



Fall-Nr.:	B 2023/223
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	13.12.2024
Entscheiddatum:	30.09.2024

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 30.09.2024**

**Grundstückgewinnsteuer. Art. 130 ff. StG und Art. 12 StHG. Wo die Anwendungsbereiche von Einkommens- und Grundstückgewinnsteuer ineinandergreifen, ist ihre Abgrenzung harmonisierungsrechtlich vorgegeben. Das Harmonisierungsrecht steht sowohl der doppelten Belastung eines Gewinns (mit der Grundstückgewinn- und der Einkommenssteuer) als auch der doppelten Abzugsfähigkeit von Aufwendungen entgegen. So stellen die wertvermehrenden Aufwendungen für ein Grundstück das Gegenstück zu den bei der Einkommensbesteuerung als Unterhaltskosten abziehbaren Instandhaltungs- und Instandstellungskosten dar. Kosten, die bei der Einkommensbesteuerung wegen ihres wertvermehrenden Charakters nicht zum Abzug zugelassen worden sind, müssen korrekterweise bei der Grundstückgewinnsteuer als An-lagekosten berücksichtigt werden. Andererseits sind Kosten, die bei der Einkommenssteuer geltend gemacht werden können, bei der Grundstückgewinnsteuer nicht massgebend. Um einerseits dem Sinn und Zweck der Grundstückgewinnsteuer (Besteuerung realisierter, aus konjunkturellen Wertzuwächsen hervorgehender Grundstückgewinne) gerecht zu werden und andererseits die Grundstückgewinnsteuer im Normgefüge inter-steuersystemisch (vertikal und horizontal) mit der Einkommenssteuer zu harmonisieren, bedarf es bei der Rechtsanwendung zwingend koordinierender Prinzipien. Mit dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse bzw. der Kongruenz wird eine gesetzeskon-forme Besteuerung einzig aus konjunkturellen Wertzuwächsen realisierter Grundstück-gewinne in Nachachtung der erforderlichen intersteuersystemischen Koordination zwi-schen Einkommens- und Grundstückgewinnsteuer gewährleistet. Mit der Grundstückge-winnsteuer nicht erfasst werden soll der Mehrwert, der durch Investitionen des Veräusserers, also durch dessen Arbeit oder Kapital, geschaffen wurde. Der Erwerbspreis für das ursprünglich erworbene Haus ist trotz Abbruchs mit anschliessendem Ersatzneubau bei der Grundstückgewinnsteuerberechnung vollständig zum Abzug zuzulassen.**



**Gleichzeitig dürfen bei der Grundstückgewinnsteuerberechnung aus Gründen der horizontal harmonisierenden und funktionalen Koordination bzw. Kongruenz lediglich die über den Erwerbspreis für das frühere Gebäude hinausgehenden Kosten für den Ersatzneubau als wertvermehrnde Aufwendungen vom Veräusserungserlös abgezogen werden. Der nicht wertvermehrnde Anteil der Aufwendungen für den Ersatzneubau ist bei den Einkommenssteuern zum Abzug berechtigt. (Verwaltungsgericht B 2023/223) Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 29. Dezember 2025 teilweise gutgeheissen (Verfahren 9C\_622/2024)**

Entscheid siehe pdf.





## **Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

### **A.**

#### **a.**

A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_ erwarben am 28. Februar 2014 für einen Erwerbspreis von CHF 750'000 das Grundstück Nr. 0000\_ (bestehend aus einem Wohnhaus, einem Ökonomiegebäude, einem Schopf sowie einer Grundstücksfläche von 2'883 m<sup>2</sup>), 0000\_ 1, Z.\_\_\_\_ (Miteigentum zu je ½). Im Jahr 2019 erfolgte ein Neubau eines Einfamilienhauses (act. 9.7.4), für dessen Realisierung die bisherigen Gebäude vorgängig vollständig abgebrochen worden waren (vgl. act. 9.7.5, S. 2 oben).

#### **b.**

Am 7. Oktober 2021 (Datum Grundbucheintrag) veräusserten A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_ das Grundstück Nr. 0000\_ (bestehend aus einem Wohnhaus von 156 m<sup>2</sup>, einer übrigen befestigten Fläche von 641 m<sup>2</sup> sowie einer Gartenanlage von 2'086 m<sup>2</sup>; act. 9.7.5, S. 2 oben) für CHF 4'200'000 (act. 9.7.4). Das kantonale Steueramt berücksichtigte zusätzlich zu den Nebenkosten und wertvermehrenden Aufwendungen – gestützt auf die amtliche Steuerwertschätzung vom 2. Juli 2010 (act. 9.7.10) – als abzugsfähige Anlagekosten den die Grundstücksfläche betreffenden Anteil des Erwerbspreises im Betrag von CHF 284'250 (37,9 % von CHF 750'000), nicht jedoch diejenigen Anteile des Erwerbspreises, welche die abgebrochenen Gebäude betrafen. Insgesamt ermittelte es in der Veranlagungsverfügung vom 24. November 2021 einen steuerbaren Gewinn von CHF 1'600'375, womit sich ein Grundstückgewinnsteuerbetrag von CHF 536'066 ergab (act. 9.7.6).

#### **c.**

Dagegen erhoben A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_ am 22. Dezember 2021 Einsprache und beantragten, bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer sei der gesamte von ihnen bezahlte Erwerbspreis von CHF 750'000 als Anlagekosten zu berücksichtigen (act. 9.7.7.). Mit Entscheidung vom 1. Juni 2022 wies das kantonale Steueramt die Einsprache unter Verweis auf das Kongruenzprinzip ab (act. 9.7.9).

### **B.**

Den gegen den Einspracheentscheid vom 1. Juni 2022 von A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_ am 13. Juli 2022 erhobenen Rekurs (act. 9.1) hiess die Verwaltungsrekurskommission mit Entscheid vom 18. September 2023, I/1-2022/166, insoweit teilweise gut, als es den steuerbaren Grundstückgewinn auf CHF 1'502'325 festsetzte. Gestützt auf das Kongruenzprinzip vertrat sie zwar ebenfalls die Auffassung, dass bei dem unter dem Titel der Anlagekosten zu berücksichtigen



sichtigenden Erwerbspreis der auf die zwischenzeitlich abgebrochenen Gebäude anfallende Anteil ausser Acht zu bleiben habe. Allerdings setzte sie gestützt auf die von ihr bezogene amtliche Steuerwertschätzung vom 10. Mai 2014 (act. 9.12.1 f.) den als Abzug anrechenbaren Anteil der Grundstücksfläche auf 56,8 % des Erwerbspreises fest. Daraus errechnete sie einen im Vergleich zur Veranlagung durch das kantonale Steueramt erhöhten abzugsfähigen Erwerbspreis von CHF 382'300 (richtig: CHF 426'000 [CHF 750'000 x 56,8 %]; act. 2, insbesondere E. 2d/cc).

