



Fall-Nr.: B 2023/149
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 02.07.2024
Entscheiddatum: 10.05.2024

Entscheid Verwaltungsgericht, 10.05.2024

Grundstückgewinnsteuer, wirtschaftliches Abbruchobjekt, Art. 130 Abs. 1, Art. 134 StG. Ende 2021 verkaufte die Beschwerdeführerin ein Grundstück samt einem darauf im Jahr 1975 erbauten Einfamilienhaus für CHF 1'250'000, welches sie in den Jahren 1993 und 2013 für insgesamt CHF 1'210'000 erworben hatte. Gestützt auf den Kaufvertrag war zu vermuten, dass sie ihr Grundstück mitsamt dem Einfamilienhaus veräussert hatte. Überdies legte die Beschwerdeführerin nachvollziehbar dar, dass die Gebäudeentschädigung deutlich mehr als 10% des Gesamterlöses ausgemacht hatte. Der Beschwerdegegner vermochte demgegenüber den Gegenbeweis nicht zu erbringen, wonach das technisch nicht abbruchreife Haus für die Preisgestaltung keine Rolle spielte. Gutheissung der Beschwerde (E. 4, Verwaltungsgericht B 2023/149).

Entscheid vom 10. Mai 2024

Besetzung

Abteilungspräsidentin Lendfers; Verwaltungsrichterin Bietenharder,

Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Bischofberger

Verfahrensbeteiligte

A.__,

Beschwerdeführerin,

vertreten durch die KPMG AG, Steuerberatung, Bogenstrasse 7,



St.Galler Gerichte

Postfach 1142, 9001 St. Gallen,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,

Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.___ erwarb am 15. Juli 1993 im Rahmen einer Zwangsversteigerung zum Preis von CHF 460'000 (CHF [1'150'000:5] x 2) zwei Fünftel Miteigentum am 977 m² grossen Grundstück Nr. 0000_, Grundbuch Z.___, welches im Jahr 1975 mit dem Einfamilienhaus Assek.-Nr. 0001_ überbaut worden war. Am 17. Oktober 2013 kaufte sie die restlichen drei Fünftel des von ihr bewohnten Grundstücks Nr. 0000_ für CHF 750'000 von B.___, wohnhaft in Y.___, und räumte diesem am Grundstück ein im Grundbuch eingetragenes, nicht übertragbares und während zehn Jahren jederzeit ausübbares Kaufrecht zum Preis von CHF 1'250'000 ein. Gemäss amtlicher Schätzung vom 16. Februar 2016 betrug der Verkehrswert des Grundstücks Nr. 0000_ CHF 1'080'000 und der Zeitwert des Einfamilienhauses Assek.-Nr. 0001_ CHF 528'000 (act. 9/2/3-5, 11, 9/6/11, <https://www.geoportal.ch>, Stand: 15. April 2024).

B.

Am 26. August 2020 wurde die C.___ AG, Z.___, im Handelsregister eingetragen. Die Gesellschaft bezweckt die Erbringung von Dienstleistungen im Finanz- und Immobiliensektor, insbesondere An- und Verkauf, Überbauung und Verwaltung von



Immobilien sowie Neu-, Umbau- und Finanzierungsberatungen. Alleinaktionär der C.___ AG ist B.___. Einziges Verwaltungsratsmitglied mit Einzelunterschrift der C.___ AG war bis 18./23. August 2023 A.___. Am 1. Oktober 2021/19. November 2021 reichte diese im Namen der C.___ AG ein Baugesuch für den Abbruch des bestehenden Einfamilienhauses Assek.-Nr. 0001_ auf Parzelle Nr. 0000_ sowie des Gebäudes Assek.-Nr. 0002_ auf Parzelle Nr. 0003_ und den Neubau von drei Mehrfamilienhäusern auf den Grundstücken Nrn. 0003_, 0004_ sowie 0000_ ein. Am 2. Dezember 2021 (im Grundbuch eingetragen am 16. Dezember 2021) veräusserte sie das Grundstück Nr. 0000_ zu einem Verkaufspreis von CHF 1'250'000 an die C.___ AG, wobei sie sowohl als Verkäuferin als auch als einziges Organ der C.___ AG den öffentlich beurkundeten Kaufvertrag unterzeichnete (act. 6/5, act. 9/2/6, 12, act. 9/6/2 f., 8 f., 11, <https://publikationen.sg.ch>, <https://www.zefix.ch>, beide Stand: 15. April 2024, Publ.-Nrn. 00.027.906, 00.059.002, 00.115.207).

C.

