

Grundstückgewinnsteuer

Zwangsverwertung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 28. Februar 2001

Auch die Zwangsverwertung einer Liegenschaft gilt als Veräusserung im steuerrechtlichen Sinn, bei der ein Grundstücksgewinn realisiert werden kann.

Eine Indexierung der Gestehungskosten wird nur dann zugelassen, wenn aus der Veräusserung noch ein steuerbarer Grundstücksgewinn resultiert. Ergibt sich bereits nominal, d.h. ohne Indexierung ein Verlust, ist die Berücksichtigung der Geldwertveränderung nicht zulässig. Dadurch wird vermieden, dass Grundstückverluste überhöht werden, was bei der Verrechnung mit anderen Grundstücksgewinnen relevant sein kann.

Tatsachen:

A. Am 6. Februar 1997 wurden die Liegenschaften von X, Parzellen Nrn. 103, 104, 105 sowie 2207 Grundbuch Z zwangsversteigert. Gegen die durch diesen Vorgang ausgelösten Grundstücksgewinnsteuer-Rechnungen Nrn. 97/655, 97/656 sowie 97/657 erhob X, vertreten durch Y, Fürsprech und Notar in A, fristgerecht mit Schreiben vom 16. Mai 1997 Einsprache bei der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) und beantragte die Reduktion der Rechnungsbeträge auf das zulässige Mass, unter o/e Kostenfolge. Gegen die daraufhin ergangenen rektifizierten Grundstücksgewinnsteuer-Rechnungen vom 12. März 1998 erhob X mit Schreiben vom 14. April 1998 ebenfalls fristgerecht Einsprache bei der Steuerverwaltung mit dem Antrag auf Reduktion der in Rechnung gestellten Grundstücksgewinnsteuer auf das zulässige Mass, unter o/e Kostenfolge. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft wies die Einsprache mit Entscheid vom 27. April 1998 ab. Auf die Begründung wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

B. Gegen den Entscheid der Steuerverwaltung erhob X fristgerecht mit Schreiben vom 27. Mai 1998 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft (Steuerrekurskommission) und beantragte die Aufhebung des Einsprache-Entscheidunges sowie eine Reduktion der erhobenen Grundstücksgewinnsteuer auf das zulässige Mass, alles unter o/e Kostenfolge. Die Steuerrekurskommission wies den Rekurs mit Entscheid vom 10. September 1999 ab. Auf die jeweiligen Begründungen wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

C. Mit Schreiben vom 16. März 2000 erhob X gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (Verwaltungsgericht) und beantragte die Aufhebung des Entscheides der Steuerrekurskommission vom 10. September 1999 sowie die Reduktion der Grundstückgewinnsteuer auf das zulässige Mass, unter o/e Kostenfolge. Gleichzeitig beantragte er die Bewilligung der unentgeltlichen Prozessführung. Auf die Begründung wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

D. Die Steuerrekurskommission wie auch die Steuerverwaltung beantragten in ihren Vernehmlassungen vom 18. Oktober 2000 bzw. vom 30. Oktober 2000 die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1. Nach § 131 Abs. 1 des Steuer- und Finanzgesetzes kann gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission und den Präsidialentscheid innert 10 Tagen beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben werden. Die Beschwerdebefugnis steht dabei insbesondere der steuerpflichtigen Person zu (Abs. 2). Der Entscheid der Steuerrekurskommission wurde am 6. März 2000 versandt und ist am 7. März 2000 beim Beschwerdeführer eingetroffen. Die Beschwerde wurde somit fristgerecht eingereicht. Da sie auch den formellen Anforderungen genügt, tritt das Gericht darauf ein.

2. Die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer wird in den §§ 71 ff. StG geregelt. Gemäss § 71 StG unterliegen grundsätzlich sämtliche Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer. In § 73 StG werden Ausnahmetatbestände statuiert, gemäss denen auf die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer verzichtet wird bzw. die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben wird. Die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer ist mit anderen Worten an das Vorliegen einer Grundstücksveräusserung mit Gewinn geknüpft, wobei der Sachverhalt nicht vom Geltungsbereich eines in § 73 StG geregelten Ausnahmetatbestandes erfasst werden darf.

