

**Grundstückgewinnsteuer; Aufwendungen Dritter** – Art. 127 Abs. 1 BV; Art. 12 StHG; Art. 110 Abs. 1, Art. 115 und Art. 118 Abs. 1 lit. b und Abs. 4 StG; § 66 StV.

*Werden Aufwendungen an einem Grundstück direkt von Dritten finanziert, können diese jedenfalls insoweit bei der Berechnung des Grundstückgewinns zum Abzug gebracht werden, als die Aufwendungen von der Erbschafts- und Schenkungssteuer erfasst werden. § 66 StV ist diesbezüglich mangels hinreichender gesetzlicher Grundlage nicht anwendbar (E. 3.2).*

OGE 66/2020/11 vom 9. Dezember 2022

Veröffentlichung im Amtsbericht

### **Sachverhalt**

X. erwarb am [...] 2002 das Grundstück GB [...] zu einem Preis von Fr. 1'050'000.–. Am [...] 2012 veräusserte er einen hälftigen Miteigentumsanteil an diesem Grundstück an seinen Bruder, Y., zu einem Preis von Fr. 739'000.–. Zusammen mit seinem Bruder veräusserte er per [...] 2019 das Grundstück zum Preis von Fr. 2'500'000.– an Dritte.

Die Kantonale Steuerverwaltung ermittelte aus der Transaktion vom [...] 2019 für den hälftigen Miteigentumsanteil von X. einen Grundstückgewinn von Fr. 718'478.– bzw. nach Ermässigung um 55% für die anrechenbare Besitzesdauer von sechzehn vollen Jahren einen steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 323'300.– und damit eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 104'991.70. Dabei berücksichtigte sie insbesondere verschiedene (wertvermehrnde) Sanierungskosten nicht als anrechenbare Aufwendungen, da diese von Z., dem Vater von X. und Y., bezahlt worden waren.

Einen dagegen erhobenen Rekurs hiess das Obergericht teilweise gut.

### **Aus den Erwägungen**

**2.1.** Gemäss Art. 110 Abs. 1 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 20. März 2000 (StG, SHR 641.100) erhebt der Kanton Schaffhausen eine Grundstückgewinnsteuer auf den Gewinnen, die bei der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden (s. auch Art. 2 Abs. 1 lit. d des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG, SR 642.14]). Der Grundstückgewinn ist der

Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt (Art. 115 StG; s. auch Art. 12 Abs. 1 StHG).

**2.2.** Die Grundstückgewinnsteuer bezweckt die Besteuerung des "unverdienten" Wertzuwachses auf einem Grundstück, der in der Zeit zwischen Erwerb und Veräusserung ohne Zutun der steuerpflichtigen Person entstanden ist und von dieser realisiert wird. Erfasst wird die konjunkturelle Wertsteigerung, die das Grundstück zwischen Erwerb und Veräusserung ohne Zutun des Eigentümers infolge allgemeiner Ursachen (Wirtschaftslage, Geldentwertung) oder besonderer örtlicher Verhältnisse (Zunahme der Überbauung, wachsende Nachfrage nach Land etc.) erfahren hat, wie auch ein durch infrastrukturelle und planerische Massnahmen des Gemeinwesens erfolgter Wertzuwachs. Nicht von der Grundstückgewinnsteuer erfasst sein soll demgegenüber der Mehrwert, der durch Tätigkeiten oder Investitionen der steuerpflichtigen Person, d.h. durch Arbeit oder Kapital, geschaffen wurde. Damit Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer als gewinnmindernd geltend gemacht werden können, ist darüber hinaus erforderlich, dass es sich um solche wertvermehrenden Kosten handelt, die der Veräusserer effektiv aufgewendet hat (BGE 143 II 382 E. 4.2.2 S. 390; BGer 2C\_686/2021 vom 18. November 2021 E. 4.2.2; 2C\_665/2019 vom 10. März 2020 E. 2.3.2 und 3.1).

**3.** Vorliegend streitig und zu prüfen sind die anrechenbaren Anlagekosten bzw. Aufwendungen. Die Steuerkommission liess Anlagekosten im Umfang von Fr. 531'522.– zu (hälftiger Erwerbspreis von Fr. 525'000.– sowie Grundbuchgebühren von insgesamt Fr. 6'522.–). Der Rekurrent macht demgegenüber zusätzliche anrechenbare Aufwendungen im (hälftigen) Umfang von insgesamt Fr. 415'354.– geltend, bestehend aus Sanierungskosten für Investitionen der Jahre 2004 bis 2008 im hälftigen Umfang von Fr. 411'096.– sowie aus einer Vorfälligkeitsentschädigung im Umfang von Fr. 4'258.–. Die Steuerkommission lehnte die Berücksichtigung dieser Aufwendungen ab, da sie von Z., dem Vater des Rekurrenten, bezahlt worden waren.