In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer vom 22. April 2022 deklarierte A.___ einen Verlust von CHF 45'705, ausgehend von einem anrechenbaren Verkaufserlös von CHF 1'225'000, einem Erwerbspreis von CHF 1'210'000, Nebenkosten von CHF 21'365 und Aufwendungen von CHF 39'340. Mit Verfügung vom 31. Mai 2022 setzte das kantonale Steueramt (KStA) den Verkaufserlös auf CHF 1'250'000, den Erwerbspreis auf CHF 305'400, die Nebenkosten auf CHF 10'293 und die Aufwendungen auf CHF 0 fest und veranlagte A.___ mit einem steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 934'307 und einem Steuerbetrag von CHF 285'097. Die dagegen am 28. Juni 2022 erhobene Einsprache wies es mit Entscheid vom 30. Juni 2022 ab (act. 9/2/1, 7-9). Den dagegen von A.___ am 26. Juli 2022 erhobenen Rekurs hiess die Verwaltungsrekurskommission mit Entscheid vom 12. Juni 2023 teilweise gut, hob den Einspracheentscheid vom 30. Juni 2022 auf und wies das KStA an, den steuerbaren Grundstückgewinn aus der Veräusserung des Grundstücks Nr. 0000_, welcher CHF 927'621 betrage (Verkaufserlös: CHF 1'250'000, Erwerbspreis: CHF 305'400, Nebenkosten CHF 16'979, Aufwendungen: CHF 0), neu zu veranlagern (act. 2, 9/1).

D.

Gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 12. Juni 2023 erhob A.___ (Beschwerdeführerin) am 26. Juli 2023 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit den Rechtsbegehren, der angefochtene Entscheid sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer auf CHF 0 festzusetzen. Am 29. August 2023 schloss die Vorinstanz und am 12. September 2023 das KStA (Beschwerdegegner) auf Abweisung der Beschwerde (act. 1, 8, 11).



Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP). Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerdeerhebung befugt (Art. 196 Abs. 1 StG). Die Beschwerde wurde rechtzeitig erhoben und erfüllt formell und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten. Dies gilt unbesehen des Umstands, dass die Vorinstanz die Sache zur neuen Verfügung an die Veranlagungsbehörde zurückgewiesen hat. Rückweisungsentscheide sind zwar grundsätzlich als Vor- bzw. Zwischenentscheide zu qualifizieren, und Zwischenentscheide können (auch im kantonalen Rechtsmittelverfahren) grundsätzlich nur unter den Voraussetzungen von Art. 93 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (SR 173.110, BGG) angefochten werden. Da die Rückweisung aber vorliegend einzig noch der (rechnerischen) Umsetzung des durch die Vorinstanz Angeordneten dient und dem Beschwerdegegner daher keinerlei Entscheidungsspielraum verbleibt, liegt ein anfechtbarer (Quasi-)Endentscheid vor (vgl. dazu VerwGE B 2023/182 vom 16. Januar 2024 E. 1; B 2018/227 vom 19. August 2019 E. 1.4 f., je mit Hinweisen).

2.

Die Begründung in Erwägung 3 des angefochtenen Entscheids (act. 2, S. 5-11) war so abgefasst, dass sich die Beschwerdeführerin über die Tragweite dieses Entscheids Rechenschaft geben und ihn, wie sich der Beschwerde vom 26. Juli 2023 entnehmen lässt, in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen konnte. Trotz gegenteiliger Auffassung der Beschwerdeführerin (act. 1, S. 5 f. Ziff. II/C/25-27) liegt somit keine Verletzung der Begründungspflicht (vgl. dazu Art. 4 Ingress und lit. c der Verfassung des Kantons St. Gallen, sGS 111.1, KV, in Verbindung mit Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, SR 101, BV; Art. 58 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 24 Abs. 1 lit. a VRP und BGE 148 III 30 E. 3.1 mit Hinweisen) vor. Ob sich die Argumentationen der Vorinstanz inhaltlich halten lassen, bleibt im Folgenden zu prüfen.

3.

Mit der Grundstückgewinnsteuer, die im Umfang ihres Steuerobjekts an die Stelle der ordentlichen Einkommens- und Gewinnbesteuerung tritt, wird eine konjunkturelle Wertsteigerung erfasst, die das Grundstück zwischen Erwerb und Veräusserung ohne