3. Vom steuerrechtlichen Veräusserungsbegriff wird jede Form der Übertragung oder Aufspaltung des Eigentums oder der Verfügungsgewalt an einem Grundstück erfasst (*Peter Christen*, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 99; *Peter E. Ochsner*, Die Besteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Diss. Zürich 1976 = Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht, Band 12, N 200). Namentlich auch die Zwangsverwertung einer Liegenschaft, verstanden als amtliche Verwertung im Schuldbetriebs- und Konkursrecht, gilt als Veräusserung im steuerrechtlichen Sinn. Bei der Zwangsverwertung wird das Grundeigentum kraft amtlicher Verfügung auf den Erwerber übertragen (*Peter Christen*, a.a.O., S. 158). Die Zwangsverwertung findet sich im Pfändungs-, im Pfandverwertungs- und im Konkursverfahren. Ihr gleichgestellt sind in steuerlicher Hinsicht der konkursamtliche Freihandverkauf und der gerichtliche

Nachlassvertrag. Dem Gesagten lässt sich somit entnehmen, dass die Zwangsversteigerung der Liegenschaften des Beschwerdeführers vom steuerrechtlichen Veräusserungsbegriff erfasst wird.

4. a) Der Beschwerdeführer macht die analoge Anwendbarkeit von § 73 lit. k StG geltend. Gemäss dessen Wortlaut wird keine Steuer erhoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft, sofern der Erlös in der Regel innert zweier Jahre zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Die Intention des Gesetzgebers war die Förderung des Wohneigentums (*Peter Christen*, a.a.O., S.156). Es handelt sich bei § 73 lit. k StG um einen Aufschubtatbestand. Wird ein Ersatzobjekt veräussert und mit dem Erlös nicht wieder ein gleichgenutzter Ersatz beschafft, erfolgt eine Nachbesteuerung (§ 75 Abs. 2 bzw. Abs. 4 StG).

b) Im Rahmen der Rechtsanwendung bedarf es der Auslegung der in generell-abstrakter Weise formulierten Normen. Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des Sinngehalts der Norm. Auszugehen ist vom Wortlaut, doch kann dieser nicht allein massgebend sein. Insbesondere wenn der Text unklar ist oder verschiedene Deutungen zulässt, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente, wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm und ihrem Zweck. Wichtig ist auch die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt (BGE 122 V 362 E. 4a, 121 V 17 E. 4a, 119 Ia 241 E. 7a, 119 II 353 E. 5). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (BGE 123 III 24 E. 2a, 121 III 219 E.1d/aa) und nur dann allein auf das grammatikalische Element abgestellt, wenn sich daraus zweifelsfrei eine sachlich richtige Lösung ergab (BGE 114 V 219 E. 3a). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes darf aber von einem klaren und unzweideutigen Wortlaut nur dann abgewichen werden, wenn triftige Gründe vorliegen, dass der Wortlaut nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt (BGE 111 Ia 297, 120 II 247 E. 3e). Ob dies der Fall ist, lässt sich nur durch Anwendung der übrigen Auslegungsmethoden eruieren. Die Auslegung von Ausnahmebestimmungen soll weder restriktiv noch extensiv erfolgen (BGE 118 Ia 179 E. 2d; Verwaltungspraxis des Bundes [VPB] 1987 Nr. 11, S. 72 f.).

c) Wird ein Tatbestand im Gesetz nicht oder nur unvollständig geregelt, so kann es sich um eine Gesetzeslücke handeln (*Silvan Hutter*, Die Gesetzeslücke im Verwaltungsrecht, Diss. Freiburg 1989, S. 60 f.). Die Gesetzeslücke wird als planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes bezeichnet, da der Gesetzgeber eine bestimmte Rechtsfrage zu regeln vergessen oder nicht vorhergesehen hat (vgl. *René A. Rhinow/Beat Krähenmann*, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel 1990, Nr. 23, S. 71; *Ulrich Häfelin/Walter Haller*, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 3. Aufl., Zürich 1993, N 119 f.). Keine Gesetzeslücke liegt hingegen dann vor, wenn der Gesetzgeber eine bestimmte Rechtsfrage bewusst nicht regeln wollte (sog. qualifiziertes Schweigen). Gemäss Lehre und Rechtsprechung darf das Vorliegen einer Lücke nicht leichthin angenommen werden (vgl. BGE 118 II 200 E. 2b; *Rhinow/Krähenmann*, a.a.O., Nr. 23, S. 74).

