

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00039 vom 16. September 2020

ZH Verwaltungsgericht, 2020-09-16, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2020.00039](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2020.00039)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00039 du 16 septembre 2020

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00039 del 16 settembre 2020

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Berücksichtigung von Verzugszinsen bei der Einkommenssteuer anstatt der Grundstückgewinnsteuer [Der Pflichtige leistete den Verkaufspreis für eine Liegenschaft rund 1.5 Jahre nach dem vereinbarten Datum. Die aufgrund der Verzögerung bezahlten Verzugszinsen von rund Fr. ... machte er anlässlich des Wiederverkaufs der Liegenschaft bei der Grundstückgewinnsteuer als zum Erwerbspreis gehörige Kosten geltend.] Gemäss § 31 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG können private Schuldzinsen im Umfang der nach den §§ 20 und 21 StG bzw. Art. 20, 20a und 21 DBG steuerbaren Vermögenserträge und weiterer Fr. 50'000.- vom Einkommen abgezogen werden (E. 2.2). Das Harmonisierungsrecht steht sowohl der doppelten Belastung eines Gewinns (mit der Grundstückgewinn- und der Einkommenssteuer) als auch der doppelten Abzugsfähigkeit entgegen (E. 2.3). Die vorliegend strittigen Zinszahlungen wurden bezahlt, weil sich der Pflichtige mit der Kaufpreiszahlung im Verzug befand. Die Zinszahlungen sind damit nicht Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaft, sondern Gegenleistung für die Verspätung. Als Verzugszinse sind sie gemäss § 31 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG bei der Einkommenssteuer (beschränkt) abziehbar. Da die Einkommenssteuer mit den zitierten Bestimmungen einen Abzug explizit vorsieht, ist ein solcher bei der Grundstückgewinnsteuer ausgeschlossen (E. 3.3). Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2020.00039 Urteil der 2. Kammer vom 16. September 2020 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Corinna Bigler. In Sachen A, vertreten durch Dr. B, Beschwerdeführer, gegen Gemeinde C, vertreten durch den Finanzausschuss, Beschwerdegegnerin, betreffend Grundstückgewinnsteuer, hat sich ergeben: I. A. Am 24. Juli 2013 räumte D der E AG mit Sitz in F ein Kaufrecht am Grundstück GBl. 01, Kat.-Nr. 02, an der G-Strasse 03 in C ein. Die Parteien der Kaufrechtsvereinbarung einigten sich auf einen Kaufpreis von Fr. .... Eine unverzinsliche Anzahlung von Fr. ... hatte die E AG am Tag der Vertragsunterzeichnung zu leisten. Eine weitere unverzinsliche Anzahlung in Höhe von Fr. ... bezahlte sie per 31. Dezember 2013, da die Ausübung des Kaufrechts bis dann noch nicht erfolgt war. Das Kaufrecht war bis am 30. Juni 2014 befristet und wurde nicht ausgeübt. B. Mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom 6. August 2015 verkaufte D die erwähnte Liegenschaft an A (nachfolgend: der Pflichtige), Anteilsinhaber und einziges Mitglied des Verwaltungsrats der E AG. Der Kaufpreis betrug wiederum Fr. ... und sollte gemäss Vertrag wie folgt getilgt werden: Die durch die E AG bereits geleisteten Anzahlungen in Höhe von gesamthaft Fr. ... wurden an