Zutun des Eigentümers infolge allgemeiner Ursachen (Wirtschaftslage, Geldentwertung) und besonderer örtlicher Verhältnisse (Zunahme der Überbauung, wachsende Nachfrage nach Land usw.) erfahren hat (vgl. dazu BGE 145 II 206 E. 2.2.1 und 3.2.3, mit Hinweisen). Sie ist eine Wertzuwachssteuer, d.h. sie wird auf Wertzuwachsen auf Grundstücken bei deren Realisation erhoben (vgl. BGer 2C_665/2019 vom 10. März 2020 E. 3.1, mit Hinweisen, in: StE 2020 B 44.1 Nr. 15). Ihr unterliegen insbesondere Gewinne, die aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden, soweit der Erlös die Anlagekosten übersteigt (vgl. Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG; Art. 130 Abs. 1 und Art. 134 StG; und zum Gestaltungsspielraum der Kantone: BGer 2C_926/2019 vom 12. Mai 2020 E. 2.2.1; 2C_1058/2018 vom 26. September 2019 E. 3.2 f., je mit Hinweisen, M. Seiler, Grenzen des kantonalen Gestaltungsspielraums bei der Grundstückgewinnsteuer, in: StR 2020, S. 725 ff., S. 742 f.). Als Veräusserung gelten jeder Eigentumswechsel und jede Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück (Art. 131 Abs. 1 StG). Steuerpflichtig ist der Veräusserer (Art. 133 Abs. 1 StG). Als Erlös gilt der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen des Erwerbers (Art. 135 Abs. 1 StG, vgl. dazu VerwGE B 2023/252 vom 7. März 2024 E. 3.3, mit Hinweisen). Zu den abziehbaren Anlagekosten zählen der Erwerbspreis und die Aufwendungen (Art. 136 f. StG). Als Erwerbspreis gilt der durch die Grundbuchbelege ausgewiesene Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen des Erwerbers oder der tatsächlich bezahlte niedrigere Preis (Art. 136 Abs. 1 StG).

4.

Von keiner Seite wird (mehr) in Abrede gestellt, dass erst der Gewinn, den die Beschwerdeführerin mit dem Verkauf der Liegenschaft Nr. 0000_ an die C.___ AG am 2./16. Dezember 2021 erzielt hat (vgl. zur Entstehung der Steuerpflicht Art. 656 und Art. 972 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, SR 210, ZGB), und nicht etwa die Einräumung oder (wirtschaftliche, vgl. dazu act. 1, S. 5 Ziff. II/C/22) Ausübung des bis 17. Oktober 2023 gültigen Kaufrechts vom 17. Oktober 2013 (act. 9/6/10) an/von B.___ der Grundstückgewinnsteuer untersteht (vgl. zur Einräumung und Ausübung des Kaufrechts Art. 12 Abs. 2 Ingress und lit. a StHG, Art. 131 Abs. 1 StG und SGE 2003 Nr. 3 E. 3b/aa, allerdings in Bezug auf Art. 241 Abs. 1 StG), die Höhe des Veräusserungserlöses CHF 1'250'000 beträgt und sich die Nebenkosten gemäss der Vorinstanz (vgl. E. 3e und 3f des angefochtenen Entscheids, act. 2, S. 10 f.) auf CHF 16'979 belaufen. Uneinig sind sich die Verfahrensbeteiligten, ob das Einfamilienhaus Assek.-Nr. 0001_ im Kaufvertrag vom 2./16. Dezember 2021 bei der Bestimmung des Kaufpreises für das Grundstück Nr. 0000_ in die Preisbildung einbezogen worden ist oder nicht.



4.1.

Bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns ist das Kongruenzprinzip zu beachten. Dieses ruft bei der Ermittlung des Grundstückgewinns nach einer Schaffung vergleichbarer Verhältnisse. Demzufolge haben sich Erlös und Anlagewert in der Regel auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück zu beziehen. Substanzzunahmen sind bei der Ermittlung des Gewinns ebenso zu berücksichtigen wie Substanzabnahmen. Grundgedanke des Kongruenzprinzips ist, dass mit der Grundstückgewinnsteuer nur der "unverdiente" Wertzuwachs auf einem Grundstück erfasst werden soll, nicht aber der Mehrwert, welcher durch Investitionen des Veräusserers, d.h. durch Arbeit oder Kapital, geschaffen wurde (vgl. dazu BGer 9C_9/2023 vom 2. August 2023 E. 6.3, mit Hinweisen, in: StR 78/2023, S. 718 f.; BGer 2C_665/2019 vom 10. März 2020 E. 3.3, mit Hinweisen, a.a.O.; O. Margraf, Das Kongruenzprinzip bei der Grundstückgewinnsteuer, in: StR 79/2024, S. 177 ff., S. 180 ff.). Als Bezugspunkt für den Vergleich gilt der Zustand im Zeitpunkt der Veräusserung des Grundstücks. Beim Verkauf eines Grundstücks ist somit der Zustand massgebend, welcher die Grundlage für die Kaufpreisgestaltung der Vertragsparteien bei der Veräusserung und damit für den Erlös gebildet hat. Entscheidend ist dabei nicht, was aufgrund des Grundbucheintrags dinglich auf den Erwerber zu Eigentum übergeht, sondern nur der Preis für die Leistung, welche die Parteien zum Gegenstand des Kaufvertrags gemacht haben. Es kommt mit anderen Worten darauf an, was an liegenschaftlichen Werten verkauft und zum Gegenstand der vertraglichen Preisbestimmung gemacht worden ist (vgl. dazu Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 10 N 6-8).