d) Der Wortlaut von § 73 lit. k StG ist eindeutig und nicht interpretationsbedürftig. Die Anwendung der anderen Auslegungsmethoden geben keine Anhaltspunkte dafür, von diesem klaren Wortlaut abzuweichen. Während in der Gesetzessystematik § 72 StG den Grundsatz der Steuerpflicht für die Veräusserung von Grundstücken beinhaltet, listet § 73 in abschliessender Aufzählung die Ausnahmen auf. In den Gesetzesmaterialien lassen sich zudem keine Hinweise finden, dass der Gesetzgeber einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer nicht nur bei der Ersatzbeschaffung von dauernd und ausschliesslich selbstbenutztem *Wohneigentum*, sondern – wie vom Beschwerdeführer implizit betreffend die Parzellen Nrn. 104, 105 sowie 2207 geltend gemacht – bei der Zwangsverwertung von Baulandparzellen, vorsehen wollte. Dies lässt sich im Übrigen auch den sinngemäss gleich formulierten Ausnahmetatbeständen von § 73 lit. h und i StG entnehmen. Auch die Auslegung nach der Normzweck-Theorie gibt keinen Hinweis darauf, dass der Tatbestand von § 73 lit. k StG weiter gefasst werden müsste. Soweit aus den Materialien ersichtlich, wollte der Gesetzgeber bewusst den Steueraufschub auf die Ersatzbeschaffung von dauernd und ausschliesslich selbstbewohntem Wohneigentum beschränken. Gedacht wurde dabei insbesondere auch an Personen, die ihr Wohneigentum aufgrund eines berufsbedingten Wohnortwechsels veräussern und andernorts wieder neu erwerben müssen. Hätte der Gesetzgeber den Ausnahmetatbestand erweitern wollen, hätte er die Voraussetzungen für den Steueraufschub bei der Veräusserung von Wohneigentum weniger restriktiv formuliert. Offensichtlich sollte aber nicht nur der Erwerb von dauernd und selbstbewohntem Wohneigentum für den Steueraufschub massgebend sein, sondern ebenso, dass es sich um eine Ersatzbeschaffung handelt. Somit muss auch das Vorliegen einer Gesetzeslücke verneint werden.

Zusammenfassend ergibt sich somit, dass der vorliegende Sachverhalt in Anwendung der verschiedenen Auslegungsmethoden nicht unter § 73 lit. k StG subsumiert werden kann und auch keine Gesetzeslücke vorliegt. Die Parzellen Nrn. 104, 105 und 2207 in Form von Bauland können nicht als selbstgenutztes Wohneigentum gelten (vgl. diesbezüglich auch das Urteil des Verwaltungsgerichts Basel-Landschaft [VGE] i.S. V. vom 13. Mai 1998 [97/244] E. 3b, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra] Bd. XIV S. 71 ff., 75 f. E. 2c). Was die Zwangsverwertung der Parzelle Nr. 103 anbelangt, so kann sich – wie dies von der Vorinstanz zutreffend ausgeführt wurde – die Frage der Anwendbarkeit von § 73 lit. k StG gar nicht erst stellen, da diese einen Verlust gezeitigt hat und daher gar keine Grundstückgewinnsteuer erhoben wurde. Das Hauptbegehren des Beschwerdeführers ist somit abzuweisen.