den Kaufpreis angerechnet. Ferner hatte der Pflichtige bis am 31. August 2015 eine weitere unverzinsliche Anzahlung von Fr. ... zu leisten. Fr. ... sollte der Pflichtige anlässlich der Eigentumsübertragung auf das Konto der Politischen Gemeinde C zur Sicherstellung der Grundstückgewinnsteuer überweisen. Der Restbetrag von Fr. ... hatte der Pflichtige anlässlich der Eigentumsübertragung zu bezahlen. Weiter sah der Vertrag vor, dass die Eigentumsübertragung bis spätestens am 30. September 2015 zu erfolgen habe. Nach Ablauf dieses Zeitraums sei die säumige Vertragspartei in Verzug. Mangels Zahlung der restlichen Kaufpreisforderungen fand die Eigentumsübertragung bis am 30. September 2015 nicht statt. C. Mit Eingabe vom 28. Oktober 2015 machte D beim Friedensrichteramt C eine Klage betreffend Vollzug des Liegenschaftskaufvertrags anhängig. D und der Pflichtige gingen am 30./31. März 2016 eine Vereinbarung ein, worin der Pflichtige anerkannte, D für den Zeitraum vom 1. Oktober 2015 bis 30. April 2016 (210 Zinstage) einen Verzugszins von 5 % auf dem Betrag von Fr. ..., d. h. Fr. ... sowie Friedensrichter- und Anwaltskosten in Höhe von Fr. ... zu schulden. Zudem behielt sich die Verkäuferin vor, weiteren Verzugszins und weitere Anwaltskosten geltend zu machen, sollte der Kaufvertrag nicht bis am 30. April 2016 vollzogen worden sein. Das Grundstück wurde erst am 25. April 2017 auf den Pflichtigen überschrieben und am 26. April 2017 wurde die ausstehende Kaufpreiszahlung überwiesen. Gesamthaft leistete der Pflichtige Verzugszinsen in Höhe von Fr. ... (Fr. ... mit Valuta 20. September 2016; Fr. ... mit Valuta 23. Januar 2017, Fr. ... mit Valuta am 27. April 2017 und Fr. ... mit Valuta 21. Juni 2017). D. Da sich der Pflichtige zwischenzeitlich dazu entschlossen hatte, das geplante Überbauprojekt auf dem erworbenen Grundstück über die E AG ausführen lassen zu wollen, verkaufte er die erworbene Liegenschaft mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom 5. Juli 2017 an diese zu einem Preis von Fr. ... weiter. Am 4. April 2018 wurde die E AG als Eigentümerin im Grundbuch eingetragen. In der Grundstückgewinnsteuererklärung machte der Pflichtige die von ihm bezahlten Verzugszinsen in Höhe von Fr. ... als zum Erwerbspreis gehörende Kosten, Fr. ... als mit der Handänderung verbundene Abgaben beim Ankauf und Fr. ... als mit der Handänderung verbundene Abgaben beim Verkauf geltend, wodurch ein Grundstücksgewinn von Fr. ... resultierte. Im Veranlagungsentscheid vom 22. Mai 2019 setzte der Finanzausschuss der Gemeinde C den steuerbaren Grundstücksgewinn auf Fr. ... und die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. ... fest. Die Verzugszinsen wurden nicht steuermindernd berücksichtigt, da diese nicht für die Liegenschaft, sondern als Gegenleistung für den Zahlungsaufschub bezahlt worden seien. Von den mit der Handänderung verbundenen Abgaben beim Ankauf gewährte der Finanzausschuss nur einen Abzug von Fr. ..., da Pfandrechtskosten, Anwaltskosten sowie Kosten des Friedensrichters grundsteuerlich nicht abziehbar seien. Die dagegen erhobene Einsprache des Pflichtigen vom 11. Juni 2019 hiess der Finanzausschuss der Gemeinde C mit Entscheid vom 3. Juli 2019 insofern gut, als er Zinsen auf den unverzinslichen Vorauszahlungen in Höhe von Fr. ... steuermindernd berücksichtigte, ansonsten wurde die Einsprache abgewiesen. II. Das Steuerrekursgericht wies den gegen den Entscheid vom 3. Juli 2019 erhobenen Rekurs mit Entscheid vom 6. April 2020 ab. III. Gegen den Entscheid des Steuerrekursgericht liess der Pflichtige am 14. Mai 2020 beim Verwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die bezahlten Verzugszinsen seien in Höhe von Fr. ... als weitere Leistung des Erwerbers im Sinn von § 220 Abs. 1 StG zu berücksichtigen und der steuerbare Grundstücksgewinn auf Fr. ... festzusetzen. Eventualiter seien die während der Besitzdauer bezahlten Verzugszinsen von Fr. ... sowie Abgaben beim Kauf von Fr. ... gestützt auf § 221 Abs. 2 StG als Aufwendungen zum

Abzug zuzulassen. Der steuerbare Grundstücksgewinn sei auf Fr. ... zu beziffern; unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Der Finanzausschuss der Gemeinde C reichte innert Frist keine Beschwerdeantwort ein und das Steuerrekursgericht verzichtete auf eine Vernehmlassung. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen können nach § 153 Abs. 3 in Verbindung mit § 213 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. 1.2 Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im vorinstanzlichen Verfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden. Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen (vgl. BGE 131 II 548 E. 2).