Lässt sich dem rechtsgeschäftlichen Willen der Vertragsparteien nichts anderes entnehmen, ist in Anlehnung an die Praxis im Kanton Zürich vermutungsweise davon auszugehen, der Kaufpreis erstrecke sich auf sämtliche dinglich übertragenen Werte und gebe den Verkehrswert all dieser Werte wieder (vgl. zum Verkehrswert Art. 54 und 57 StG in Verbindung mit Art. 30^{bis} der Steuerverordnung, sGS 811.11, StV). Haben die Vertragsparteien ein überbautes Grundstück veräussert, müssen auch die Gebäudekosten gewinnmindernd berücksichtigt werden. Ist aus dem Gesichtswinkel der Kaufpreisfestsetzung lediglich Bauland verkauft worden, was bei mit Abbruchobjekten überbautem Land vermutet werden darf, kann bloss der Landpreis angerechnet werden. Die Frage, ob ein – technisch nicht abbruchreifes – Gebäude wirtschaftlich abbruchreif und damit nicht in die Preisbildung einzubeziehen ist, ist in objektiver Weise aus Sicht des Veräusserers zu beantworten. Dabei lässt die im Kaufvertrag bekundete Absicht des Käufers, die Liegenschaft abzureissen, keinen Rückschluss zu auf die Frage, ob der Wert der abzubrechenden Liegenschaft von den Vertragsparteien im Rahmen der Preisgestaltung berücksichtigt wurde oder nicht. Dementsprechend ist es grundsätzlich unmassgeblich, dass sich der Erwerber um



einen Neubau bemüht. Auch aus dem Umstand, dass der Käufer keine mit einem Mietverhältnis belastete Liegenschaft hat erwerben wollen, kann nicht geschlossen werden, das Haus und die Nebengebäude hätten nicht Gegenstand des Kaufpreises gebildet. Entscheidend ist einzig, ob die Höhe des Erlöses nicht unerheblich dadurch bestimmt wurde, dass der Verkäufer eine Entschädigung für das Gebäude verlangt und auch erhalten hat. Wirtschaftlich abbruchreif ist ein Gebäude, wenn der Eigentümer durch dessen Abbruch und einen nachfolgenden Neubau oder eine andere Nutzung des Bodens eine höhere Rendite erzielen kann, wenn also der absolute Landwert höher ist als der Verkehrswert des Grundstücks im Rahmen der vorhandenen Überbauung. Dasselbe gilt, wenn die erhaltene Entschädigung für das Gebäude praktisch vernachlässigbar ist. Dies dürfte regelmässig zutreffen, wenn die (angebliche) Gebäudeentschädigung nur bis zu 10% des Gesamterlöses ausmacht. In diesem Fall hat der Veräusserer einfach einen leicht höheren Preis für das Land erhalten, als für vergleichbares (unüberbautes) Land bezahlt wurde. Als Indiz deutet auf ein wirtschaftliches Abbruchobjekt auch hin, wenn der Veräusserer schon vor Beginn von Verkaufsverhandlungen überbauungsstudien seines Grundstücks erstellen lässt. In diesem Fall geht er selbst offenbar davon aus, dass das Gebäude für einen potentiellen Käufer keinen Wert mehr besitzt, sondern einem Neubau weichen muss. Auch die Festlegung des Kaufpreises anhand der Grundstücksfläche (Kaufpreis = Anzahl m² x Preis pro m²) stellt ein Indiz (aber nur ein Indiz) für ein wirtschaftliches Abbruchobjekt dar (vgl. dazu Urteile des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2023.00035 vom 23. August 2023 E. 2.2 f., in: ZStP 2024, S. 71 ff., und SB.2009.00016 vom 26. August 2009 E. 2.5, je mit Hinweisen; von der Beschwerdeführerin angerufener Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich GR.2021.15 vom 30. November 2021 E. 3b und 3d, mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, N 172 zu § 220 StG ZH, siehe dazu auch Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., § 10 N 37-39; Zehnder/Klöti-Weber, in: Klöti-Weber/Schudel/Schwarb [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl. 2023, N 8 f zu § 105 StG AG; Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts Basel-Landschaft 510 22 23 vom 19. August 2022 E. 2.4, mit Hinweisen).

Die objektive Beweislast für die Behauptung, dass ein Gebäude Eingang in die Bestimmung des Kaufpreises bei der Veräusserung gefunden hat und dessen Herstellungskosten bzw. Wert somit gewinnmindernd anzurechnen seien, trägt der steuerpflichtige Veräusserer, weil er eine steuermindernde Tatsache geltend macht. Für die gegenteilige Behauptung ist hingegen die Veranlagungsbehörde beweisbelastet, da es sich hierbei um eine steuermehrende Tatsache handelt. Als Beweismittel bietet sich in erster Linie der öffentlich beurkundete Kaufvertrag an (vgl. dazu Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., § 10 N 25-28, 40 f.).