5. a) Liegt – wie vorliegendenfalls – eine Grundstücksveräusserung im steuerrechtlichen Sinne vor und ist der Sachverhalt nicht unter einen Ausnahmetatbestand von § 73 StG zu subsumieren, so stellt sich im Weiteren die Frage nach der Berechnung des zu steuernden Grundstückgewinnes. Eine Definition desselben enthält § 75 Abs. 1 StG. Danach handelt es sich um den Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt. Auch bei der Zwangsverwertung kann ein derartiger Gewinn

realisiert werden; nämlich im Falle, wo der Verwertungserlös die Gesteungskosten übertrifft (*Peter Christen*, a.a.O., S.158).

b) Der Beschwerdeführer wendet ein, dass der Erwerbspreis der Parzelle Nr.103 nicht korrekt ermittelt worden sei. Namentlich führt er an, dass in der rektifizierten Rechnung Nr. 97/655 der Erwerbspreis der Liegenschaft zu Unrecht nicht aus dem indexierten Verkehrswert vor zwanzig Jahren ermittelt worden sei. Zur Berechnung, ob ein Gewinn oder Verlust vorliegt, könne keinesfalls von der allgemeinen Regelung, d.h. der Indexierung des Gesteungswertes, abgewichen werden. Ansonsten hätte der Veranlagungsbeamte im Falle eines ausgewiesenen Verlustes erneut eine Berechnung ohne Indexierung vorzunehmen. Es stellt sich daher die Frage nach der Berechnungsweise des Erwerbspreises der fraglichen Liegenschaft.

c) Gemäss § 77 Abs. 3 StG bestimmt sich der Erwerbspreis im Falle, wo der Erwerb des Grundstückes – wie in casu – mehr als 20 Jahre zurückliegt, nach dem Verkehrswert des Grundstückes vor 20 Jahren, sofern im Einzelfall kein höherer Erwerbspreis nachweisbar ist. Unter dem Verkehrswert eines Grundstückes wird derjenige Preis verstanden, den jedermann im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich hätte erzielen können; oder anders formuliert: Der mittlere Preis, für den Grundstücke gleicher oder ähnlicher Grösse, Lage und Beschaffenheit in der betreffenden Gegend unter normalen Verhältnissen verkauft werden (*Peter Christen*, a.a.O., S. 171 mit Verweis auf VGE i.S. I. vom 15. Juni 1988 E. 3, veröffentlicht in: Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentscheide [BLVGE] 1988 S. 46 E. 3; vgl. auch den Entscheid der Steuerrekurskommission [StRK] Basel-Landschaft vom 22. April 1983 i.S. Gebrüder X., veröffentlicht in BLStPr Bd. VIII S. 223 E. 2). Es handelt sich somit um einen objektivierten Wert; massgebend ist das Grundstück als solches mit seinen tatsächlichen Vorteilen und Lasten, die auf den Erwerber übergehen. Erlösändernde Faktoren, die nicht dem Grundstück anhaften, sondern in den besonderen Verhältnissen des Veräusserers oder des Erwerbers begründet sind, beeinflussen den Verkehrswert des Schätzungsobjektes nicht.

d) Ist im Speziellen – wie vorliegendenfalls – der Verkehrswert eines überbauten Grundstückes vor 20 Jahren festzustellen, so sind nach konstanter und verwaltungsgerichtlich geschützter Praxis der Steuerverwaltung Land- und Gebäudewert zunächst getrennt zu berechnen. Die Ermittlung des Landwerts erfolgt dabei nach der statistischen Methode, d.h. es wird mit Preisen verglichen, die in der nahen Umgebung des fraglichen Grundstückes zur betreffenden Zeit bezahlt worden sind (VGE i.S. S. vom 27. April 1988 E. 1c, veröffentlicht in: BLStPr Bd. X S. 124 E. 1c). Praxisgemäss wird ein Drittel weniger eingesetzt als wenn das Land unüberbaut wäre. Diese Praxis wird vom Verwaltungsgericht geschützt: Infolge seiner eingeschränkten Nutzungsmöglichkeit kann überbauter Boden nicht zum gleichen Wert eingeschätzt werden (*Peter Christen*, a.a.O., S. 158 mit Verweis auf den VGE i.S. S. vom 27. 4. 1988 E. 2a, veröffentlicht in: BLStPr Bd. X S.124 E. 2a). Der Verkehrswert von Gebäuden wird ausgehend vom Realwert ermittelt. Gemäss verwaltungsgerichtlich geschützter Praxis der Steuerverwaltung gilt die von der Basellandschaftlichen Gebäudeversicherung (BGV) festgesetzte und im massgebenden Bewer-