#### **E. 2.1.1**

Die Grundstücksgewinnsteuer wird erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 216 Abs. 1 StG). Grundstücksgewinn ist der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt (§ 219 Abs. 1 StG). Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (§ 220 Abs. 1 StG).

#### **E. 2.1.2**

Nach der zürcherischen Praxis gilt der Zinsvorteil auf Vorauszahlungen des Grundstückspreises (oder eines Teils davon) vor der Eigentumsübertragung, den der Veräusserer dem leistenden (künftigen) Erwerber nicht verzinsen muss, als weitere Leistung, wenn dem Veräusserer die volle Nutzungsbefugnis am Grundstück einstweilen noch verbleibt (Felix Richner et al, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 220 N. 48 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch BGr, 15. November 2011, 2C\_603/2010, E. 3.1 = ASA 80, 623 = ZStP 2012, 81). Die Vorauszahlung des Kaufpreises vor der Eigentumsübertragung (ohne gleichzeitige Nutzungseinräumung) bewirkt damit eine Erhöhung des Kaufpreises (Richner et al., § 220 N. 88). Gleichzeitig führt das Hinausschieben der Zahlungspflicht über den Zeitpunkt der Übertragung von Eigentumsrecht und Nutzung hinaus zu einer Erwerbspreisminderung, sofern der Erwerber das Eigentum (bzw. die Nutzung) über ein Grundstück mit der Handänderung erhält, ohne dass er gleichzeitig zur Leistung des Kaufpreises (bzw. einer allfälligen marktkonformen Verzinsung) verpflichtet ist (Richner et al, § 220 N. 88).

#### **E. 2.2**

Gemäss § 31 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) können private Schuldzinsen im Umfang der nach den §§ 20 und 21 StG bzw. Art. 20, 20a und 21 DBG steuerbaren Vermögenserträge und weiterer Fr. ... vom Einkommen abgezogen werden. Schuldzinsen sind Vergütungen, die Entgelt des Schuldners an den Gläubiger für das ihm während einer im Voraus bestimmten oder unbestimmten Dauer zur Verfügung gestellte und rückzahlbare Kapital

bilden und als Quote desselben regelmässig in Prozenten berechnet werden (VGr, 13. Juni 2019, SB.2019.00023, E. 2.2; RB 1992 Nr. 24; BGr, 4. Oktober 1991 = StE 1992 B 27.2 Nr. 12). Als abziehbare Schuldzinsen gelten damit nur Leistungen, die rechtlich nicht der Tilgung einer bestehenden Kapitalschuld dienen (Silvia Hunziker/Jsabelle Mayer-Knobel in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Art. 33 DBG N. 9 mit Verweis auf BGr, 6. Juni 2014, 2C\_337/2014, E. 2.2.1). Auch Verspätungs- und Verzugszinsen sind als Schuldzinsen grundsätzlich abzugsfähig (Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 33 DBG N. 9 mit weiteren Hinweisen). Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen ist das Vorhandensein einer Kapitalschuld (BGr, 3. April 2017, 2C\_1165/2014, E. 2.1) und dass die Schuldzinsen effektiv bezahlt wurden (BGE 140 II 353 E. 5.1; BGr, 14. April 2015; 2C\_142/2014, E. 2.3.3).

### **E. 2.3**

Das Harmonisierungsrecht steht sowohl der doppelten Belastung eines Gewinns (mit der Grundstückgewinn- und der Einkommenssteuer) als auch der doppelten Abzugsfähigkeit entgegen (BGE 143 II 382 E. 4.1; BGE 143 II 396 E. 2.4). Folglich können Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten im Sinn von Art. 9 Abs. 3 StHG nicht auch noch als Anlagekosten geltend gemacht werden (BGE 143 II 396 E. 2.4). Lagen nach dem Recht der betreffenden Steuerperiode Unterhaltskosten vor, wurde der Abzug aus tatsächlichen Gründen (z. B. unvollständige Deklaration) aber nicht getätigt, steht dies später einer umqualifizierenden "Heilung" entgegen. Die steuerpflichtige Person ist auf ihre damalige Deklaration zu behaften (BGr, 13. Juli 2020, 2C\_425/2020, E. 3.5.4). Das Gleiche hat auch für private Schuldzinsen gemäss Art. 9 Abs. 2 lit. a StHG, Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. a StG zu gelten. Sofern diese gestützt auf eine gesetzliche Bestimmung bereits bei der Einkommenssteuer abzugsfähig sind, ist eine gewinnmindernde Berücksichtigung bei der Grundstückgewinnsteuer ausgeschlossen.

