits Aufwendungen für den laufenden Unterhalt der Liegenschaft, einschliesslich Ersatzanschaffungen, andererseits aber auch solche für periodische Renovationen grösseren Ausmasses, wie beispielsweise Fassadenrenovationen, die zeitbedingte Änderung der Heizanlage, Anpassung der elektrischen Einrichtungen an geänderte Vorschriften und Ähnliches. Mit anderen Worten seien Unterhaltskosten Aufwendungen, die sowohl der Instandhaltung des Grundstücks als auch seiner Instandstellung dienen, d.h. der Nachholung unterbliebener Instandhaltung, sodass das Grundstück weiterhin, allenfalls "modernisiert", seinen bisherigen Verwendungszweck erfüllen kann (Urteil des VGer ZH SB.2014.00060 vom 25. September 2014 E. 4.2). Nicht mehr als werterhaltende Instandstellungen gelten Totalsanierungen, welche einem Neubau gleichkommen; dies sei z.B. bei Gebäudeauskernungen anzunehmen, wo einzig mit Bezug auf die Gebäudehülle eine Wahl zwischen blosser Sanierung und darüber hinaus gehender Verbesserung der bestehenden Bausubstanz verbleibe. Nicht jede Totalsanierung mit Gebäudeausbau und Grundrissumgestaltung komme aber einem Neubau oder einer Gebäudeauskernung gleich (SB.1999.00092 vom 19. April 2010). Im selben Sinne hat das Verwaltungsgericht Graubünden in seinem Entscheid vom 21. November 2013 (A 13 48 E. 2b) festgehalten, dass beispielsweise der Ersatz eines Bades oder einer Küche, der Ersatz eines Flachdaches, der Ersatz eines Teppichbodens durch einen Parkett, der Ersatz elektronischer Installationen sowie Reparatur-, Maler- und Gipsarbeiten nicht wertvermehrende, sondern werterhaltende Ausgaben darstellen, da deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bzw. der Ersatz bisheriger Werte sei. Von diesen Überlegungen ist auch für die Abgrenzung der werterhaltenden von den wertvermehrenden Aufwendungen im vorliegenden Fall auszugehen (VGE VD.2014.235 vom 19. Februar 2016 E. 4.2).

2.3 Wie die Vorinstanz erwogen hat, hat die steuerpflichtige Person gemäss § 106 StG die Wahl, entweder den effektiven Erwerbspreis und sämtliche wertvermehrenden Aufwendungen seit dem Erwerbszeitpunkt nachzuweisen, oder den Einstandswert per 1. Januar 1977 geltend zu machen und lediglich die wertvermehrenden Aufwendungen seit 1. Januar 1977 urkundenmässig zu beweisen. Weiter erwog die Vorinstanz, dass der Gesetzgeber neben dem Einstandswert per 1. Januar 1977 keine weitere Beweiserleichterung vorgesehen habe. Das Gesetz enthalte keine weitere gesetzliche Fingierung der Gestehungskosten zu einem anderen Zeitpunkt (Wenk, a.a.O., § 106 N 30). Weiter bestehe nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht bereits dann eine Beweisnot, wenn eine Tatsache, die ihrer Natur nach ohne Weiteres dem unmittelbaren Beweis zugänglich wäre, nicht bewiesen werden kann, weil die beweisbelastete Partei über keine Beweismittel mehr verfügt. Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall berechtigten zu keiner Beweiserleichterung (BGE 144 III 264 E. 5.3). In analoger Anwendung von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB) trägt auch im Steuerrecht diejenige Partei die Beweislast, welche aus einer

behaupteten, aber unbewiesen gebliebenen Tatsache Rechte ableiten kann. Nach Lehre und Rechtsprechung trägt demzufolge die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen, die steuerpflichtige Person die Beweislast für steueraufhebende und -mindernde Tatsachen (BGE 140 II 248 E. 3.5, 133 II 153 E. 4.3; VGE VD.2015.28 vom 16. Juni 2015 E. 5.2; vgl. Wirz, in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi (Hrsg.), a.a.O., § 150 N 31; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Bern 2016, Art. 123 N 77 f.). Die Anlagekosten wirken sich steuermindernd aus. Die Beweislast obliegt insofern der steuerpflichtigen Person (BGE 144 II 427 E. 8.3.1, 143 II 661 E. 7.2, 142 II 488 E. 3.8.2).

