

## *KGE (Steuerrechtliche Abteilung) vom 25. März 2024 – F1 24 5*

### **Grundstückgewinnsteuer - Kalkulation**

- Zeitspanne, in welcher die Aufwendungen entstanden sein müssen (E. 5.2).
- Zusammenhang zwischen Aufwendungen und realisiertem Gewinn (E. 5.3).

### **Impôt sur les gains immobiliers - calcul**

- Période lors de laquelle les dépenses doivent avoir été engagées (E. 5.2).
- Lien entre les dépenses et le gain réalisé (E. 5.3).

## **Aus den Erwägungen**

### **5.**

**5.1** Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG; SR 642.14) enthält nur wenige Vorschriften zur Grundstückgewinnsteuer. Massgebende Begriffe wie Erlös, Anlagekosten, Erwerbspreis oder Aufwendungen sind nicht näher umschrieben. Der Bund überlässt den Kantonen somit bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns einen, wenn auch beschränkten, Spielraum (BGE 131 II 722 E. 2.1; Urteil des Bundesgerichts 2C\_128/2014 vom 25. Juli 2014 E. 1.2.2). Die Auslegung der Rechtsbegriffe «Erlös», «Anlagekosten» und «Ersatzwert» müssen, soweit bundessteuergesetzliche und harmonisierungsrechtliche Regelung dem Sinn nach übereinstimmen, aus Gründen der vertikalen Steuerharmonisierung identisch ausgelegt werden (BGE 143 II 382 E. 4.1).

Art. 12 StHG regelt die Grundstückgewinnsteuer. Entsprechende Grundstückgewinne ergeben sich gemäss dessen Absatz 1 bei der Veräusserung einer Liegenschaft des Privatvermögens oder eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie von Anteilen daran. Der die Anlagekosten übersteigende Erlös bildet den relevanten Grundstücksgewinn. Jede Veräusserung einer Liegenschaft begründet die Steuerpflicht (Art. 12 Abs. 2 StHG). Es handelt sich dabei um zivilrechtliche Handänderungen, soweit diese nicht einen Steueraufschub im Sinne von Art. 12 Abs. 3 StHG bewirken (StR 7-8/2015 S. 611 ff.; Urteil des Bundesgerichts 2C\_589/2014 vom 27. März 2015 E. 3.1).

Auch Art. 44 StG unterstellt der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie von Anteilen daran ergeben. Die Steuerpflicht wird gemäss kantonaler Gesetzgebung durch jede Veräusserung begründet, mit welcher Eigentum auf einem Grundstück übertragen wird (Art. 45 StG). Der steuerbare Gewinn ergibt sich gemäss Art. 48 Abs. 1 StG aus der Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen oder Ersatzwert). Der erzielte Mehrwert, ohne Rücksicht auf die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit oder die übrige Situation der steuerpflichtigen Person, ist massgeblich (BGE 145 II 206 E. 3.1). Als Aufwendungen gelten gemäss Art. 51 StG a) Kosten für Bauten, Umbauten und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben, b) Grundeigentümerbeiträge für Mehrwerte, insbesondere für Bau und Korrektur von Strassen, für Bodenverbesserungen und für Wasserbau, c) Kosten die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der Provisionen und Vermittlungsgebühren, d) der Betrag aus der Mehrwertabgabe, welche Folge einer Raumplanungsmassnahme ist.

**5.2** Das Kantonsgericht prüft nachfolgend, während welcher Zeitspanne Infrastruktur- bzw. Erschliessungskosten, die als Aufwendungen geltend gemacht werden, realisiert worden sein müssen.