### **E. 3.1**

Im Einspracheverfahren anerkannte der Finanzausschuss der Gemeinde C einen Zinsvorteil von Fr. ... auf den geleisteten Vorauszahlungen als weitere Leistung des Erwerbers im Sinn vom § 220 Abs. 1 StG. Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet einzig die Frage, ob auch die vom Pflichtigen bezahlten Verzugszinsen in Höhe von Fr. ... als weitere Leistung des Erwerbers im Sinn vom § 220 Abs. 1 StG zu berücksichtigen sind.

### **E. 3.2**

Das Steuerrekursgericht ist zum Schluss gekommen, es handle sich bei den vorliegend bezahlten Verzugszinsen nicht um eine Leistung, die als Gegenleistung zum Kaufobjekt erbracht worden sei. Der vereinbarte Kaufpreis bilde vielmehr nach wie vor den Inhalt der vereinbarten Leistung; der Verzugszins stelle von Gesetzes wegen bloss Schadenersatz aufgrund Ausbleibens der Leistung zum vereinbarten Zeitpunkt dar. Mithin werde die Höhe der vertraglich geschuldeten Leistung nicht tangiert und es handle sich somit nicht um eine zusätzliche Kaufpreisleistung des Erwerbers. Zudem würden die Zinsen unter § 31 Abs. 1 lit. a StG fallen und seien deshalb bei der Einkommenssteuer abziehbar.

### **E. 3.3**

Die Schlussfolgerung des Steuerrekursgerichts ist zutreffend. Die vorliegend strittigen Zinszahlungen wurden bezahlt, weil sich der Pflichtige mit der Kaufpreiszahlung im Verzug befand. Die Zinszahlungen sind damit nicht Gegenleistung für den Erwerb der

Liegenschaft, sondern Gegenleistung für die Verspätung. Als Verzugszinse sind sie gemäss § 31 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG bei der Einkommenssteuer (beschränkt) abziehbar. Da die Einkommenssteuer mit den zitierten Bestimmungen einen Abzug explizit vorsieht, ist ein solcher bei der Grundstückgewinnsteuer ausgeschlossen. Wie der Pflichtige in der Beschwerde selbst einräumt, sind die hinsichtlich des Einkommenssteuerabzugs betroffenen Steuerjahre 2016 und 2017 in seiner Wohnsitzgemeinde im Kanton H noch nicht eingeschätzt bzw. veranlagt, da diese bis zum Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Verfahrens sistiert wurden. Entsprechend kann der Schuldzinsenabzug für die in den Jahren 2016 und 2017 bezahlten Verzugszinsen noch immer geltend gemacht werden. Doch selbst wenn die betroffenen Steuerjahre bereits eingeschätzt bzw. veranlagt wären, müsste sich der Pflichtige bei der Nichtdeklaration der Schuldzinsen behaften lassen. Auch in diesem Fall wäre ihm eine nachträgliche Berücksichtigung bei der Grundstückgewinnsteuer verwehrt (vgl. BGr, 13. Juli 2020, 2C\_425/2020, E. 3.5.4).

#### **E. 3.4.1**

Was der Pflichtige dagegen vorbringt, vermag nicht zu überzeugen. So wendet er ein, in RB 1972 Nr. 48 sei anerkannt worden, dass die Zinskomponente einen Mehrwert der Liegenschaft im grundsteuerlichen Sinn darstelle. Im Ergebnis liege hier ebenfalls eine Verzinsung der Kaufpreisrestanz bis zur Eigentumsübertragung vor. Ob die Verzinsung bereits anlässlich der Unterzeichnung des Kaufvertrags vereinbart worden sei oder erst nach Vertragsunterzeichnung aufgrund von Verzögerungen bei der Refinanzierung dürfe nicht unterschiedlich gewürdigt werden. Weiter verweist der Pflichtige auf BGr, 3. April 2017, 2C\_1148/2015 zur Abzugsfähigkeit einer Vorfälligkeitsentschädigung bei der Grundstückgewinnsteuer. Darin habe das Bundesgericht in E. 5.3.1 f. festgehalten, eine Entschädigung, die wie ein Kreditzins primär als Entgelt und nicht als Schadenersatz oder Konventionalstrafe einzustufen sei, sei bei der Einkommenssteuer zu berücksichtigen. Demgegenüber rechtfertige sich die Gleichstellung von Entschädigungen mit Schuldzinsen nicht, wenn der überwiegende Entgeltcharakter zu verneinen sei und damit kein Abzug bei der Einkommenssteuer zulässig sei, sondern eine steuermindernde Berücksichtigung bei der Grundstückgewinnsteuer.