tungszeitpunkt gültige Versicherungssumme als Realwert. Dem Alter des Gebäudes ist angemessen Rechnung zu tragen, normalerweise mit einem Abzug vom Realwert, dem sog. Altersabzug (VGE i.S. S. vom 27. April 1988 E. 1c, veröffentlicht in: BLStPr Bd. X S. 124 E. 1c). Gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes ist bezüglich der Altersentwertung auf Gebäuden die Verordnung des Regierungsrates zum Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchStV) vom 16. Juni 1981 analog anzuwenden (VGE i.S. H. vom 9. Mai 1990 E. 3). Wird der Verkehrswert eines Gebäudes vor 20 Jahren aufgrund eines Brandversicherungswertes bestimmt, der die Altersentwertung bereits berücksichtigt, so ist ein weiterer Abzug für die Altersentwertung bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer, mit Ausnahme der Periode zwischen der Schätzung des Versicherungswertes und dem Zeitpunkt der Verkehrswertschätzung, unzulässig (VGE i.S. L. vom 29. Mai 1991 E. 4a, veröffentlicht in: BLStPr Bd. XI S.100 f. E. 4a).

e) Bei der Berechnung des Gestehungswertes ist die Geldwertveränderung grundsätzlich zu beachten (vgl. § 21 Abs.1 StG). Dieser Grundsatz wird aber dahingehend eingeschränkt, dass eine Berücksichtigung der Geldwertveränderung nicht gewährt wird, wenn aus einer Veräusserung nominal zwar ein Grundstückgewinn resultiert, durch die Indexierung jedoch ein Grundstückverlust entsteht. Oder anders gesagt: Eine Indexierung der Gestehungskosten wird nur dann zugelassen, wenn aus der Veräusserung noch ein steuerbarer Grundstückgewinn resultiert (VGE i.S. T. vom 18. Juni 1980 E. 6, veröffentlicht in: BLVGE 1980 S.68 E. 6). Ergibt sich bereits nominal, d.h. ohne Indexierung ein Grundstücksverlust, ist § 21 Abs. 2 StG fraglos anwendbar, und die Berücksichtigung der Geldwertveränderung wird nicht zugelassen (VGE i.S. E. vom 18. März 1982 E. 4, veröffentlicht in: BLStPr Bd. VIII S. 42). Dies erscheint systemkonform: Wenn zum Vornherein gar keine Steuer anfällt, muss auch nicht ausgeschieden werden, welcher Teil auf die Teuerung zurückzuführen ist. Auch werden dadurch Grundstückverluste nicht überhöht, was bei einer Verrechnung mit Grundstückgewinnen relevant sein kann (*Peter Christen*, a.a.O., S.196 mit Verweis auf VGE i.S. T. vom 18. Juni 1980 E. 6, veröffentlicht in: BLVGE 1980 S. 68 E. 6). Gemäss § 79 StG werden Grundstückgewinne und -verluste, die sich innert eines Jahres ergeben, zusammengerechnet.

f) Die Steuerverwaltung hat der rektifizierten Grundstückgewinnsteuer-Rechnung Nr. 97/655 betreffend Parzelle Nr. 103 einen Verkehrswert vor 20 Jahren von Fr. 431'589.– zugrundegelegt. Den vorliegenden Akten lässt sich folgende Berechnungsweise entnehmen: In Anwendung der statistischen Methode wurde der Verkehrswert von Parzelle 103 auf Fr. 50.– pro m² festgelegt. Da es sich um ein überbautes Grundstück handelt, wurde der Verkehrswert um einen Drittel reduziert, weshalb er mit Fr. 35.– pro m² veranschlagt wurde. Daraus resultiert ein Verkehrswert des Grundstückes vor 20 Jahren von Fr. 55'650.– (entspricht 1'590 m² à Fr. 35.–). Bei der Berechnung des Verkehrswertes der beiden Gebäude Nrn. 10 bzw. 10a multiplizierte die Steuerverwaltung deren Brandversicherungswert von Fr. 57'638.– bzw. Fr. 3'391.– gemäss Brandlagerschätzung aus dem Jahre 1977 mit dem Bau-teuerungsindex von 560%. Hinzugerechnet wurde ein Zuschlag von 10% für Bau-nebenkosten. Dies ergibt einen Verkehrswert der Gebäude vor 20 Jahren von

Fr. 375'939.– und somit einen Verkehrswert von Parzelle Nr. 103 von gesamthaft Fr. 431'589.–. Auf eine Indexierung des so errechneten Verkehrswertes hat die Steuerverwaltung verzichtet.