4.2.

Gemäss der Vorinstanz sind die Angaben im beurkundeten Kaufvertrag vom 2./16. Dezember 2021 grundsätzlich als Nachweis dafür zu werten, dass mit dem Grundstück Nr. 0000_ nicht nur der 977 m² umfassende Boden, sondern namentlich auch das Wohnhaus Assek.-Nr. 0001_ mit einer Fläche von 210 m² veräussert worden sei. Dennoch habe der Beschwerdegegner aber davon ausgehen dürfen, dass der Kaufpreis nur den Wert des Bodens und nicht auch dessen Bestandteile umfasst habe bzw. das Einfamilienhaus nicht Gegenstand der vertraglichen Preisbestimmung gewesen sei: Der Kaufrechtsvertrag vom 17. Oktober 2013 habe gegenüber der C.___ AG keine Wirkung gehabt. Auf Basis der amtlichen Schätzung der westlich an das Grundstück Nr. 0000_ angrenzenden, hinsichtlich Grösse, Lage und Beschaffenheit vergleichbaren Parzelle Nr. 0003_ im Halte von 1'117 m² vom 17. Februar 2022 sei für das Grundstück Nr. 0000_ von einem Quadratmeterpreis von CHF 1'200 auszugehen gewesen. Für den von der Beschwerdeführerin veräusserten Boden habe sich somit ein Marktpreis von CHF 1'172'400 ergeben. Der absolute Landwert übersteige den Verkehrswert des Grundstücks Nr. 0000_ mit dem Einfamilienhaus Assek.-Nr. 0001_, welcher gemäss der amtlichen Schätzung vom 16. Februar 2016 CHF 1'080'000 betragen habe. Bei diesem Einfamilienhaus handle es sich deshalb um ein wirtschaftliches Abbruchobjekt, zumal es vor rund 50 Jahren im Jahr 1975 erbaut worden sei. Die Beschwerdeführerin habe aufgrund des am 1. Oktober 2021 eingereichten Baugesuchs bereits vor dem Verkauf des Grundstücks Nr. 0000_ davon ausgehen müssen, dass das Einfamilienhaus Assek.-Nr. 0001_ für einen potentiellen Käufer keinen Wert mehr habe und durch einen Neubau ersetzt werde (act. 8 in Verbindung mit act. 2, S. 7-10 E. 3c-3d/dd).

Die Beschwerdeführerin macht geltend (act. 1, S. 4-6 Ziff. II/C), der Kaufpreis entspreche den Bedingungen des im Grundbuch vorgemerkten Kaufrechtsvertrages, welcher B.___ – dem Alleinaktionär der C.___ AG – das Recht eingeräumt habe, das Grundstück bis zum 17. Oktober 2023 zum Preis von CHF 1'250'000 zu erwerben. In diesem Ausübungspreis sei das Einfamilienhaus Assek.-Nr. 0001_ auf Parzelle Nr. 0000_ eingeschlossen gewesen. Es treffe zwar zu, dass B.___ das ihm zustehende Kaufrecht nicht formell ausgeübt habe. Er habe jedoch eine Art Handlungsempfehlung an sie als einzige Verwaltungsrätin der C.___ AG zum Erwerb der Liegenschaft Nr. 0000_ erteilt. Sie sei deswegen bei der Preisfestsetzung im Kaufvertrag vom 2./16. Dezember 2021 an den Kaufrechtsvertrag vom 17. Oktober 2013 gebunden gewesen. Am 17. Oktober 2013 habe das Einfamilienhaus zur Preisgrundlage gehört. Gemäss Grundstücksschätzung vom 16. Februar 2016 habe dieses einen Zeitbauwert von CHF 528'000 gehabt. Der Anteil dieses Gebäudes am Verkaufspreis von CHF 1'250'000 habe somit 42% betragen. Dieses Wohnhaus, welches sie nach dem



Verkauf weiterhin bewohne und für das sie eine monatliche Miete entrichte, sei deshalb kein wirtschaftliches Abbruchobjekt.

4.3.

Vorab kann der Argumentation im angefochtenen Entscheid insoweit gefolgt werden, als darin in Erwägung 3d/aa (act. 2, S. 8 f.) festgehalten wurde, B.___ habe von dem am 17. Oktober 2013 mit der Beschwerdeführerin vereinbarten, während zehn Jahren jederzeit ausübbar Kaufrecht (act. 9/6/10) – in dessen Preis von CHF 1'250'000 unbestrittenermassen auch das Einfamilienhaus Assek.-Nr. 0001_ einbezogen worden ist – keinen Gebrauch gemacht (vgl. dazu bereits Erwägung 4 hiervor). Dieses Kaufrecht habe gegenüber der C.___ AG keinerlei Wirkung entfaltet, da diese in privat- und steuerrechtlicher Hinsicht als selbständiges Rechtssubjekt zu betrachten sei, selbst wenn sie von B.___ wirtschaftlich beherrscht werde. Allerdings ist nicht auszuschliessen, dass sich dieses im Zeitpunkt der Veräusserung am 2./16. Dezember 2021 (act. 9/2/6) noch gültige Kaufrecht zumindest auf die Kaufpreisvorstellung der Beschwerdeführerin mindernd ausgewirkt hat.