2.4 Bezogen auf den vorliegenden Sachverhalt hat die Vorinstanz erwogen, dass der Rekurrent keine Rechnungen, aus denen sich die Art der von ihm geltend gemachten Wertvermehrungen entnehmen lässt, eingereicht habe. Damit Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer aber als gewinnmindernd geltend gemacht werden könnten, sei auf jeden Fall erforderlich, dass es sich um solche wertvermehrenden Kosten handelt, welche der Veräusserer effektiv aufgewendet habe. Damit stehe im Einklang, dass eine wertvermehrnde Aufwendung (nur) im Umfang des tatsächlich bezahlten Betrags und nicht des objektiv geschaffenen Werts anzurechnen sei (Prinzip der effektiven Kostenanrechnung; BGer 2C_848/2018 vom 22. August 2019, E. 2.3). Er habe auch keine Unterlagen wie ein Baugesuch oder einen Bauentscheid eingereicht, die aufzeigten, dass Umbauten stattgefunden hätten, welche auf eine Wertmehring schliessen liessen. Ungeeignet für die Überprüfung einzelner wertvermehrender Positionen sei die Gebäudeversicherungsverfügung mit deren Schätzung. Der Rekurrent habe daher keinen Nachweis für die geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen erbracht, weshalb solche nicht berücksichtigt werden könnten.

E. 3

3.1 Mit seinem Rekurs anerkennt der Rekurrent, dass keine Rechnungen, Pläne usw. für die geltend gemachten wertvermehrenden Kosten in der Höhe von CHF 1'154'000.■ vorliegen. Sein Treuhänder und er hätten aber indirekt aufgrund der Gebäudeversicherungsschätzungen nachgewiesen, dass Wertvermehrungen stattgefunden haben. Dies könne nicht einfach ignoriert werden. Nachdem er die Liegenschaft überraschenderweise durch Legat von einer Tante erworben habe, habe er alles versucht, um genauere Angaben zu den Wertvermehrungen in Erfahrung zu bringen. Es sei aber nicht möglich gewesen, Abrechnungen und Belege zu erhalten. Tatsache sei aber, dass in den Jahren 1991, 1994 und 2004 Wertvermehrungen stattgefunden hätten. Die Liegenschafts- und Gebäudeinformationen vom 1. Januar 1985 und 1. Januar 1991 zeigten, dass das Volumen von 3■982 m³ auf 4■297 m³ zugenommen und damit eine Wertvermehrung stattgefunden habe. Weiter zeige der Versicherungsausweis vom 5. Mai 1994, dass im Jahr 1994 eine Bauversicherung vorgelegen habe und es zu einer Revisionsschätzung mit einem ausgewiesenen Wertzuwachs von insgesamt CHF 178'000.■ gekommen sei. Eine Wertvermehrung könne auch hier indirekt nachgewiesen werden. Auch diese Tatsache sei nicht gewürdigt worden. Auch der Versicherungsausweis vom 1. Juli 2004 zeige, dass im Jahr 2004 Wertvermehrungen erfolgt seien. Es "wäre sonst wohl kaum zu einer Revisionsschätzung gekommen". Gerade weil der Ersatzwert per 1. Januar 1977, bei dem wie auch bei der Berechnung des Eigenmietwerts auf Gebäudeversicherungswerte abgestellt worden sei, schon über 43 Jahre zurückliege, könne es beim Nachweis von seither erfolgten Wertvermehrungen logischerweise zu "Beweisschwierigkeiten" kommen.

Es sei daher unverständlich, dass keine weitere Fingierung der Gestehungskosten möglich sein solle. Es sollte daher in einem Ausnahmefall wie vorliegend eine Berücksichtigung von indirekt nachgewiesenen wertvermehrenden Kosten möglich sein. Oberstes Gebot müsste immer eine korrekte Veranlagung sein. Er habe mit seinem Treuhänder alles in seinen Möglichkeiten Stehende getan, um diese Wertvermehrungen zu begründen. Im Rahmen der Einsprache hätten sie vorgeschlagen, zwei Drittel der Kosten, also CHF 769'000.■, als wertvermehrend zu berücksichtigen, womit eventuell als Unterhaltskosten zum Abzug zugelassene wertvermehrende Kosten neutralisiert werden könnten. Auch darauf sei nicht eingegangen worden.