#### **E. 3.4.2**

In RB 1972 Nr. 48 leistete der Käufer eines Grundstücks Fr. ... beim Vertragsschluss am 30. Juni 1966, verzinste den Restpreis von Fr. ... vom Vertragsabschluss hinweg und bezahlte den Restpreis bei der Eigentumsübertragung am 26. April 1971. Das Verwaltungsgericht hat diesbezüglich entschieden, dass ein kalkulatorischer Zins auf der Vorauszahlung von Fr. ... (sogenannter Vorleistungsdiskont) zum Erlös zu addieren ist. Zur Verzinsung des Restpreises von Fr. ... erwog das Verwaltungsgericht, diese sei dem Steuerpflichtigen vom Grundstückskäufer aufgrund des Kaufvertrags bezahlt worden, weshalb es sich dabei um eine "weitere Leistungen des Erwerbers" handle, die dem Veräusserer zusätzlich zum nominellen Kaufpreis zugekommen sei. Im Unterschied zu RB 1972 Nr. 48 war die Verzinsung des Restpreises vorliegend nicht Bestandteil des Kaufvertrags, sondern wurde zwischen den Parteien erst rund acht Monate nach Unterzeichnung des Kaufvertrags vereinbart, da der Käufer bis zu diesem Zeitpunkt die Restpreiszahlung noch nicht geleistet hatte. Entgegen der Ansicht des Pflichtigen rechtfertigt es sich, Verzugszinsen, welche aufgrund Säumnis des Käufers bezahlt wurden, anders zu behandeln als Zinsen auf dem Restkaufpreis, welche Gegenstand des

Kaufvertrags waren. Im letzteren Fall sind die bezahlten Zinsen Gegenleistung für den Kaufgegenstand. Vorliegend hingegen sind die bezahlten Zinsen Entschädigung für die verspätete Kaufpreiszahlung.

### **E. 3.4.3**

In Bezug auf die vom Pflichtigen herangezogene Analogie zur Vorfälligkeitsentschädigung ist vorab klarzustellen, dass sich die vom Pflichtigen zitierten Passagen des Bundesgerichtsentscheids auf zwei verschiedene Konstellationen beziehen. In der ersten Konstellation bleibt das Darlehensverhältnis weiterbestehen, es wird jedoch hinsichtlich gewisser Konstellationen (bspw. Zinssatz) umgestaltet. In diesem Fall kam das Bundesgericht zum Schluss, die bezahlte Vorfälligkeitsentschädigung stelle wie ein Kreditzins primär Entgelt dar und sei nicht als Schadenersatz oder Konventionalstrafe einzustufen. Sie könne folglich vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden (BGr, 3. April 2017, 2C\_1148/2015, E. 5.3.1). Die zweite vom Pflichtigen zitierte Passage bezieht sich auf die Konstellation, in welcher die Hypothek abgelöst wird, um eine neue Hypothek bei einem anderen Kreditgläubiger einzugehen. Hier erwog das Bundesgericht, eine Gleichstellung mit Schuldzinsen rechtfertige sich nicht, da der Darlehensgeber nicht mehr derselbe sei. Im zitierten Entscheid beurteilte das Bundesgericht eine dritte Konstellation, nämlich wenn eine Vorfälligkeitsentschädigung im Rahmen des Verkaufs der Liegenschaft anfällt. Es entschied, in einem solchen Fall sei die bezahlte Vorfälligkeitsentschädigung als Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer steuermindernd zu berücksichtigen. Entscheidend war für das Bundesgericht, dass die Vorfälligkeitsentschädigung aufgrund des Verkaufs der Liegenschaft anfiel und somit untrennbar mit der Veräusserung verbunden war (vgl. BGr, 3. April 2017, 2C\_1148/2015, E. 5.5.1). Die Veräusserung der unbelasteten Liegenschaft war ohne Auslösung der Vorfälligkeitsentschädigung nicht möglich. Die vorliegende Veräusserung wäre hingegen ohne Auslösen der Verzugszinsverpflichtung möglich gewesen, hätte der Pflichtige die Kaufpreiszahlung rechtzeitig geleistet. Dass der Pflichtige die vorliegend strittigen Verzugszinsen bezahlen musste, ist nicht direkt auf den Abschluss des Kaufvertrags zurückzuführen, sondern darauf, dass der Pflichtige vertragsbrüchig wurde und die Kaufpreiszahlung nicht innert Frist beglichen und eine Verzugszinspflicht gegenüber der Verkäuferin zu einem späteren Zeitpunkt anerkannte. Die vorliegend bezahlten Verzugszinsen waren somit nicht untrennbar mit der Veräusserung verbunden. Der Pflichtige kann damit aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Vorfälligkeitsentschädigung nichts zu seinen Gunsten ableiten. Dies führt zur Abweisung des Hauptantrags.