Weiter geht aus dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 2./16. Dezember 2021 (act. 9/2/6), insbesondere aus dem Objektbeschrieb (S. 2) oder der Erklärung der Verkäuferin (S. 4 Ziff. 7), auf dem Kaufgrundstück lasteten keine Miet- oder Pachtverhältnisse, nicht eindeutig der rechtsgeschäftliche Wille der Parteien hervor, dass das Einfamilienhaus Assek.-Nr. 0001_ auf Parzelle Nr. 0000_ nicht Gegenstand der vertraglichen Preisbestimmung gebildet hätte. Daher ist nach dem Gesagten grundsätzlich zu vermuten, dass sich der am 2./16. Dezember 2021 vereinbarte Kaufpreis – wie bereits der in den Kaufverträgen vom 15. Juli 1993 und 17. Oktober 2013 sowie im Kaufrechtsvertrag vom 17. Oktober 2013 vereinbarte Preis – auf sämtliche dinglich übertragenen Werte und damit auch auf das Einfamilienhaus erstreckte, zumal ausser Frage steht, dass das Haus nicht technisch abbruchreif ist. Folglich ist auch zu vermuten, dass der Kaufpreis von CHF 1'250'000 den Verkehrswert sämtlicher dinglich übertragener Werte mitsamt dem Einfamilienhaus Assek.-Nr. 0001_ im Zeitpunkt der Veräusserung des Grundstücks wiedergab. Überdies hat die Beschwerdeführerin nachvollziehbar dargetan, dass der Anteil des Einfamilienhauses Assek.-Nr. 0001_ am Erlös von CHF 1'250'000 42% betrage, wenn auf den Zeitwert dieses Gebäudes von CHF 525'000 gemäss der Schätzung vom 16. Februar 2016 (act. 9/2/11) abgestellt werde. Selbst wenn sich dieser Wert bis zum Verkauf am 2./16. Dezember 2021 vermindert haben mag, kann bei diesem Verhältnis, welches die erwähnte 10%-Schwelle für die Annahme eines wirtschaftlichen Abbruchobjekts deutlich überschreitet, nicht gesagt werden, die Entschädigung für das Gebäude sei praktisch vernachlässigbar gewesen. Vor diesem Hintergrund hat der Beschwerdegegner den Beweis dafür zu erbringen, dass das Einfamilienhaus Assek.-



Nr. 0001_ für die Preisgestaltung keine Rolle spielte.