E. 3.2

3.2.1 Bei der Grundstücksgewinnsteuer gilt grundsätzlich das Kongruenzprinzip. Danach haben sich Erlös und Anlagewert in der Regel auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück zu beziehen (BGer 2C_198/2016 vom 20. Juli 2016 E. 3.5.; Wenk, a.a.O., § 106 N 7; Zwahlen/Nyffenegger, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar StHG, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 12 N 45). Grundgedanke des Kongruenzprinzips ist, dass mit der Grundstücksgewinnsteuer nur der "unverdiente" Wertzuwachs auf einem Grundstück erfasst werden soll, nicht aber der Mehrwert, welcher durch Investitionen des Veräusserers, d.h. Arbeit oder Kapital, geschaffen wurde (BGer 2C_198/2016 vom 20. Juli 2016 E. 3.5.).

3.2.2 Mit seinem Rekurs verlangt der Rekurrent letztlich eine Veranlagung der Grundstücksgewinnsteuer nach pflichtgemäßem Ermessen. Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen ist immer dann durchzuführen, wenn nach Abklärung des Sachverhalts durch die Veranlagungsbehörde eine nicht zu beseitigende Ungewissheit im Sachverhalt, d.h. ein Untersuchungsnotstand, besteht. Vorgängig einer Ermessenseinschätzung ist aber im Untersuchungs- und Beweisverfahren zu prüfen, ob eine steuerbegründende oder -erhöhende bzw. steuermindernde oder -aufhebende Tatsache besteht. Ist dieser Beweis nicht geleistet, ist zuungunsten der mit dem Beweis belasteten Person zu entscheiden. Zu einer Ermessensveranlagung kommt es erst, wenn ausreichende Anhaltspunkte für eine solche Tatsache bestehen, die aber im Quantitativen der Abklärung bedarf (VGE VD.2019.173 vom 17. April 2020 E. 2.3.1 m.H. auf BGer 2C_796/2015 vom 3. Mai 2016 E. 2.4, 2C_1104/2014 vom 23. November 2015 E. 3 und 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3 f.). M.a.W. liegt ein Untersuchungsnotstand, der eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen erforderlich macht, erst dann vor, wenn der Sachverhalt auch nach Einbezug der Regeln über die Beweislast nicht ermittelbar ist.

3.2.3 Wird eine steuermindernde Tatsache durch die steuerpflichtige Person nicht nachgewiesen, ist in der Regel anzunehmen, dass diese sich nicht verwirklicht haben, weshalb der entsprechende Abzug überhaupt nicht berücksichtigt werden kann. Steht jedoch fest, dass abzugsfähige Aufwendungen angefallen sind und ist lediglich deren genaue Höhe unklar, ist der Umfang ausnahmsweise nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen (vgl. Urteile des VGer ZH SB.2014.00060 vom 25. September 2014 E. 4.5, SB.2014.00083 vom 29. Oktober 2014, E. 2.3 und SB.2013.00167 E. 2.4). Dem Wesen und der Funktion nach unterscheidet sich diese Schätzung somit nicht von der im Rahmen der Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen zu treffenden Schätzung. Die steuerpflichtige Person soll sich im Zusammenhang mit steuermindernden Tatsachen jedoch nur auf eine solche Schätzung berufen können, wenn ihr die Beweisleistung aus Gründen, die sie selbst nicht zu vertreten hat, nicht möglich oder nicht zuzumuten ist, sofern die von ihr vorgebrachte Sachdarstellung wenigstens hinreichende Schätzungsgrundlagen enthält

(Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Auflage, Zürich 2018, § 19 N 9; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Bern 2021, § 139 N 63 f., m.w.H.; vgl. auch Urteil des VGer ZH SB.2018.00112 vom 5. Dezember 2018, E. 3.1).