### **C.**

#### **a.**

Gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (fortan Vorinstanz) vom 18. September 2023, I/1-2022/166, erhoben A.\_\_\_ und B.\_\_\_ am 25. Oktober 2023 Beschwerde. Sie beantragten, der angefochtene Rekursentscheid sei aufzuheben und für die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer sei auf den Erwerbspreis von CHF 750'000 abzustellen; unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Zusammengefasst vertreten sie den Standpunkt, beim Kongruenzprinzip handle es sich um ein vom Bundesgericht geschaffenes Konstrukt, das sich nicht aus dem geltenden eidgenössischen oder kantonalen Recht herleiten lasse. Es bestehe auch keine Gesetzeslücke, welche richterlich zu füllen wäre. Die Anwendung eines Kongruenzprinzips sei deshalb unzulässig (act. 1).

#### **b.**

Die Vorinstanz verzichtete auf eine Vernehmlassung (Schreiben vom 8. November 2023, act. 8).

#### **c.**

Am 13. November 2023 beantragte das kantonale Steueramt (fortan Beschwerdegegner) die Abweisung der Beschwerde. Auf eine weitergehende Vernehmlassung verzichtete es (act. 11).

#### **d.**

Auf Anfrage des Verwaltungsgerichts vom 12. September 2024 (act. 13) hin teilte der Beschwerdegegner am 16. September 2024 mit, dass die ordentliche Steuerveranlagung (Kantons- und Gemeindesteuern) der Beschwerdeführer für das Jahr 2019 in Rechtskraft erwachsen sei (act. 14).



## **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

### **1.**

Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bildet die Höhe der gegenüber den Beschwerdeführern vom Beschwerdegegner geforderten Grundstückgewinnsteuer (Art. 130 ff. des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG). Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 StG und Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP). Die Beschwerdeführer sind zur Beschwerdeerhebung befugt (Art. 196 Abs. 1 StG). Die Beschwerde wurde sodann rechtzeitig erhoben (Art. 196 Abs. 1 StG) und erfüllt sowohl formell als auch inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP), weshalb darauf einzutreten ist.

Weil vorliegend eine neuartige Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu beantworten ist, ergeht der Entscheid in Fünferbesetzung (Art. 18 Abs. 3 lit. b Ziffer 4 Gerichtsgesetz, sGS 941.1, GerG).

### **2.**

Zwischen den Parteien umstritten und nachfolgend zu prüfen ist die Höhe der Grundstückgewinnsteuer für das am 7. Oktober 2021 (Datum Grundbucheintrag) von den Beschwerdeführern zu einem Preis von CHF 4'200'000 (act. 9.7.4) veräusserte Grundstück Nr. 0000\_ (bestehend aus einem Wohnhaus von 156 m<sup>2</sup>, einer übrigen befestigten Fläche von 641 m<sup>2</sup> sowie einer Gartenanlage von 2'086 m<sup>2</sup>; act. 9.7.5, S. 2 oben).

#### **2.1.**

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 E. 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). Ihr unterliegen Gewinne, die aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt (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). Als Veräusserung gelten jeder Eigen-



tumswechsel 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). 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).

## 2.2.

Das StHG enthält bloss wenige Vorschriften zur Grundstückgewinnsteuer. Es ist hinsichtlich der Ausgestaltung der Grundstückgewinnsteuer vage und macht nur wenige Vorgaben an die Kantone. Namentlich zur Ermittlung des steuerbaren Gewinns äussert es sich lediglich in allgemeiner Weise (BGE 143 II 382 E. 2.1). Art. 12 StHG führt insbesondere nicht konkret aus, welche Kosten beim Grundstückgewinn als Aufwendungen anrechenbar sind. So können die Kantone innerhalb der ihnen gesetzten Grenzen selbst bestimmen, welche Auslagen sie anrechnen lassen und welche Kosten sie als mit dem An- und Verkauf der Liegenschaft zusammenhängend erachten wollen (BGE 143 II 382 E. 3.2). Der den Kantonen bei der Umschreibung des Steuerobjekts und dessen Bemessung zustehende Freiraum ist indessen nur ein beschränkter. Insbesondere kann die Auslegung der Rechtsbegriffe «Erlös», «Anlagekosten» und «Erwerbspreis» im Rahmen von Art. 12 Abs. 1 StHG nicht harmonisierungsautonom erfolgen. Der kantonale Gestaltungsfreiraum wird hauptsächlich begrenzt durch den Normsinn (Besteuerung realisierter, aus konjunkturellen Wertzuwächsen hervorgehender Grundstückgewinne) und das Normgefüge (Verhältnis von Einkommens- bzw. Gewinnsteuer einerseits und Grundstückgewinnsteuer andererseits; eingehend zur Harmonisierung M. SEILER, Grenzen des kantonalen Gestaltungsspielraums bei der Grundstückgewinnsteuer, StR 2020, S. 725 ff., S. 727). Wo die Anwendungsbereiche von Einkommens- und Grundstückgewinnsteuer ineinandergreifen, ist ihre Abgrenzung harmonisierungsrechtlich vorgegeben (siehe zur vertikalen und horizontalen Harmonisierungsfunktion des Steuerharmonisierungsrechts BGE 143 II 382 E. 4.1.3, E. 4.2 und E. 4.4.1 sowie BGer 2C\_152/2019 vom 20. September 2019 E. 2.4). Das Harmonisierungsrecht steht sowohl der doppelten Belastung eines Gewinns (mit der Grundstückgewinn- und der Einkommenssteuer; SEILER, a.a.O., S. 726) als auch der doppelten Abzugsfähigkeit von Aufwendungen entgegen (BGer 2C\_926/2019 vom 12. Mai 2020 E. 2.2.1 und E. 2.2.3). Diejenigen Auslagen, die schon im Rahmen der einen Steuer berücksichtigt worden sind, können nicht noch einmal im Rahmen der anderen abgezogen werden (BGE 143 II 382 E. 4.1 und E. 4.1.2). So stellen die wertvermehrenden Aufwendungen für ein Grundstück das Gegenstück zu den bei der Einkommensbesteuerung als Unterhaltskosten abziehbaren Instandhaltungs- und Instandstellungskosten dar. Kosten, die bei der Einkommensbesteuerung



wegen ihres wertvermehrenden Charakters nicht zum Abzug zugelassen worden sind, müssen korrekterweise bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten berücksichtigt werden. Andererseits sind Kosten, die bei der Einkommenssteuer geltend gemacht werden können, bei der Grundstückgewinnsteuer nicht massgebend (HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage 2001, § 22, Rz 52).