**5.2.1** Die Grundstückgewinnsteuer bezweckt die Besteuerung des «unverdienten Wertzuwachses», d.h. des Gewinns auf einem Grundstück, der in der Zeit zwischen Erwerb (bzw. der letzten zu berücksichtigenden Veräusserung) und Veräusserung – während der sog. Besitzesdauer, auch Besitz-, Eigentums- oder Haltedauer oder Haltezeit genannt – ohne Zutun des Veräusserers entstanden ist und von diesem realisiert wird. Die Besitzesdauer entspricht somit grundsätzlich jener Zeitspanne, in welcher der zu besteuerte Mehrwert, der dem Steuersubjekt zugerechnet werden kann, entstanden ist (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 11 N. 1).

Besitzesdauer ist die Zeitspanne zwischen der aktuellen und der letzten zu berücksichtigenden Veräusserung oder einem Ersatzzeitpunkt. Die Besitzesdauer (des aktuellen Veräusserers) beginnt grundsätzlich mit der letzten Veräusserung, die eine Grundstückgewinnsteuer ausgelöst hat bzw. die nach dem Gesetz als steuerbare Veräusserung gilt, auch

wenn sie steuerbefreit ist. Die Besitzesdauer endet mit der nächsten steuerbaren Veräusserung, d.h. mit der nächsten Veräusserung, die eine Grundstückgewinnsteuer auslöst. Nur Aufwendungen, die während dieser massgebenden Zeit getätigt worden sind, sind bei der Ermittlung des Grundstückgewinns anrechenbar. Aufwände, die davor (i.d.R. vor der letzten steuerbaren Veräusserung) oder erst danach angefallen sind, finden grundsätzlich keine Berücksichtigung bei der Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., § 11 N. 3 ff.). Somit können grundsätzlich nur Aufwendungen gewinnmindernd berücksichtigt werden, die während der Eigentumsdauer vorgenommen worden sind. Ausgaben vor dem Eigentumserwerb gelten hingegen als mit dem Kaufpreis getilgt (LANGENEGER, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer, 2001, N. 6 zu Art. 142 StG).

**5.2.2** Die Vorinstanz hat sich mit der Zeitspanne, in welcher Anlagekosten abgezogen werden können, ausführlich auseinandergesetzt (vgl. Einspracheentscheid E. 2 ff.), worauf verwiesen werden kann. Es liegt gemäss obigen Ausführungen weder eine willkürliche noch gesetzeswidrige (S. 79) Beurteilung vor, weshalb ergänzend darauf verwiesen werden kann.

**5.2.3** Die Beschwerdeführerin hat das Grundstück Nr. xx1 am 15. September 2006 erworben und am 28. März 2019 verkauft. Die aufgelisteten Rechnungen «Beilage B zur Grundstückgewinnsteuerabrechnung yy1» (S. 141 ff.) mit Gesamttotal von Fr. 130'281.10, welche die Infrastrukturleistungen des Grundstücks Nr. xx2 beinhalten, gelten mit dem Eigentumserwerb vom 15. September 2006 als getilgt. Dieser Betrag kann somit nicht gewinnmindernd abgezogen werden.

**5.3** Das Kantonsgericht hat in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob die Rechnungen, die in Zusammenhang mit einem nicht realisierten, jedoch bewilligten Bauprojekt eingereicht worden sind, als Anlagekosten qualifiziert werden können und somit vom Grundstückgewinn abziehbar sind. Die Beschwerdeführerin macht geltend, Aufwendungen, die in Verbindung mit der Baubewilligung gemacht wurden, müssen auch abgezogen werden, denn ohne jegliche Aufwendungen würden sich die verkauften Grundstücke allenfalls in der Planungszone befinden. Dies hätte einen Minderwert verursacht und der Kaufvertrag wäre nicht zustande gekommen.

**5.3.1** Die Steuerpflichtige ist im Veranlagungsverfahren grundsätzlich zur Mitwirkung an der behördlichen Sachverhaltsermittlung verpflichtet (MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI/BENZ, Das schweizerische Steuerrecht, 2023, 11. A., S. 349 f.; Art. 131 Abs. 1 StG). Diese Pflicht umfasst u.a. die Einreichung der für eine vollständige und korrekte Veranlagung notwendigen Unterlagen (Art. 132 Abs. 2 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG). Die Steuerpflichtige trägt ausserdem die Beweislast für steuermindernde Fakten (ZWR 2006 S. 54).