Den unter Ziff. c) bis e) hievor gemachten Ausführungen lässt sich entnehmen, dass die angewandte Berechnungsweise der durch das Verwaltungsgericht geschützten Praxis der Steuerverwaltung entspricht (vgl. VGE i.S. S. vom 27. April 1988 E. 1c; *Peter Christen*, a.a.O., S.158 mit Verweis auf VGE i.S. S. vom 27. April 1988 E. 2a; VGE i.S. S. vom 27. April 1988 E.1c; VGE i.S. L. vom 29. Mai 1991 E. 4a). Namentlich erfolgte der Verzicht auf die Indexierung des Verkehrswertes in der rektifizierten Grundstückgewinnsteuer-Rechnung Nr. 97/655 betreffend Parzelle Nr. 111 zu Recht, da sich bereits nominal ein Grundstücksverlust ergeben hatte (vgl. VGE i.S. E. vom 18. März 1982 E. 4; *Peter Christen*, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft S. 196). Gemäss § 79 StG werden Grundstückgewinne und -verluste, die sich innert eines Jahres ergeben, zusammengerechnet. Auch diesbezüglich ist die Berechnungsweise der Steuerverwaltung somit nicht zu beanstanden.

6. a) Zu den Gestehungskosten eines Grundstückes gehören nebst dem Erwerbspreis (in casu nicht indexierter Verkehrswert vor 20 Jahren) auch die im Gesetz abschliessend aufgezählten Aufwendungen. Gemäss § 78 StG gelten als Aufwendungen die Kosten für Bauten, Umbauten, Bodenmeliorationen und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben (lit. a), Grundeigentümerbeiträge für den Anschluss des Grundstückes an Strassen und öffentliche Werke (lit. b) sowie Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Mäklerprovision (lit. c). Nur wertvermehrnde Aufwendungen können gemäss § 78 lit. a StG als Gestehungskosten geltend gemacht werden (vgl. auch § 75 Abs. 1 StG). Rein werterhaltende Aufwendungen wie Ersatz schadhafter Teile, Fassadenreinigung etc. sind ausgeschlossen. Grundstücke können dabei nicht nur durch Leistungen Dritter, sondern auch durch Eigenleistungen des Veräusserers eine Wertvermehrung erfahren haben. Solche Eigenleistungen können grundsätzlich zu dem Betrag als wertvermehrnde Aufwendungen berücksichtigt werden, den ein Dritter in Rechnung gestellt hätte. Sie sind – als Korrelat zur Abzugsmöglichkeit – grundsätzlich im selben Umfang als Einkommen zu deklarieren. Eigenleistungen bis zum Betrag von Fr. 30'000.– pro Jahr sind von der Einkommenssteuer befreit (§23 Abs. 3 StG). Höhere Eigenleistungen werden dagegen – entsprechend dem Grundsatz – nur als abzugsfähige Aufwendungen anerkannt, wenn sie als Einkommen versteuert worden sind (*Peter Christen*, a.a.O., S.179).