### **2.3.**

Die Beschwerdeführer rügen, dass das von der Vorinstanz sowie vom Beschwerdegegner zur Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns angewandte Prinzip der vergleichbaren Verhältnisse bzw. das Kongruenzprinzip einer gesetzlichen Grundlage entbehre und damit unzulässig sei (act. 1, Begründung Ziffer 1.1 ff. und Ziffer 3 ff.).

#### **2.3.1.**

Um einerseits dem Sinn und Zweck der Grundstückgewinnsteuer (Besteuerung realisierter, aus konjunkturellen Wertzuwächsen hervorgehender Grundstückgewinne; eingehend hierzu BGer 2C\_665/2019 vom 10. März 2020 E. 3.1) gerecht zu werden und andererseits die Grundstückgewinnsteuer im Normgefüge intersteuersystemisch (vertikal und horizontal) mit der Einkommenssteuer zu harmonisieren (siehe E. 2.2 hiervor), bedarf es bei der Rechtsanwendung zwingend koordinierender Prinzipien. Mit dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse bzw. der Kongruenz wird eine gesetzeskonforme Besteuerung einzig aus konjunkturellen Wertzuwächsen realisierter Grundstückgewinne in Nachachtung der erforderlichen intersteuersystemischen Koordination zwischen Einkommens- und Grundstückgewinnsteuer gewährleistet. Mit der Grundstückgewinnsteuer nicht erfasst werden soll der Mehrwert, der durch Investitionen des Veräusserers, also durch dessen Arbeit oder Kapital, geschaffen wurde (zu diesem «Grundgedanken» des Kongruenzprinzips siehe BGer 2C\_665/2019 vom 10. März 2020 E. 2.3.2 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Andernfalls käme es einerseits zu einer nicht dem Normsinn entsprechenden Gewinnermittlung und andererseits zu verbotenen Doppelbelastungen desselben Steuersubstrats (SEILER, a.a.O., S. 726) oder zu verbotenen Doppelabzügen (SEILER, a.a.O., S. 728). Ausfluss dieser Grundgedanken ist einerseits eine funktionale Betrachtung bei der Koordination (dazu E. 2.3.2), andererseits eine vertikal und horizontal harmonisierungsrechtliche Koordination, nämlich gestützt auf die bundesrechtlichen Vorgaben jene zwischen Einkommens- und Grundstückgewinnsteuer (E. 2.3.3).

#### **2.3.2.**

Art. 12 Abs. 1 StHG und Art. 134 StG definieren den steuerbaren Grundstückgewinn als Ergebnis einer Vergleichsrechnung; der Grundstückgewinn ist somit anhand seiner Bestimmungsgrossen, d.h. als Ergebnis einer Differenzrechnung zur Ermittlung des steuerbaren



konjunkturellen Wertzuwachses, definiert (siehe hierzu bereits P.E. OCHSNER, Die Besteuerung der Grundstücksgewinne in der Schweiz, 1976, N 146). Wie sich sowohl aus dem klaren Wortlaut («Anlagekosten», d.h. «Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen» bzw. «Erwerbspreis und Aufwendungen»; siehe betreffend Art. 12 Abs. 1 StHG SEILER, a.a.O., S. 729) als auch dem Zweck der Grundstückgewinnsteuer (siehe E. 2.1 hier- vor) ergibt, zielt die Vergleichsrechnung auf die Ermittlung des konjunkturellen bzw. «un- verdienten» Wertzuwachses ab (vgl. zur Massgabe des Wertzuwachses bzw. der Wertzu- wachquote ABl 1997 937, 1012 und 1036 unten).

Um diesen vom Normzweck (einzig) erfassten Wertzuwachs aussagekräftig bestimmen zu können, dürfen der Rechnung zwangsläufig bloss funktional vergleichbare Verhältnisse zu- grunde gelegt werden. Die Betrachtung des Grundstücks beim Kauf und beim Verkauf muss ergeben, dass dieses funktional unverändert ist. Auszuscheiden sind etwa die Kosten für Massnahmen, die eine qualitative Verbesserung und dadurch eine Wertsteigerung ausge- löst haben; solche (meist Investitionen von Kapital oder Arbeit) sind vom grundstückgewinn- steuerrechtlichen Zugriff auszunehmen. Dies geschieht konkret durch Abzug des Betrags, der eine Wertsteigerung bewirkt hat (als Aufwendungen im Sinn von Art. 134 StG), vom Erlös. Die funktionale Betrachtungsweise gewährleistet, dass bloss der auf «äusseren Um- ständen» basierende «unverdiente» (Wert-)Zuwachs, Mehrwert bzw. die Wertsteigerung oder -vermehrung grundstückgewinnsteuerlich erfasst wird. Ist die Wertsteigerung hinge- gen «verdient», insbesondere durch den Einsatz der veräussernden Person an Arbeit und/oder Vermögen (Kapital), so fehlt die innere Rechtfertigung für den grundstückgewinn- steuerlichen Zugriff (BGer 2C\_665/2019 vom 10. März 2020 E. 3.2 mit Hinweis auf P. LO- CHER, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, 1976, S. 67; bestätigt in BGer 9C\_9/2023 vom 2. August 2023 E. 6.3; siehe auch VerwGE B 2023/149 vom 10. Mai 2024 E. 4.1; vgl. ferner O. MARGRAF, Das Kongruenzprinzip bei der Grundstückgewinn- steuer, in: StR 79/2024, S. 177 f.).

### 2.3.3.

Harmonisierungsrechtlich macht Art. 7 StHG den Kantonen Vorgaben für die Ausgestaltung der Einkommenssteuer. Die Kantone können die Einkommenssteuer zugunsten der Grund- stückgewinnsteuer von vornherein nur dort zurückdrängen, wo ihnen Art. 7 StHG einen Spielraum belässt. Die Kantone sind verpflichtet, mit der Einkommenssteuer – und nicht mit der Grundstückgewinnsteuer – dasselbe zu belasten, was auch der Bund der direkten Bun- dessteuer unterwirft (SEILER, a.a.O., S. 727; vgl. auch BGE 143 II 382 E. 4.1). Die Anwen- dungsbereiche der Einkommenssteuer einerseits und der Grundstückgewinnsteuer ande- rerseits schliessen einander nicht nur für Einkünfte, sondern auch für Auslagen und Auf- wendungen gegenseitig aus (vgl. BGE 143 II 382 E. 4.1.2; zur besonderen Bedeutung der vertikalen Harmonisierung für den Gestaltungsspielraum der Kantone siehe MARGRAF,