**3.1.** Die für die Grundstückgewinnsteuer massgeblichen Rechtsbegriffe – insbesondere "Anlagekosten" und "Aufwendungen" – führt das StHG als Rahmengesetz nicht näher aus und überlässt den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns einen, wenn auch eingeschränkten Spielraum (BGE 143 II 382 E. 3.1 f. S. 387). Im Kanton Schaffhausen gelten als anrechenbare Aufwendungen namentlich nachgewiesene Ausgaben, die zur Wertvermehrung beigetragen haben, insbesondere für Neu- und Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstückes, nach Abzug allfälliger Versicherungsleistungen und Beiträge von Bund, Kanton oder Gemeinde (Art. 118 Abs. 1 lit. b StG).

Nicht anrechenbar sind gemäss Art. 118 Abs. 4 StG Aufwendungen, die bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer als Abzüge oder als Aufwand berücksichtigt worden sind oder hätten berücksichtigt werden müssen (lit. a) sowie der Wert eigener Arbeit, der nicht als Einkommen oder Ertrag während einer ganzen Steuerperiode in der Schweiz versteuert worden ist oder wird (lit. b). Nicht anrechenbar sind sodann gemäss § 66 der Verordnung über die direkten Steuern vom 26. Januar 2001 (StV, SHR 641.111) Aufwendungen Dritter, für welche die veräussernde Person nicht ersatz- oder rückerstattungspflichtig ist.

**3.2.** Der Wortlaut von Art. 118 StG enthält hinsichtlich der anrechenbaren Aufwendungen weder in der Definition gemäss Abs. 1 noch im Ausnahmekatalog gemäss Abs. 4 eine Einschränkung auf Ausgaben, die nur von der steuerpflichtigen Person selber und nicht von Dritten getragen wurden. Auch der Grundgedanke der Grundstückgewinnsteuer, wonach der "unverdiente" Wertzuwachs besteuert werden soll, legt nicht nahe, sämtliche, auch schenkungshalber erbrachten Leistungen Dritter, für welche die steuerpflichtige Person nicht ersatz- oder rückerstattungspflichtig ist, als Anlagekosten ausser Acht zu lassen. Bei einer infolge Schenkung (oder Erbschaft) erfolgten Wertsteigerung handelt es sich nicht um eine allgemeine Ursache, die unabhängig vom Eigentümer zum Wertzuwachs beim Grundstück führte. Vielmehr ist die Wertzunahme an die Person des Eigentümers (als Beschenktem oder Erben) geknüpft. Sodann würde eine Besteuerung zu einer doppelten Erfassung von Schenkungssachverhalten unter die Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie die Grundstückgewinnsteuer führen. Hinreichende Anzeichen, dass eine solche doppelte steuerliche Erfassung vom Gesetzgeber gewollt war, fehlen. Im Gegenteil: Art. 110 Abs. 3 StG sieht vor, dass die Besteuerung durch die Grundstückgewinnsteuer namentlich die Besteuerung der gleichen Gewinne mit der Einkommenssteuer ausschliesst. Vermögenszuwächse infolge Schenkung sind sodann als einmalige Einkünfte von der Einkommenssteuer ausgenommen (Art. 26 lit. c i.V.m. Art. 17 Abs. 1 Satz 2 StG) und unterliegen den Bestimmungen des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 13. Dezember 1976 (SHR 643.100; nachfolgend: ErbSchStG). Würden Schenkungen (und Erbschaften) zusätzlich mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst, widerspräche dies der gesetzlichen Konzeption. Vor diesem Hintergrund findet § 66 StV zumindest für Sachverhalte, die der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegen, keine Grundlage in Art. 118 StG. Die Bestimmung stellt vielmehr eine inhaltliche Ergänzung der gesetzlichen Regelung auf Verordnungsebene dar. Dies ist jedoch mit Blick auf die besonderen Anforderungen des Legalitätsprinzips im Abgaberecht (Art. 127 Abs. 1 BV) nicht zulässig. Damit ist § 66 StV mangels einer hinreichenden

gesetzlichen Grundlage jedenfalls nicht auf solche Dritte anzuwenden, welche zugunsten des Eigentümers wertvermehrende Aufwendungen am Grundstück erbracht haben, sofern die Aufwendungen von der Erbschafts- und Schenkungssteuer erfasst werden (auch wenn eine Befreiung nach Art. 3 ErbSchStG erfolgt). Vorliegend nicht zu erörtern ist, wie es sich mit Aufwendungen Dritter verhält, die nicht schenkungshalber erfolgt sind (z.B. Mietereinbauten).