### **E. 4.1**

Eventualiter beantragt der Pflichtige, die während der Besitzdauer bezahlten Verzugszinsen von Fr. ... sowie Abgaben beim Kauf in Höhe von Fr. ... seien gestützt auf § 221 Abs. 2 StG als Aufwendungen zum Abzug zuzulassen.

### **E. 4.2**

Gemäss § 221 Abs. 2 StG können natürliche und juristische Personen, welche mit Liegenschaften handeln, weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben. Die Berufung auf § 221 Abs. 2 StG setzt voraus, dass der gewerbmässige Liegenschaftenhändler ausdrücklich darauf verzichtet hat, die nun im Rahmen der Gewinnermittlung bei der Grundstückgewinnsteuer geltend

gemachten Aufwendungen bei den ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuern zum Abzug zu bringen. Sinn dieser Voraussetzung ist es, dass die steuerpflichtige Person dieselbe Aufwendung nicht doppelt geltend machen kann: zuerst einmal bei den ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuern und dann nochmals bei der Grundstückgewinnsteuer (Richner et al, § 221 StG N. 148). Der Nachweis, dass die Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer nicht abgezogen worden sind, obliegt der steuerpflichtigen Person. Dieser Nachweis setzt in der Regel für jedes Grundstück detaillierte Aufstellungen mit ausdrücklicher Bezeichnung der Aufwendungen, welche bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer aktiviert oder auf andere Weise nicht geltend gemacht werden, sowie allfälliger Abschreibungen voraus (Richner et al, § 221 StG N. 148).

### **E. 4.3**

Der Pflichtige bringt diesbezüglich vor, er sei Aktionär und Geschäftsführer diverser Gesellschaften im Immobilienbereich und seit langer Zeit in der Branche tätig. Bei der Immobilientransaktion, die Gegenstand dieser Beschwerde sei, handle es sich um ein einziges Liegenschaftsgeschäft, welches er nicht über eine Gesellschaft, sondern direkt abgeschlossen habe. An seinem Wohnsitz im Kanton H sei er für die Jahre 2016 und 2017 noch nicht veranlagt. Bis zum Eintritt der Rechtskraft der Grundstückgewinnsteuerveranlagung sei die Veranlagung der Staatssteuer des Kantons H und der direkten Bundessteuer offener Steuerjahre sistiert worden. Dass der Pflichtige ausdrücklich auf die Geltendmachung der Abzüge bei der Einkommenssteuer verzichtet hat, wird weder geltend gemacht, noch ergibt sich dies aus den Akten. Entgegen der Ansicht des Pflichtigen gilt vor dem Verwaltungsgericht eine Novenschranke, sodass die Verzichtserklärung grundsätzlich spätestens im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht hätte vorgebracht werden müssen. Damit fehlt es bereits an der für die Berufung auf § 221 Abs. 2 StG erforderlichen Verzichtserklärung. Bei dieser Sachlage kann offenbleiben, ob der Erwerb der streitbetroffenen Liegenschaft durch den Pflichtigen überhaupt gewerbsmässig erfolgte und der Pflichtige als (ausserkantonaler) gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler qualifizieren würde. Der Eventualantrag ist damit abzuweisen.

### **E. 5.1**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG) und es steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

### **E. 5.2**

Weil die Aufwendungen der Beschwerdegegnerin für das vorliegende Verfahren nicht über das Mass hinausgegangen sind, das von einer Amtsstelle im Rahmen ihrer gewöhnlichen Tätigkeit erwartet werden darf, hat sie keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (§ 152 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und § 17 Abs. 2 lit. a VRG).

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