3.2.4 Diese Schätzung beruht notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen (VGE VD.2014.195 und VD.2014.196 vom 13. Juli 2015 E. 2.2, VD.2013.116 vom 10. Februar 2015 E. 3.3; vgl. BGer 2C_924/2016 vom 20. März 2017 E. 3.2.3; Fenners/Looser, a.a.O., S. 35). Anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen soll unter Berücksichtigung der vorhandenen Unterlagen und bekannten Umstände eine bestmögliche Annäherung an den wirklichen Sachverhalt erfolgen (VGE VD.2014.195 und VD.2014.196 vom 13. Juli 2015 E. 2.2; Fenners/Looser, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: AJP 2013, S. 33, 35 f.). Die Steuerbehörde hat bei der Ermessensveranlagung eine vorsichtige Schätzung vorzunehmen. Sie ist aber nicht verpflichtet, im Zweifelsfall die für die steuerpflichtige Person günstigste Annahme zu treffen. Es soll vielmehr vermieden werden, dass diejenige steuerpflichtige Person, die für die Möglichkeit zur Nachprüfung der von ihr erklärten Verhältnisse Sorge getragen hat, höhere Steuern zu bezahlen hat als diejenige, bei der eine solche Nachprüfung nicht möglich ist (BGer 2C_260/2009 vom 22. September 2009 E. 3.1; VGE VD.2019.173 vom 17. April 2020 E. 2.3.6, VD.2014.195 und VD.2014.196 vom 13. Juli 2015 E. 2.2, VD.2013.116 vom 10. Februar 2015 E. 3.3).

3.2.5 Es stellt sich daher die Frage, ob der Rekurrent mit den von ihm im Einspracheverfahren eingereichten Gebäudeversicherungsbelegen die Vornahme wertvermehrender Investitionen nach dem 1. Januar 1977 zu beweisen vermag. Steht eine solche fest, so ist deren Höhe im Falle einer Beweisnot, die als unmögliche oder nicht zumutbare Beweisleistung zu verstehen ist, einer Schätzung zugänglich, sofern die Beweisnot auf Gründe zurückgeht, die der Rekurrent selbst nicht zu vertreten hat.

E. 3.3

3.3.1 Im Einspracheverfahren reichte der Rekurrent eine eigene Aufstellung der von ihm geltend gemachten wertvermehrenden Kosten ein. Darin machte er einen "Zuwachs von 1985 auf 1991" um CHF 289'000.■, einen "Zuwachs im 1994" um CHF 178'000.■ und einen "Zuwachs im 2004" von CHF 687'000.■ geltend, woraus sich insgesamt der geltend gemachte Wertzuwachs von CHF 1'154'000.■ ergab. Er bezieht sich dabei auf Liegenschafts- und Gebäudeinformationen der Gebäudeversicherung. Daraus ergibt sich ein Gebäudeversicherungswert per 1. Januar 1985 von CHF 2'078'000.■ bei einem Volumen von 3'982 m³. Per 1. Januar 1991 betrug der Gebäudeversicherungswert, berechnet auf einem neuen Indexwert CHF 2'976'000.■ bei einem Volumen von neu 4'297 m³. Mit Datum vom 5. Mai 1994 und 1. Juli 2004 liegen zwei Revisions-schätzungen vor. Damit steht fest, dass die heutige Kubatur der Liegenschaft nicht mehr jener von 1977 entspricht, die Liegenschaft in tatsächlicher Hinsicht also verändert worden ist. Welcher Art diese Änderung der Kubatur war, also welche Gebäulichkeiten [...] ausgebaut worden sind, ist auch dem Rekurrenten unbekannt. Entgegen der Auffassung des Rekurrenten geben die eingereichten Belege der Gebäudeversicherung auch keinen Aufschluss über die Höhe der vorgenommenen wertvermehrenden Investitionen. Der Gebäudeversicherungswert bestimmt sich vielmehr in Abhängigkeit zum versicherten Neuwert (§ 5 Abs. 1 des Gebäudeversicherungsgesetzes, SG 695.100). Den eingereichten Unterlagen kann entnommen werden, dass vorliegend kein Fall einer blossen Versicherung des Zeitwerts