**3.3.** Die geltend gemachten Aufwendungen betreffen überwiegend Sanierungskosten aus den Jahren 2004 bis 2008, welche durch den Vater des Rekurrenten bezahlt wurden, der zugleich mit seiner Ehefrau Inhaber eines ausschliesslichen Wohnrechts an der veräusserten Liegenschaft war. Diese Sanierungskosten im (hälftigen) Umfang von insgesamt Fr. 411'096.– (Wertvermehrung gemäss Neuschätzung Gebäudeversicherung nach Umbau Fr. 316'500.–; Neubau Wintergarten Fr. 13'626.–; Neuanlage Swimmingpool Fr. 35'061.–; Erstellung Veranda Fr. 23'657.–; Erstellung Sitzplatz mit Wasserspiel Fr. 15'472.–; wertvermehrender Anteil bei Sanierung Aussentreppe Fr. 6'780.–) erfolgten ohne Gegenleistung des Rekurrenten und gingen über den gewöhnlichen Unterhalt im Sinne von Art. 778 Abs. 1 ZGB hinaus, womit der Vater des Rekurrenten nicht zu deren Leistung verpflichtet war. Die Leistungen vermehrten den Wert des Grundstücks des Rekurrenten offensichtlich. Angesichts des Näheverhältnisses zwischen dem Rekurrenten und seinem Vater ist ein Schenkungswille zu vermuten (vgl. BGer 2C\_703/2017 vom 15. März 2019 E. 3.3.2; 2C\_597/2017 vom 27. März 2018 E. 3.1.2). Damit handelt es sich um eine Schenkung i.S.v. Art. 6 Abs. 1 ErbSchStG (vgl. zum Ganzen BGE 146 II 6 E. 7.1 S. 12 f.; 118 Ia 497 E. 2b/aa S. 500). Die durch den Vater des Rekurrenten bezahlten Sanierungskosten von Fr. 411'096.– sind mithin als anrechenbare Aufwendungen i.S.v. Art. 118 Abs. 1 lit. b StG zu berücksichtigen. [...]

**3.4.** Hinsichtlich der Bezahlung der Vorfälligkeitsentschädigung ergibt sich aus dem zwischen dem Rekurrenten und seinem Bruder abgeschlossenen Kaufvertrag vom [...] 2012, dass die Zinspflicht für die auf der Liegenschaft lastende Hypothek bei den Eltern des Rekurrenten liegt. Die Bezahlung der Vorfälligkeitsentschädigung durch den Vater des Rekurrenten im anteiligen Umfang von Fr. 4'258.– erfolgte somit in Erfüllung einer Rechtspflicht des Vaters bzw. der Eltern des Rekurrenten und nicht schenkungshalber gegenüber dem Rekurrenten (vgl. BGE 146 II 6 E. 7.1 S. 13). Damit ist darin keine dem Rekurrenten zurechenbare Aufwendung i.S.v. Art. 118 Abs. 1 lit. b StG zu sehen.

**3.5.** Zusammenfassend sind neben den bereits von der Steuerkommission zugelassenen Anlagekosten von Fr. 531'522.– (hälftiger Erwerbspreis von Fr. 525'000.– sowie hälftige Grundbuchgebühren von insgesamt Fr. 6'522.–) auch

die (hälftigen) wertvermehrenden Sanierungskosten im Umfang von Fr. 411'096.– als Anlagekosten zu berücksichtigen. Nicht als anrechenbare Aufwendung zu betrachten ist dagegen die Vorfälligkeitsentschädigung im hälftigen Umfang von Fr. 4'258.–.

**4.** Der Rekurs ist somit teilweise gutzuheissen. Der Einspracheentscheid der Steuerkommission vom 26. Juni 2020 ist aufzuheben und die Sache zum Erlass einer neuen Schlussrechnung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.