b) Der Beschwerdeführer wendet nunmehr ein, dass der von der Steuerverwaltung in der Grundstückgewinnsteuer-Rechnung Nr. 97/655 vorgenommene Abzug von Fr. 200'000.– für wertvermehrnde Aufwendungen zu tief veranschlagt worden sei und macht als wertvermehrnde Aufwendungen eine Stalleinrichtung von Fr.121'000.–, Eigenleistungen beim Wohnungsbau von Fr. 108'000.– sowie Fremdleistungen im Umfang von Fr.143'794.50 geltend. Zudem wendet er ein, dass

gemäss § 23 Abs. 3 StG Eigenleistungen bis zu einem Betrag von Fr. 30'000.– von der Einkommenssteuer befreit seien. Somit könnten als Umkehrschluss jährliche Eigenleistungen für wertvermehrnde Aufwendungen in jedem Falle bis zu einem Betrag von Fr. 30'000.– als Gesteungskosten angerechnet werden. Der Beschwerdeführer habe nunmehr vier Jahre an seinem Umbau gearbeitet, weshalb ihm zusätzlich von seinen Eigenleistungen von Fr. 120'000.– im Rahmen von wertvermehrden Aufwendungen anerkannt werden müssten. Gemäss den Gebäudeversicherungspolice 1997 habe im Vergleich zum Jahr 1994 eine massive Höherbewertung der Parzelle Nr. 103 stattgefunden, was klarerweise und zu einem Grossteil Folge der wertvermehrden Aufwendungen gewesen sei.

c) Wo das Gesetz nichts anderes bestimmt, gilt im Steuerveranlagungsverfahren in sinngemässer Anwendung des in Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 festgelegten Grundsatzes, folgende allgemeine Regel über die Verteilung der objektiven Beweislast: Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, der Steuerpflichtige dagegen für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (*Martin Zweifel*, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 110; *Max Imboden/René A. Rhinow*, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Band I, Basel 1986, Nr. 88 Bemerkung [B.] II).

d) Gemäss den sich bei den Akten befindenden Belegen vermag der Beschwerdeführer im vorliegenden Fall lediglich Fremdleistungen im Umfang von Fr. 116'033.– zu belegen. Betreffend die weiteren behaupteten wertvermehrden Aufwendungen hat er keinerlei Belege beigebracht, geschweige denn konkrete Beweisanträge gestellt. Der Beschwerdeführer hat zudem nie Eigenleistungen im Betrag von über Fr. 30'000.–deklariert, ebenso kann er keine Belege für Materialkosten vorweisen. Der von der Steuerverwaltung der rektifizierten Grundstückgewinnsteuer-Rechnung zu Grunde gelegte Mehrwert von Fr. 200'000.– (gemäss Schätzung der Gebäudeversicherung) ist daher als überaus angemessen zu betrachten. Aus dem Gesagten ergibt sich daher, dass auch das Eventualbegehren vollumfänglich abzuweisen ist.

7. Im Weiteren beantragt der Beschwerdeführer die unentgeltliche Prozessführung. Gemäss Art. 29 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 hat jede Person, die nicht über die erforderlichen Mittel verfügt, Anspruch auf unentgeltliche Rechtspflege, wenn ihr Rechtsbegehren nicht aussichtslos erscheint. Soweit es zur Wahrung ihrer Rechte notwendig ist, hat sie ausserdem Anspruch auf unentgeltlichen Rechtsbeistand. Es werden somit kumulativ die Bedürftigkeit des Beschwerdeführers sowie die fehlende Aussichtslosigkeit des Begehrens vorausgesetzt. Als aussichtslos sind nach der bundesgerichtlichen Praxis Prozessbegehren anzusehen, bei denen die Gewinnaussichten beträchtlich geringer sind als die Verlustgefahren und deshalb kaum als ernsthaft bezeichnet werden können; dagegen hat ein Begehren nicht als aussichtslos zu gelten, wenn Gewinnaussichten und Verlustgefahren sich ungefähr die Waage halten oder jene wenig geringer sind als diese. Massgebend ist dabei, ob eine Partei, die über die nötigen Mittel verfügt, sich bei vernünftiger Überlegung zu einem Prozess

entschlossen oder aber davon absehen würde (BGE 109 IA 9 E. 4 mit Hinweisen). Im vorliegenden Fall lässt sich den Akten entnehmen, dass von der Bedürftigkeit des Beschwerdeführers ausgegangen werden kann. Demgegenüber sind – in Anbetracht der eindeutigen und klaren Rechtslage – die Rechtsbegehren des Beschwerdeführers als aussichtslos zu werten. Das Gesuch um unentgeltliche Prozessführung ist daher abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.