vorliegt. Daraus folgt, dass mit jeder neuen Schätzung auch der Neuwert des Bestandes aufgrund der heute geltenden orts- und handelsüblichen Baukosten zu schätzen ist. Weiter ist mit dem Versicherungsausweis vom 5. Mai 1994 eine "Gutschrift Bauversicherung" nachgewiesen worden. Mit einer Bauversicherung wird der "steigende Wert des Bauwerks bis zur Höhe der bestätigten Deckungssumme" versichert (§ 3 der Schätzungs- und Abgrenzungsbestimmungen zum Gebäudeversicherungsgesetz, SG 695.300). Nach der Vollendung der Bauarbeiten wird die Bauversicherung nach Abnahme des Ausbaus durch das Bau- und Gastgewerbeinspektorat durch die definitive Versicherung abgelöst. Dies ergibt sich wiederum aus dem Versicherungsausweis vom 5. Mai 1994. So ist von einem bisherigen Neuwert von CHF 2'906'000.■ und einem neuen Neuwert von CHF 3'081'000.■ ausgegangen worden. Wiederum ist aber unbelegt, ob sich die Differenz allein auf den Ausbau oder vielmehr auch auf eine Neubewertung des gesamten Bestandes bezogen hat. Dies gilt auch für den Versicherungsausweis vom 1. Juli 2004, welcher den Nachweis einer Revisionsschätzung erbringt. Daraus geht aber im Unterschied zum Versicherungsausweis vom 5. Mai 1994 keine Bauversicherung hervor. Da Gebäudeeigentümer verpflichtet sind, wertvermehrnde Investitionen am Gebäude zur Versicherung zu melden (vgl. § 4 Abs. 2 des Gebäudeversicherungsgesetzes), kann daraus e contrario geschlossen werden, dass eine Revision aufgrund wertvermehrnder Investitionen nicht erstellt ist. Der Grund der vorgenommenen Revision ist daher offen.

3.3.2 Daraus folgt, dass allein eine Erhöhung der Kubatur des genutzten Gebäudes zwischen 1985 und 1991 und ein wertvermehrnder Ausbau im Jahr 1994 erstellt werden kann. Die Höhe der wertvermehrnden Investition steht in beiden Fällen nicht fest. Da insofern eine Beweisnot vorliegt, welche der Rekurrent als Rechtsnachfolger seiner Tante als damalige Eigentümerin und Bauherrin nicht selbst zu vertreten hat, ist nach dem Gesagten eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Was die Erweiterung der Kubatur angeht, kann auf den Umfang der Erweiterung der Kubatur im Verhältnis zum Bestand abgestellt werden. Vom gesamten Gebäudeversicherungswert per 1. Januar 1991 von CHF 2'976'000.■ bezogen sich ca. 7,3 Prozent auf die erweiterte Kubatur. Daraus könnte auf wertvermehrnde Investitionen von CHF 218'162.■ geschlossen werden. Zusammen mit dem Betrag der nachgewiesenen Bauversicherung von CHF 89'000.■ stellt dies ein erstes Indiz für eine auf Annahmen und Vermutungen basierende Schätzung dar. Der Rekurrent stellt sich zwar auf den Standpunkt, den von ihm zu führenden Beweis der Höhe der wertvermehrnden Investitionen nicht führen zu können. Dieser Umstand ist denn auch massgebend dafür, dass eine ermessensweise Schätzung im vorliegenden Fall zulässig ist. Betreffend die Festsetzung der Höhe der zum Abzug zugelassenen wertvermehrnden Investitionen hat sich der Rekurrent aber als Rechtsnachfolger seiner Tante deren unterbliebene Dokumentation der vorgenommenen wertvermehrnden Aus- und Umbauten anrechnen zu lassen. Im Zweifelfall ist daher auch hier eine Schätzung vorzunehmen, bei der ausgeschlossen wird, dass der Rekurrent damit besser gestellt wird, als bei einer lückenlosen Dokumentation der vorgenommenen wertvermehrnden Investitionen. Vor diesem Hintergrund rechtfertigt es sich daher, insgesamt wertvermehrnde Investitionen von CHF 200'000.■ anzurechnen.

3.4 Damit sind der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission und die Veranlagungsverfügung sowie der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung in teilweiser Gutheissung des Rekurses aufzuheben und die Sache zur neuen Festsetzung der aufgrund des Verkaufs der Liegenschaft geschuldeten Grundstückgewinnsteuer im Sinne der

Erwägungen in diesem Entscheid an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

E. 4

Damit dringt der Rekurrent nur teilweise durch. Bezogen auf seinen Hauptstandpunkt, wonach wertvermehrende Investitionen von CHF 1'154'000.■ getätigt worden sein sollen und zu seinem als "Kompromiss" erfolgten Vorschlag, ihm wertvermehrende Kosten von CHF 769'000.■ anzurechnen, dringt er im Umfang von 17 resp. 26 Prozent durch. Es rechtfertigt sich daher, den Rekurrenten die Kosten des Verfahrens im Umfang von 80 Prozent mit einer reduzierten Gebühr von CHF 3'200.■ tragen zu lassen.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.