Der Beschwerdeführerin als Veräusserin des Grundstücks Nr. 0000_ war die Absicht der C.__ AG, die Liegenschaft Assek.-Nr. 0001_ abzubrechen und ein Mehrfamilienhaus auf Parzelle Nr. 0000_ zu errichten, vor Abschluss des Kaufvertrags zwar bekannt. Schliesslich handelte sie nicht nur als damalige Eigentümerin der Parzelle Nr. 0000_, sondern auch als einziges Verwaltungsratsmitglied mit Einzelunterschrift der am 26. August 2020 im Handelsregister eingetragenen C.__ AG, für welche sie auch das Baugesuchsformular vom 1. Oktober 2021/19. November 2021 (act. 9/6/9) – die C.__ AG ist auf diesem Formular fälschlicherweise bereits als Eigentümerin der Parzelle Nr. 0000_ aufgeführt – unterzeichnete. Dies mag, wie die Vorinstanz in Erwägung 3d/cc des angefochtenen Entscheids (act. 2, S. 9 f.) ausgeführt hat, darauf hindeuten, dass die Beschwerdeführerin als Veräusserin selbst davon ausgegangen ist, das Einfamilienhaus Assek.-Nr. 0001_ besitze für die potentielle Käuferin keinen Wert mehr, sondern müsse einem Neubau weichen. Dieses Wissen um die Pläne betreffend den Abbruch der bestehenden Baute und die Neuüberbauung mit einem Mehrfamilienhaus rechtfertigt für sich allein nach dem Gesagten indes noch keine Umkehr der Beweislast für die Frage, ob die Beschwerdeführerin den Verkaufspreis ihres Grundstücks ohne Berücksichtigung des Einfamilienhauses verhandelt hat. Bei gegebener Aktenlage kann nicht gesagt werden, die Beschwerdeführerin habe als Veräusserin die Neuüberbauung selbst aktiv vorangetrieben. Insbesondere ist nicht erstellt, dass sie in eigener Sache vor Beginn von Verkaufsverhandlungen überbauungsstudien für ihr Grundstück hätte erstellen lassen. Im Weiteren mag es gemäss den, allerdings auf einer "schmalen Vergleichsbasis" beruhenden, Berechnungen der Vorinstanz in Erwägung 3d/bb des angefochtenen Entscheids (act. 2, S. 9) zutreffen, dass der absolute Landwert des 977 m² grossen Grundstücks Nr. 0000_ auf Grundlage der amtlichen Schätzung der Nachbarparzelle Nr. 0003_ vom 17. Februar 2022 (act. 9/6/12) und in Anwendung der Vergleichsmethode (vgl. dazu Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstücksbewertungsexperten [SVKG], Das Schweizerische Schätzerhandbuch, 5. Aufl. 2019, S. 100 f.) CHF 1'172'400 (977 x CHF 1'200) beträgt und damit höher ist als der am 16. Februar 2016 geschätzte Verkehrswert des Grundstücks von CHF 1'080'000 (act. 9/2/11) mitsamt dem im Jahr 1975 erbauten Einfamilienhaus Assek.-Nr. 0001_. Wie bereits ausgeführt, ist vorliegend allerdings zu vermuten, dass der am 2./16. Dezember 2021 vereinbarte Kaufpreis von CHF 1'250'000 den Verkehrswert sämtlicher dinglich übertragener Werte mitsamt dem Einfamilienhaus Assek.-Nr. 0001_ wiedergibt. Dieser Wert übersteigt den von der Vorinstanz ermittelten absoluten Landwert von CHF 1'172'400. Aus dieser Gegenüberstellung allein – eine detaillierte Renditeberechnung fehlt ohnehin – kann deshalb nicht gefolgert werden, dass die Beschwerdeführerin durch einen Abbruch und einen nachfolgenden Neubau



auf Parzelle Nr. 0000_ oder eine andere Nutzung des Bodens eine höhere Rendite hätte erzielen können, geschweige denn, dass sie zur Renditeoptimierung gehalten gewesen wäre. Auch in dieser Hinsicht ist es dem Beschwerdegegner somit nicht gelungen, den Beweis für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Abbruchobjekts zu erbringen.

4.4.

Zusammenfassend ist gestützt auf den Kaufvertrag vom 2./16. Dezember 2021 zu vermuten, dass die Beschwerdeführerin ihr Grundstück Nr. 0000_ mitsamt dem Einfamilienhaus Assek.-Nr. 0001_ zum Preis von CHF 1'250'000 verkauft hat. Damit hätte der Beschwerdegegner den Beweis dafür erbringen müssen, dass dieses Haus für die Preisgestaltung keine Rolle spielte. Mangels eines solchen Gegenbeweises ist weiterhin zu vermuten, dass es im Kaufvertrag vom 2./16. Dezember 2021 bei der Bestimmung des Kaufpreises für das Grundstück Nr. 0000_ in die Preisbildung einbezogen worden ist.

In grundsätzlicher Hinsicht ist ergänzend auf Folgendes hinzuweisen: Das Kongruenzprinzip soll nur – aber immerhin – gewährleisten, dass der konjunkturbedingte Mehrwert steuerlich erfasst wird, nicht aber andere Werte. Die Frage, ob ein konjunkturbedingter Mehrwert entstanden ist, bedarf einer Gesamtbetrachtung. Die Beschwerdeführerin hat in den Jahren 1993 und 2013 insgesamt CHF 1'210'000 Franken für das Grundstück samt Haus bezahlt und über 30 Jahre in diesem Haus gelebt. Das 1975 erbaute Haus, in dessen Werterhalt nach Lage der Akten nicht erheblich investiert wurde, hat bis zum Verkaufszeitpunkt im Jahr 2021 durch die Alterung unbestritten an Wert verloren. Einen konjunkturbedingten Mehrwert hat seit 1993 ausschliesslich das Land erlangt. Das Kongruenzprinzip erlaubt es jedoch nicht, nur den Land-Mehrwert zu berücksichtigen und den Gebäude-Minderwert vollständig auszublenden (vgl. dazu auch Margraf, a.a.O., S. 188, wonach es wirtschaftlich sinnvoll und erwägenswert erscheine, Anlagekosten von Abbruchobjekten bei der Gewinnermittlung im Privatvermögensbereich zuzulassen, könne doch der Aspekt der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht einfach mit dem Hinweis auf den Charakter der Grundstücksgewinnsteuer als Objektsteuer und der Steuerneutralität von privaten Kapitalverlusten abgespeist werden). Damit würden die geforderten vergleichbaren Verhältnisse nicht geschaffen. Die Beschwerdeführerin war bei Erwerb bereit, den Kaufpreis von CHF 1'210'000 zu bezahlen, weil sie das Haus nutzen wollte und dies während Jahrzehnten auch tat. Ihr nur Anschaffungskosten auf der Basis des damaligen Werts der imaginären "leeren Wiese" von CHF 305'400 anzurechnen und die Differenz zum Verkaufspreis von CHF 1'250'000 als konjunkturbedingten Mehrwert zu berücksichtigen, widerspricht gesamthaft einer kongruenten Betrachtung. Die Betrachtung von Beschwerdegegner und Vorinstanz liefe im Ergebnis darauf hinaus, der Beschwerdeführerin vorzuhalten, das Grundstück