a.a.O., S. 178 f.). Grundstückgewinnsteuerrechtlich jedenfalls keine vom Erlös abziehbare Aufwendung kann deshalb sein, was bereits vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden kann bzw. in einer früheren Steuerperiode davon hätte abgezogen werden können. Da Art. 9 Abs. 3 StHG die einkommenssteuerrechtlich abziehbaren Aufwendungen weitestgehend harmonisiert, während Art. 12 Abs. 1 StHG den Begriff der «Anlagekosten» jedenfalls dem Wortlaut nach nur rudimentär als Summe von Erwerbspreis und Aufwendungen definiert, muss stets zuerst geprüft werden, ob eine Auslage bei der Einkommenssteuer abgezogen werden kann (bzw. zum Abzug berechtigt hätte). Ist dies der Fall, scheidet eine Berücksichtigung derselben Auslage im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer von vornherein aus. Nur wenn Auslagen bei der Einkommenssteuer nicht abgezogen werden können, braucht also überhaupt geprüft zu werden, ob sie unter den Begriff der «Aufwendungen» nach Art. 12 Abs. 1 StHG fallen (siehe zum Ganzen SEILER, a.a.O., S. 727 f. mit Hinweisen auf Rechtsprechung und Literatur sowie S. 742). Der aufgrund der Konkurrenz zwischen Einkommens- und Grundstückgewinnsteuer bestehende Harmonisierungsbedarf erheischt zwangsläufig eine entsprechende Koordinationstechnik zur Sicherstellung der Harmonisierung.

#### **2.3.4.**

Zusammengefasst muss sich die gebotene Vergleichbarkeit insbesondere auf die Zweckbestimmung der Grundstückgewinnsteuer und die Harmonisierung mit der Einkommenssteuer beziehen. Da sich der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse bereits aus dem kantonalen Recht ergibt (Art. 134 StG), kann letztlich offenbleiben, in welchem Ausmass er auch von Bundesrechts wegen gilt (Art. 12 StHG; siehe hierzu BGer 2C\_665/2019 vom 10. März 2020 E. 3.2 bestätigt in BGer 9C\_9/2023 vom 2. August 2023 E. 6.3).

#### **2.4.**

Die Beschwerdeführer legten ausführlich und an sich zutreffend dar (act. 1, Begründung Ziffer 3.2 und 4.2 f.), dass der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse weder in den Materialien zum StG noch zum StHG ausdrücklich Erwähnung findet. Allein daraus kann jedoch nichts gegen die Geltung dieses die Berechnungsfaktoren ordnenden, zweckfremde Ergebnisse ausschliessenden Prinzips abgeleitet werden. Denn es ist notwendigerweise mit der gesetzlich vorgesehenen Vergleichsrechnung und intersteuersystemischen Koordination verbunden (siehe E. 2.3.1 ff. hiavor). Insoweit erscheint es verständlich, dass die Koordinationsgrundsätze im Rahmen der Materialien des kantonalen Gesetzgebers keiner Erwähnung (mehr) bedurften, zumal die Materialien, insbesondere diejenigen zum StG, keine konkreten Ausführungen zur Vergleichsrechnung und den diesen zugrundeliegenden Faktoren enthalten. Von Bedeutung ist sodann, dass sich die Botschaft der Regierung vom 13. Mai 1997 im vorliegend interessierenden Kontext auf die Aussage beschränkt, «die Grundsätze für die Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns könn[t]en ebenfalls im



wesentlichen unverändert beibehalten werden» (ABI 1997 937, 989 unten). Damit wurde in den Materialien von der (Weiter-)Geltung des bereits unter der früheren Rechtslage (siehe den in GVP 1968 Nr. 10 publizierten Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 8. Mai 1968 E. 1.c; vgl. auch BGE 47 I 232) angewandten Grundsatzes der vergleichbaren Verhältnisse zur Bestimmung des «unverdienten Wertzuwachses» ausgegangen. Ausserdem war es bereits unter dem kantonalen Steuergesetz aus dem Jahr 1970 ein erklärtes Ziel des Gesetzgebers, die Einkommens- und Grundstückgewinnsteuer aufeinander abzustimmen (BGer 2C\_926/2019 vom 12. Mai 2020 E. 2.2.3 mit Hinweisen), was – wie erwähnt (E. 2.3.3 hiavor) – zwangsläufig eine entsprechende Koordination zur Sicherstellung der Harmonisierung erheischt.

## **2.5.**

Zu prüfen bleibt, ob die Vorinstanz vorliegend zu Recht die Abzugsfähigkeit des Erwerbspreises für das ursprünglich erworbene Haus zufolge Abbruchs mit anschliessendem Neubau verneinte.

### **2.5.1.**

Vorweg ist klarzustellen, dass sich die vorliegende Streitigkeit nicht um die Abzugsfähigkeit der Kosten für den Abbruch des ursprünglich miterworbenen Gebäudes der Beschwerdeführer dreht. Eine solche bauliche Massnahme ist regelmässig und war auch im vorliegenden Fall nicht geeignet, eine Wertvermehrung des Grundstücks zu begründen, weshalb die Abbruchkosten bei der Vergleichsrechnung nach Art. 134 StG auszuklammern sind.

Des Weiteren liegt auch kein Anwendungsfall der vorgängigen Teilveräusserung vor, welcher die anteilmässige Ausscheidung des Erwerbspreises rechtfertigt (vgl. ABI 1997 937, 1038 unten), soweit er bei der Grundstückgewinnsteuerberechnung für eine Teilveräusserung als Anlagekosten Berücksichtigung finden würde. Mangels Teilveräusserung besteht vorliegend keine Gefahr einer doppelten Berücksichtigung eines Teils des Erwerbspreises.

### **2.5.2.**

Ausgangspunkt für die von Art. 134 StG vorgeschriebene Berechnung zur Ermittlung des «unverdienten», im Zeitpunkt der Weiterveräusserung realisierten Wertzuwachses bildet der vom Veräusserer bezahlte Erwerbspreis für das Grundstück. Diesem ursprünglichen Erwerbspreis (im vorliegenden Fall CHF 750'000) kommt für die Ermittlung der zwischen Erwerb und Veräusserung eingetretenen Mehrwertentwicklung unter zwei Aspekten eine bedeutende Funktion zu. Er fixiert als eigenständiger Bestandteil der vom Veräusserungswert abzuziehenden Anlagekosten («Erwerbspreis») in betraglicher Hinsicht im Sinn einer unteren Grenze die Referenzgrösse für den der zukünftigen Entwicklung unterliegenden ursprünglichen Wert des Grundstücks. Gemäss klarer Entscheidung des Gesetzgebers ist