**5.3.2** Wertvermehrnde Aufwendungen, die bei der Berechnung der Liegenschaftsgewinnsteuer vom Erwerbspreis abgezogen werden können, sind steuermindernde Fakten, die von der Steuerpflichtigen zu beweisen sind (zur Beweislast dafür, wertvermehrnde Aufwendungen vorgenommen zu haben: Urteil 2C\_288/2007 vom 19. Dezember 2007 E. 5).

**5.3.3** «Anlagekosten» gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG beziehen sich auf wertvermehrnde Aufwendungen. Diese sind namentlich von den Unterhaltskosten abzugrenzen, die dazu dienen, die Liegenschaft in ihrem Wert zu erhalten, und bei der Einkommenssteuer in Abzug gebracht werden können (Art. 9 Abs. 3 StHG). Trägt der Veräusserer Kosten, welche aber nicht im Zusammenhang mit einer Wertvermehrung stehen, liegen keine «Anlagekosten» gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG vor (BGE 143 II 382 E. 4.2.1). Damit Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer als gewinnmindernd geltend gemacht werden können, ist darüber hinaus erforderlich, dass es sich um solche wertvermehrnden Kosten handelt, welche der Veräusserer effektiv aufgewendet hat (BGE 143 II 382 E. 4.2.1).

Die vorgenommenen wertvermehrnden Aufwendungen gehören neben dem Erwerbspreis zu den Anlagenkosten. Ersteres sind Auslagen, die eine dauernde Erhöhung des Werts des Grundstücks herbeiführen, d.h. die dessen Gebrauchswert bzw. Substanzwert anhaltend erhöhen. Insbesondere Neubauten, Anbauten, Umbauten, Erschliessungskosten, Bodenverbesserungen und Uferschutzbauten fallen darunter. Die werterhaltenden Aufwendungen sind von diesen anrechenbaren wertvermehrnden Aufwendungen abzugrenzen. Reparaturen und Revisionen sowie der Ersatz ausgedienter Anlagen (Unterhaltskosten) fallen darunter. Werterhaltende Auslagen können somit grundsätzlich nicht als Anlagekosten geltend gemacht werden und sind somit nicht vom Gewinn in Abzug zu bringen. Kosten für Bauten, Umbauten und andere

Verbesserungen sind nur insofern abzugsberechtigt als sie eine Wert-erhöhung dieser Parzellen bewirkt haben (Art. 51 Abs. 1 lit. a StG; Urteil des Kantonsgerichts A1 07 94 vom 24. August 2007 E. 5; STOFFEL, Die Liegenschaftsgewinnsteuer im Kanton Wallis, 1971, S. 107).

Kosten für Planung, wie Bebauungspläne, Bauermittlungen und Vorprojekte, die einer Behörde zur Vorprüfung oder Bewilligung eingereicht werden, werden nur als wertvermehrende Aufwendung angerechnet, sofern das Projekt realisiert wird oder die Ausführung gesichert ist (Be-steuerung der Grundstückgewinne, Team Steuerelementation, Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern März 2020, Ziff. 7.2.2, S. 34). Baupläne und dazu gehörende Unterlagen für noch auszuführende Bauprojekte stellen keine liegenschaftliche Werte dar. Erst mit der Realisierung des Bauprojekts werden sie als Grundlage der Bauausführung zum liegenschaftlichen Wert, also zum Grundstücksbestandteil. Der Baubeginn gilt als Zeitpunkt des Übergangs zum Grundstücksbestandteil, wobei die Schnurgerüstabnahme massgeblicher Zeitpunkt bildet (LANGENEGGER, a.a.O., N. 29 zu Art. 142).