überteuert gekauft bzw. zu billig verkauft zu haben, was angesichts der konkreten Verhältnisse nicht zu überzeugen vermag.

In Gutheissung der Beschwerde sind der angefochtene Entscheid sowie der diesem zugrundeliegende Einspracheentscheid vom 30. Juni 2022 deshalb aufzuheben. Die Sache ist unter Zugrundelegung der Erwerbspreise von Land und Bauten (samt dem Einfamilienhaus Assek.-Nr. 0001_) sowie allfälliger wertvermehrender Aufwendungen zu neuer Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer an den Beschwerdegegner zurückzuweisen.

5.

5.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem unterliegenden, überwiegend finanzielle Interessen verfolgenden Staat (Beschwerdegegner) aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 und Abs. 3 VRP). In Berücksichtigung des dem strittigen Steuerbetrag entsprechenden Streitwerts von CHF 285'097 ist eine Entscheidgebühr von CHF 8'500 angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung [sGS 941.12, GKV]). Der von der Beschwerdeführerin im Beschwerdeverfahren geleistete Kostenvorschuss von CHF 8'500 ist ihr zurückzuerstatten.

5.2.

Neu zu verlegen sind bei diesem Ausgang die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von CHF 1'500, wobei die Kostenverlegung derjenigen des Rechtsmittelentscheids folgt (vgl. VerwGE B 2019/84 vom 7. Mai 2019 E. 3.1, mit Hinweis). Dementsprechend sind die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens ebenfalls dem Staat (Beschwerdegegner) aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 und Abs. 3 VRP). Der im Rekursverfahren geleistete Kostenvorschuss von CHF 1'500 ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten.

5.3.

Entsprechend der Verlegung der amtlichen Kosten ist die Beschwerdeführerin für das Rekurs- und die Beschwerdeverfahren ausseramtlich zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 und 2 und Art. 98^{bis} VRP). Sie war im Beschwerdeverfahren und teilweise auch im Rekursverfahren (vgl. dazu ihre Eingabe vom 31. Oktober 2022, act. 9/10) zulässigerweise durch eine Steuerberatungsgesellschaft vertreten (vgl. dazu Art. 12



Abs. 1 Bst. d des Anwaltsgesetzes [sGS 963.70, AnwG]). Art. 6, Art. 19, Art. 22 Abs. 1 Bst. a und b, Art. 28, Art. 28^{bis} und Art. 29 der Honorarordnung (sGS 963.75, HonO) finden sachgemässe Anwendung (vgl. B 2023/162 und 163 vom 8. Dezember 2023 E. 6.2; VerwGE B 2023/80 vom 17. August 2023 E. 4.4, je mit Hinweis[en]). Ohne Kostennote ist die Entschädigung ermessensweise (sachgemäss Art. 6 und 19 HonO) auf insgesamt CHF 4'000 (Art. 22 Abs. 1 lit. a und b HonO), zuzüglich Barauslagen von CHF 160 (4% von CHF 4'000), festzusetzen. Eine Mehrwertsteuerentschädigung wurde nicht beantragt (Art. 29 HonO).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

In Gutheissung der Beschwerde werden die Entscheide des bisherigen Instanzenzugs sowie die Veranlagungsverfügung des Beschwerdegegners vom 31. Mai 2022 aufgehoben. Die Sache wird im Sinne der Erwägungen zu neuer Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer an den Beschwerdegegner zurückgewiesen.

2.

Der Staat (Beschwerdegegner) bezahlt die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von CHF 1'500 und des Beschwerdeverfahrens von CHF 8'500. Die Vorinstanz wird angewiesen, der Beschwerdeführerin den im vorinstanzlichen Rekursverfahren geleisteten Kostenvorschuss von CHF 1'500 zurückzuerstatten. Der Beschwerdeführerin wird der im Beschwerdeverfahren geleistete Kostenvorschuss von CHF 8'500 zurückerstattet.

3.

Der Beschwerdegegner entschädigt die Beschwerdeführerin für das Rekurs- und Beschwerdeverfahren mit insgesamt CHF 4'160 (einschliesslich Barauslagen), ohne Mehrwertsteuer.