folglich der ursprüngliche Erwerbspreis für das damals erworbene Grundstück vom Veräusserungserlös abzuziehen und nicht etwa dessen durch die Nutzung und im Lauf der Zeit verminderter Wert im Zeitpunkt der Veräusserung. Vorbehalten bleiben anteilmässige Anpassungen in Fällen der vorgängigen Teilveräusserung (siehe hierzu BGer 2C\_665/2019 vom 10. März 2020 E. 3.2; etwa in Form des Verkaufs eines Teils der Grundstücksfläche oder von Bestandteilen, beispielsweise bei von Grundstücken trennbaren Modulhäusern oder dem Verkauf von Holz eines abgeholzten Waldes), die je selbst einen die Grundstücksgewinnsteuer auslösenden Tatbestand («von Anteilen an solchen», Art. 130 Abs. 1 StG) bilden (zum Gewinn aus einem Holzverkauf als Objekt der Grundstücksgewinnsteuer siehe BGE 47 I 232). Diese die Untergrenze fixierende Wirkung des Erwerbspreises ist einerseits für die Herstellung funktional vergleichbarer Verhältnisse erforderlich, weil nur jener Grundstücksgewinn steuerbar ist, der seinen Grund im auf dem ursprünglich erworbenen Grundstück bis zur Weiterveräusserung eingetretenen «unverdienten» Wertzuwachs hat. Andererseits bildet der Erwerbspreis die für die Koordination von Einkommens- und Grundstücksgewinnsteuer massgebende Referenzgrösse, um die – ebenfalls anrechenbaren – wertvermehrenden Aufwendungen zu ermitteln: Im Rahmen eines Vergleichs mit dem Erwerbspreis wird die Charakterisierung von Substanzeingriffen als wertvermehrend oder werterhaltend vorgenommen. Wertvermehrend sind nur jene Aufwendungen, die den für den Wert des Grundstücks massgeblichen tatsächlichen oder rechtlichen Zustand desselben über jenen Stand hinaus verbessern, in dem das Grundstück zur Zeit des letzten steuerlich massgebenden Erwerbs war (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 22, Rz 51). Folglich ist für die Bestimmung der zur Berechnung des «unverdienten» Wertzuwachses heranzuziehenden Steuerbemessungsgrundlagen – insbesondere zur Abgrenzung von werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen – davon auszugehen, dass der Erwerbspreis bzw. der dadurch vorgegebene Wert für die Zeit vom Erwerb bis zur Weiterveräusserung unverändert bleibt.

### 2.5.3.

Entscheidend ist im hier zu beurteilenden Fall, dass der von den Beschwerdeführern nach dem Grundstückserwerb veranlasste Ersatzneubau einen zweifachen Zweck verfolgte: Einerseits wurde damit eine Erweiterung des bisherigen Nutzungswerts des Gebäudes vorgenommen (Werterhöhung). Andererseits wurde im Umfang, in dem der Nutzungswert der abgebrochenen Gebäude durch den Neubau ersetzt wurde, anstelle periodischer Werterhaltungsmassnahmen eine einmalige Wertwiederherstellungsmassnahme realisiert (act. 1, Begründung Ziffer 2.2). Funktional bzw. objektiv-technisch betrachtet hat sich im Zeitraum zwischen Erwerb und Veräusserung insofern nichts an der Gebäudesituation verändert, als dass mit dem Ersatzneubau wiederum ein nutzbares Gebäude entstand. Die konkrete Art des zur «Instandstellung» führenden bautechnischen Vorgangs (Um-, Ein- oder auch Ersatzneubau) oder dessen zeitliche Komponente (periodisch oder einmalig) vermögen keine



unterschiedliche Behandlung bei der Grundstückgewinnsteuer zu begründen (Austauschfunktion: «vorher Einfamilienhaus, nachher Einfamilienhaus»). Deshalb fehlt es an einer Rechtfertigung für die nachträgliche Kürzung um den auf das ursprüngliche Haus entfallenden Anteil am Erwerbspreis als anrechenbare Anlagekosten bei einer Ersatzneubaute.

Für dieses Auslegungsergebnis spricht auch der vorstehend erläuterte harmonisierungsrechtliche Koordinationsbedarf in Bezug auf die Einkommenssteuer (siehe vorstehende E. 2.3.3 und E. 2.5.2). So spielt es für die Abgrenzung von wertvermehrenden und nicht wertvermehrenden Aufwendungen keine Rolle, in welchem bautechnischen Vorgang – sei es als Um-, Ein- oder Neubaute – die Aufwendungen investiert werden. Als bei der *Einkommenssteuer* abzugsfähige werterhaltende Kosten gelten denn auch nicht bloss Aufwendungen, die einen Wert erhalten oder instand stellen, sondern auch diejenigen, die ihn ersetzen (BGer 2C\_558/2016, 2C\_559/2016 vom 24. Oktober 2017, E. 2.3.2; siehe betreffend Wiederherstellung BGE 149 II 27 E. 4.6). Zudem ist zu beachten, dass die Koordination (E. 2.2 und E. 2.3.1 hiervor) grundsätzlich keine Schnittmenge zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Kosten zulässt. Aufwendungen im Zusammenhang mit Grundstücken – soweit es sich nicht um nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten handelt – müssen folglich unter dem einen oder anderen Titel zum Abzug zugelassen werden (BGer 2C\_926/2019 vom 12. Mai 2020 E. 2.2.3; vgl. auch BGer 2C\_425/2020 vom 13. Juli 2020 E. 3.5.4). Diese Betrachtungsweise ist Ausfluss des gesetzgeberischen Entscheids, dass der ursprüngliche Erwerbspreis massgebende Referenzgrösse ist und bleibt (E. 2.5.2 hiervor), womit die durch die Nutzung und den Lauf der Jahre tatsächlich eingetretenen Substanz- bzw. Wertminderungen – und damit auch die Kosten für die Behebung dieser Minderungen (nicht aber für Wertvermehrungen) – von Gesetzes wegen bei der Ermittlung des Grundstückgewinns unbeachtlich sind und nicht vom Erlös abgezogen werden dürfen (fehlende Abschreibungsmöglichkeit). Diese Wiederherstellungskosten werden denn auch bei der Einkommensteuer berücksichtigt (BGE 149 II 27 E. 4.3.2 und E. 4.5 f.). Bei konsequenter Beachtung des Grundsatzes der vergleichbaren Verhältnisse ist deshalb der gesamte (CHF 750'000) und nicht bloss der anteilmässige Erwerbspreis für die Landfläche (von 56,8 %, d.h. CHF 426'000; act. 2, E. 2d/cc bzw. vorne im Sachverhalt lit. B) als Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer-Berechnung zu berücksichtigen, um den werterhaltenden bzw. wertwiederherstellenden Umfang der im Rahmen des gesamten Neubaus investierten Aufwendungen im Sinn von Art. 134 StG auszuklammern. Gleichzeitig dürfen aus Gründen der horizontal harmonisierenden und funktionalen Koordination bzw. Kongruenz lediglich die über den Erwerbspreis für das frühere Gebäude (CHF 324'000; = CHF 750'000 - CHF 426'000) hinausgehenden Kosten von CHF 1'657'327 (CHF 1'981'327 - CHF 324'000) für den Ersatzneubau als wertvermehrende Aufwendungen vom Veräusserungserlös abgezogen werden. Der andere, nicht wertvermehrende Anteil der Aufwendun-



gen für das Gebäude (CHF 324'000) wäre demgegenüber grundsätzlich im Jahr des Neubaus (2019) bei den Einkommenssteuern zum Abzug berechtigt gewesen (Art. 9 Abs. 3 StHG und Art. 44 Abs. 2 StG; vgl. BGer 2C\_558/2016, 2C\_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.3.1 f., E. 2.4.1 und E. 4, sowie 9C\_290/2023 vom 13. Februar 2024 E. 3.2 f., E. 4 und E. 5 samt Hinweis auf BGE 142 V 551 E. 4.1 zur Anwendbarkeit von Praxisänderungen auf alle hängigen Fälle).