**5.3.4.** Nur Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem veräusserten Grundstück, hier der von der Beschwerdeführerin veräusserten Parzellen Nrn. xx1, xx3, xx4, xx5 angefallen sind, sind zum Abzug zuzulassen.

**5.3.5** Das Kantonsgericht hält einleitend fest, die vorliegend zur Diskussion gestellte Planungszone sei nicht eine Planungszone, welche zur RPG-konformen Anpassung der Bauzone vorbehalten war. Die damaligen planerischen Massnahmen sind auf die Errichtung eines Quartierplans ausgerichtet gewesen und nicht auf eine Rückzonung (vgl. S. 24 ff.).

Die gemachten Baueingaben und die damit verbundene Baubewilligung bzw. Verlängerung der Baubewilligung sowie die Einsprache zur Planungszone hätten (wenn überhaupt) höchstens sichergestellt, dass die Grundstücke in der Bauzone verbleiben. Sie gelten gemäss obigen Ausführungen als werterhaltende und nicht als wertvermehrende Auslagen. Das Bauprojekt ist ferner weder mit dem Kaufvertrag «mitverkauft» noch realisiert worden. Es handelt sich um ein nicht ausgeführtes Projekt. Die Steuerpflichtige kann die entsprechenden Auslagen deshalb nicht als eine wertvermehrende Aufwendung abziehen.

Der Steuerpflichtigen misslingt ausserdem der Beweis, ihre Parzelle sei nur wegen der planerischen Massnahmen nicht in die Planungszone klassiert worden. Es wäre ausserdem fragwürdig, ob die Errichtung eines Quartierplans den Wert der Parzelle überhaupt gemindert hätte, von einer Erhöhung kann keine Rede sein.

Die Beschwerdeführerin hätte schliesslich, sofern sie aufgrund planerischer Massnahmen einen Schaden erlitten hat, diesen nicht im Steuerungsverfahren geltend machen können.

(...)

**5.3.7.** Die Vereinbarung vom 7. bzw. 13. Oktober 2015 zwischen der A. AG und B. (S. 301 f.) regelt eine Streitsache eines Bauprojektes. Die Abmachung ist zwischen den vom Gatten der Beschwerdeführerin gehaltenen Gesellschaften und einer Drittperson abgeschlossen worden. Die Beschwerdeführerin ist erstens nicht Adressatin der Rechnung und zweitens ist das streitgegenständliche Bauprojekt weder realisiert noch von den Käufern übernommen worden. Die Zahlung bildet folglich keinen Mehrwert für die Liegenschaft. Die aus der genannten Streitsache resultierenden Anwalts- und Gerichtskosten (S. 303 ff.) können aus dem gleichen Grund nicht zum Abzug gebracht werden.

Die Beschwerdeführerin bestreitet ausserdem gemäss S. 84 Ziff. 3 den Zusammenhang zwischen vergleichshalber geleistete Zahlungen an den Architekten und der «vorliegende[n] Grundstückgewinnsteuerabrechnung». Die Vorinstanz hat den Abzug auch aus diesem Grunde zu Recht verweigert.

**5.3.8** Bei der Rechnungsstellung der A. AG vom 8. Oktober 2019 in der Höhe von Fr. 71'620.50 (S. 321), wird auf Besprechungen mit Architekten, Fachingenieuren, Gemeinde- und Kantonsvertretern, Unternehmungen und Handwerkern, Kaufinteressenten, sowie Agenden und auf Journalen verwiesen. Da das Bauprojekt nicht realisiert worden ist, ist es insofern nicht nachvollziehbar, um was für wertvermehrende Auflagen es sich dabei handeln könnte. Die Maklerprovision ist separat fakturiert und zum Abzug zugelassen worden (Rechnung vom 25. April 2019 in der Höhe von Fr. 40'624.45 [S. 323]). Aufgrund dessen kann sie nicht als Aufwendung angesehen werden.