#### **2.5.4.**

Gegen eine Kürzung des Erwerbspreises als abzugsfähige Anlagekosten spricht ausserdem, dass das kantonale Grundstückgewinnsteuerrecht eine Berücksichtigung von Kapitalverlusten auf unbeweglichem Privatvermögen ausdrücklich vorsieht (zur Zulässigkeit einer solchen kantonalen Regelung siehe BGer 2C\_665/2019 vom 10. März 2020 E. 4.5). So sind gemäss Art. 137 Abs. 1 lit. g StG Verluste auf früheren Teilveräusserungen bei (späterer) Teilveräusserung bzw. späterer Veräusserung des Rests eines Grundstücks als Aufwendungen anrechenbar. Diese Anrechenbarkeit von Kapitalverlusten bei Teilveräusserungen ist denn auch geboten, führen doch Teilveräusserungen zur anteilmässigen Reduktion des Erwerbspreises (E. 2.5.1 hiavor; siehe auch ABI 1997 937, 1038 unten). Ohne eine Verlustanrechnung im Sinn von Art. 137 Abs. 1 lit. g StG würden eingetretene Kapitalverluste bei Teilveräusserungen nämlich nicht kompensiert. Dieser mit Art. 137 Abs. 1 lit. g StG zum Ausdruck gebrachte gesetzgeberische Wille, Kapitalverluste auf unbeweglichem Privatvermögen bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen, ist auch bei Fällen ohne vorgängige Teilveräusserung zu beachten. Es sind denn auch keine Gründe ersichtlich, die eine Ungleichbehandlung rechtfertigen können.

Der bei einem Ersatzneubau mit dem Abbruch des bisherigen Gebäudes anfallende Kapitalverlust wird mit der fehlenden Reduktion des Erwerbspreises kompensiert. Oder anders ausgedrückt: Dort, wo sich grundstückgewinnsteuerrechtlich ein Kapitalverlust nicht in Form einer anteilmässigen Reduktion des Erwerbspreises manifestiert, besteht auch kein Kompensationsbedarf mehr bzw. kein Bedarf an einer späteren Anrechnung des Verlusts im Sinn von Art. 137 Abs. 1 lit. g StG. Deshalb hatte der Gesetzgeber gar keinen legislatischen Bedarf, die Fälle von Kapitalverlusten ausserhalb des die Grundstückgewinnsteuer auslösenden Tatbestands der Teilveräusserung (siehe hierzu E. 2.5.2 hiavor) ausdrücklich zu regeln, da diese mit einem unveränderten Erwerbspreis ausgeglichen werden. Würde demgegenüber der Abbruch als ein den Erwerbspreis anteilmässig reduzierender Teilveräusserungstatbestand qualifiziert, müsste der damit verbundene Verlust als Aufwendung im Sinn von Art. 137 Abs. 1 lit. g StG zum Abzug zugelassen werden. So oder anders ist der mit dem Abbruch verbundene teilweise Wertverlust bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen.



### 2.5.5.

Demgegenüber wählten die Vorinstanz und der Beschwerdegegner eine andere Vorgehensweise. So versagten sie den Beschwerdeführern die Anrechnung des den ursprünglichen Gebäuden zuzurechnenden Anteils des Erwerbspreises im Sinn von Art. 136 StG. Dafür verzichteten sie bei der Grundstücksgewinnberechnung auf eine Ausscheidung des werterhaltenden Anteils der Ersatzneubaukosten (CHF 324'000) und berücksichtigten diesen als Aufwendung im Sinn von Art. 137 Abs. 1 lit. a StG. Nach neuer Praxis sind indessen die werterhaltenden Aufwendungen eines Ersatzneubaus zugunsten der Beschwerdeführer bei den Einkommenssteuern als Wiederherstellungskosten zu berücksichtigen (BGE 149 II 27 E. 4.3.2 und E. 4.5 f. sowie vorstehende E. 2.5.3 am Schluss). Folglich wirkte sich die unzulässige anteilmässige Kürzung des Erwerbspreises aus rein grundstückgewinnsteuerrechtlicher Optik nicht aus, wurde sie doch aufgrund der Anrechnung des für das ursprüngliche Gebäude aufgewendeten Anteils des Erwerbspreises (also Werterhalt) faktisch unter dem Titel «Aufwendungen» im Sinn von Art. 134 StG bzw. Art. 137 Abs. 1 lit. a StG kompensiert.

	Berechnung Verwaltungsgericht (volle Berücksichtigung des Erwerbspreises)	Berechnung Vorinstanz (act. 2, E. 3 d/cc)	Berechnung mit den korrigierten Beträgen der Vorinstanz
Erwerbspreis	CHF 750'000	CHF 382'300	CHF 426'000
Nebenkosten	CHF 196'348	CHF 196'348	CHF 196'348
Wertvermehrende Aufwendungen	CHF 1'657'327	CHF 2'025'027	CHF 1'981'327
<b>Total anrechenbare Anlagekosten</b>	<b>CHF 2'603'675</b>	<b>CHF 2'603'675</b>	<b>CHF 2'603'675</b>

Würden sowohl der Erwerbspreis (CHF 750'000) als auch die die gesamten Aufwendungen einschliesslich der Ersatzneubaukosten von CHF 1'981'327 vollumfänglich angerechnet, würde an sich (siehe aber E. 2.6 hiernach) der Grundsatz der (horizontal) vergleichbaren Verhältnisse bzw. der (horizontalen) Kongruenz verletzt, da diesfalls *werterhaltende* Aufwendungen von CHF 324'000 – die bei richtiger Betrachtungsweise bei den Einkommenssteuern zu berücksichtigen sind (E. 2.5.3 hiervoor) – zu Unrecht als solche im Sinn von Art. 137 Abs. 1 lit. a StG vom Veräusserungserlös abgezogen würden.



Die von der Vorinstanz und dem Beschwerdegegner gewählte Vorgehensweise (Anrechnung sämtlicher Kosten des Ersatzneubaus als Aufwendungen im Sinn von Art. 137 Abs. 1 lit. a StG) trägt der im Jahr 2023 erfolgten – einkommenssteuerrechtlichen – Praxisänderung des Bundesgerichts zum Abzug der Kosten für einen «wirtschaftlichen Neubau» gemäss BGE 149 II 27 nicht Rechnung. Danach sind Kosten für eine Totalsanierung oder den völligen Umbau (sog. wirtschaftlicher Neubau) als Instandstellungskosten bei der Einkommenssteuer abzugsfähig, soweit sie aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, mithin *werterhaltend* wirken (E. 4.3-4.7). Folglich werden im Einkommenssteuerrecht auch bei einem wirtschaftlichen Neubau nicht mehr sämtliche Aufwendungen integral als wertvermehrend charakterisiert (siehe zum Ganzen BGer 9C\_161/2023 vom 6. Juni 2023 E. 4 f.; ein Mischcharakter wird ihnen also nicht mehr kategorisch abgesprochen, anders noch BGer 2C\_558/2016, 2C\_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.7.2). Die frühere gegenteilige Würdigung hatte für die Koordination zwischen Einkommens- und Grundstückgewinnsteuer zur Folge, dass sämtliche Aufwendungen für den wirtschaftlichen Neubau – ungeachtet ihres mindestens teilweise objektiv-technischen Wiederherstellungscharakters – bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten zu berücksichtigen waren. Diese inzwischen überholte Sichtweise lag denn auch noch BGer 2C\_665/2019 vom 10. März 2020 (insbesondere E. 3.4 am Schluss) zugrunde, worin die Ausgaben für den dort zu beurteilenden Ersatzneubau vollumfänglich als von der Grundstückgewinnermittlung abzugsfähige Anlagekosten zugelassen wurden.

## 2.6.

Der Beschwerdegegner veranlagte die Einkommenssteuer der Beschwerdeführer für das Steuerjahr 2019 noch unter dem Eindruck der mit BGE 149 II 27 überholten bundesgerichtlichen Praxis (vgl. E. 2.5.5 hiervor). Diese Veranlagung ist inzwischen rechtskräftig (act. 14), womit den Beschwerdeführern ein Abzug des werterhaltenden Anteils der Ersatzneubaukosten (Wiederherstellungskosten) bei der Einkommenssteuer für das Jahr 2019 nicht mehr möglich ist. Vor diesem Hintergrund stellt sich mit Blick auf die horizontale Harmonisierung bzw. den horizontalen Kongruenzgrundsatz (E. 2.3.1 und E. 2.3.3 hiervor) die Frage nach allfälligen übergangsrechtlichen Auswirkungen der mit BGE 149 II 27 begründeten Praxisänderung auf die vorliegend zu beurteilende Grundstückgewinnsteuer. Konkret ist zu prüfen, ob die nicht mehr bei der Einkommenssteuer für das Jahr 2019 abziehbaren Wiederherstellungskosten für den Ersatzneubau von CHF 324'000 bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen sind.



### **2.6.1.**

Grundsätzlich besteht aus übergangsrechtlicher Sicht kein qualitativer Unterschied zwischen der Gesetzesänderung und der Praxisänderung. Denn die Anwendung des Gesetzes setzt dessen Interpretation durch die zuständigen Behörden voraus und die einheitliche Interpretation des Gesetzes für alle gleichartigen Anwendungsfälle lässt eine Praxis entstehen, sodass die Rechtsanwendung immer eine Kombination von Gesetz und Praxis bedeutet. Ob die bisherige Rechtsanwendung durch eine Gesetzesänderung oder durch eine (höchstrichterliche) Praxisänderung geändert wird, stellt zwar im Entstehungsgrund der Änderung einen grundlegenden Unterschied dar, nicht aber in den Auswirkungen auf die Rechtsunterworfenen (vgl. R. JÖHL, Übergangsrechtliche Probleme im Leistungsrecht der Sozialversicherung, 1996, S. 164 f.).

### **2.6.2.**

Eine neue Praxis ist grundsätzlich sofort und in allen hängigen Verfahren anzuwenden. Der verfassungsrechtliche Grundsatz des Vertrauensschutzes (Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, SR 101, BV) kann jedoch gegebenenfalls bei einer Änderung der Rechtsprechung dazu führen, dass eine Praxisänderung noch nicht angewendet wird, wenn die betroffene Person einen Rechtsverlust erleiden würde, den sie hätte vermeiden können, wenn sie die neue Praxis bereits gekannt hätte (BGE 133 V 96 E. 4.4.6 und BGE 132 II 153 E. 5.1; vgl. auch BGer 1C\_646/2020 vom 28. März 2022 E. 4.3.1) bzw. nicht auf die frühere – aus der damaligen Optik korrekte – Praxis vertraut hätte (zur besonderen Bedeutung der Vertrauensknpfung bei der Beantwortung intertemporalrechtlicher Fragen siehe M. KRADOLFER, Intertemporales öffentliches Recht, 2020, Rz 714 f. und Rz 817, insbesondere im Fall der Praxisänderung Rz 453 f. und Rz 457 f.).

### **2.6.3.**

Vorliegend fällt ins Gewicht, dass Gegenstand der Praxisänderung eine jahrelang gepflegte und wiederholt bis September 2022 bestätigte höchstrichterliche Praxis zur Einkommensbesteuerung bildete (siehe hierzu die zahlreichen Hinweise in BGE 149 II 27 E. 4.3), die augenscheinlich ein hohes Vertrauen in die im Jahr 2019 noch herrschende Rechtsanwendung begründete. Damals verneinte das Bundesgericht grundsätzlich die Anwendbarkeit einer objektiv-technischen Betrachtungsweise und verweigerte die einkommenssteuerrechtliche Abzugsfähigkeit von aus einem Ersatzneubau resultierenden Kosten, und zwar ungeachtet von deren werterhaltendem Charakter (Wiederherstellungskosten; vgl. die Wiedergabe dieser Praxis in BGE 149 II 27 E. 4.5). Aufgrund dieser Rechtsanwendung war die erfolgreiche Geltendmachung der mit dem Ersatzneubau verbundenen werterhaltenden Kosten der Beschwerdeführer von CHF 324'000 (E. 2.5.5 hiervor) bei der Einkommenssteuer für das Jahr 2019 aus objektiver Sicht ausgeschlossen.



#### **2.6.4.**

Dem Nachteil der fehlenden Abzugsfähigkeit der werterhaltenden Aufwendungen bei der Einkommenssteuer 2019 ist aus mehreren Gründen im Grundstückgewinnsteuerverfahren Rechnung zu tragen. Eine solche Rechtsanwendung gebietet sich nicht nur mit Blick auf den Vertrauensschutz (E. 2.6.3 hiervor), sondern auch aufgrund der rechtsgleichen intersteuersystemischen einkommenssteuerrechtlichen Gesamtbelastung (allgemeine Einkommenssteuer einerseits, Grundstückgewinnsteuer als Spezialeinkommenssteuer andererseits; Art. 8 BV), deren Ausfluss eine gerechte rechtliche Differenzierung (vgl. hierzu KRADOLFER, a.a.O., Rz 436 f.) im Rahmen der intersteuersystemischen Koordination ist. Sinn und Zweck der intersteuersystemischen (horizontalen) Harmonisierung bildet denn auch nicht nur die Verhinderung einer Unter-, sondern auch einer Überbesteuerung und damit die Gewährleistung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (siehe hierzu Art. 127 Abs. 2 BV sowie MARGRAF, a.a.O., S. 188, mit einer kritischen Würdigung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Kongruenzprinzip). Wenn die Berücksichtigung von abziehbaren Aufwendungen bei der Einkommenssteuer aufgrund der damaligen – inzwischen als gesetzwidrig erkannten – Praxis versperrt blieb, sind diese zur Gewährleistung der horizontalen Harmonisierung bzw. einer gerechten intersteuersystemischen Koordination bei der komplementären Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen (siehe vorstehende E. 2.2 am Schluss; zur verbotenen Doppelbelastung desselben Steuersubstrats siehe E. 2.3.1 hiervor). Eine andere Betrachtungsweise würde denn auch hinsichtlich der intersteuersystemischen Berücksichtigung von wertvermehrenden Aufwendungen für einen Ersatzneubau eine ungerechtfertigte Schlechterstellung der Beschwerdeführer im Vergleich zu Personen führen, bei denen sowohl die Einkommenssteuer- als auch die Grundstückgewinnsteueranlagung entweder nach der alten oder der neuen Praxis erfolgt.

#### **2.6.5.**

Folglich sind die an sich werterhaltenden – nach der früher herrschenden Praxis indessen vollumfänglich im Sinn von Art. 137 Abs. 1 lit. a StG wertvermehrenden – Aufwendungen von CHF 324'000 bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zuzulassen. Damit betragen die anrechenbaren Anlagekosten im Sinn von Art. 134 StG insgesamt CHF 2'927'675 (CHF 2'603'675 + CHF 324'000).

#### **2.7.**

Schliesslich ist weder ersichtlich noch geltend gemacht worden, dass die übrigen Bemessungsfaktoren (wie etwa der Veräusserungserlös) falsch ermittelt worden wären, weshalb hierfür auf die von der Vorinstanz vorgenommene Berechnung verwiesen wird (act. 2, E. 2d/cc). Somit resultiert bei einem anrechenbaren Erlös von CHF 4'106'000 und Anlagekosten von CHF 2'927'675 ein steuerbarer Grundstückgewinn von CHF 1'178'325.



### **3.**

#### **3.1.**

Gemäss den vorstehenden Erwägungen ist der angefochtene Rekursentscheid vom 18. September 2023 – und mit ihm der Einspracheentscheid vom 1. Juni 2022 sowie die Veranlagungsverfügung vom 24. November 2021 – aufzuheben. Zur neuen Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer basierend auf einem steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 1'178'325 ist die Sache an den Beschwerdegegner zurückzuweisen.

#### **3.2.**

Weil vorliegend eine neuartige Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung unter Berücksichtigung der erst jüngst mit BGE 149 II 27 begründeten Praxisänderung zu beantworten war, ist auf die Erhebung amtlicher Kosten im Beschwerde- und Rekursverfahren zu verzichten (Art. 97 VRP). Den Beschwerdeführern sind die von ihnen geleisteten Kostenvorschüsse im Beschwerdeverfahren von CHF 4'000 und im Rekursverfahren von CHF 2'000 (vgl. act. 2, E. 3) zurückzuerstatten.

#### **3.3.**

##### **3.3.1.**

Die obsiegenden Beschwerdeführer haben Anspruch auf Entschädigung der ausseramtlichen Kosten des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens durch den Beschwerdegegner (Art. 98 und Art. 98<sup>bis</sup> VRP). In der Verwaltungsrechtspflege wird das Honorar nach Pauschalen festgelegt. Diese beträgt in Verfahren vor Verwaltungsgericht und vor der Vorinstanz CHF 1'500 bis CHF 15'000 (Art. 22 Abs. 1 lit. b der Honorarordnung, sGS 963.75, HonO). Innerhalb des für eine Pauschale gesetzten Rahmens wird das Grundhonorar nach den besonderen Umständen, namentlich nach Art und Umfang der notwendigen Bemühungen, der Schwierigkeit des Falls und den wirtschaftlichen Verhältnissen der Beteiligten bemessen (Art. 19 HonO).

##### **3.3.2.**

Insgesamt erscheint im Beschwerdeverfahren unter Berücksichtigung des einfachen Schriftenwechsels eine ausseramtliche Entschädigung von CHF 2'500 (Art. 22 Abs. 1 lit. b HonO) angemessen, zuzüglich Barauslagen von CHF 100 (4 %; Art. 28<sup>bis</sup> HonO) und – da den nicht im UID-Register eingetragenen Beschwerdeführern offensichtlich keine Vorsteuerabzugsmöglichkeit offensteht – zuzüglich Mehrwertsteuer (VerwGE B 2023/109 vom 4. Juli 2024 E. 4.3).



### 3.3.3.

Im Rekursverfahren I/1-2022/166 erscheint mit Blick auf die notwendigen anwaltlichen Bemühungen, die Schwierigkeit des Falls sowie den zweifachen Schriftenwechsel eine ausseramtliche Entschädigung von CHF 3'000 (Art. 22 Abs. 1 lit. b HonO) angemessen, zuzüglich Barauslagen von CHF 120 (4 %; Art. 28<sup>bis</sup> HonO) und Mehrwertsteuer.

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:**

#### **1.**

In Gutheissung der Beschwerde wird der angefochtene Rekursentscheid vom 18. September 2023 – und mit ihm der Einspracheentscheid vom 1. Juni 2022 sowie die Veranlagungsverfügung vom 24. November 2021 – aufgehoben. Die Sache wird zur neuen Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer im Sinn der Erwägungen an den Beschwerdegegner zurückgewiesen.

#### **2.**

Auf die Erhebung amtlicher Kosten im Beschwerde- und Rekursverfahren wird verzichtet. Den Beschwerdeführern werden die von ihnen geleisteten Kostenvorschüsse im Beschwerdeverfahren von CHF 4'000 und im Rekursverfahren von CHF 2'000 (vgl. act. 2, E. 3) zurückerstattet.

#### **3.**

Der Beschwerdegegner entschädigt die Beschwerdeführer für das Beschwerdeverfahren ausseramtlich mit CHF 2'600 (einschliesslich Barauslagen, zuzüglich Mehrwertsteuer).

#### **4.**

Der Beschwerdegegner entschädigt die Beschwerdeführer für das Rekursverfahren I/1-2022/166 ausseramtlich mit CHF 3'120 (einschliesslich Barauslagen, zuzüglich Mehrwertsteuer).