



Fall-Nr.:	B 2023/265
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	25.09.2024
Entscheiddatum:	13.08.2024

Entscheid Verwaltungsgericht, 13.08.2024

Grundstückgewinnsteuer. Art. 130 Abs. 1, Art. 134 und Art. 136 f. StG. Die Methode des Neuwertvergleichs zur Abgrenzung von wertvermehrenden und wert-erhaltenden Aufwendungen findet im Fall des Beschwerdeführers Anwendung, weil viele der getätigten Investitionen längere Zeit zurückliegen und er zahlreiche über einen lan-gen Zeitraum verteilte Aufwände, für deren Nachweis er nach eigenen Angaben und glaubhaft teilweise über keine Belege mehr verfügte, sachdienlich konkretisierte. Pfanderrichtungskosten sind als Aufwendungen (im Sinn von Art. 137 Abs. 1 lit. f StG) anzurechnen. Es handelt sich hierbei um unmittelbar mit dem Erwerb zusammenhängende, bei der Einkommenssteuer nicht zu berücksichtigende Investitionskosten, die der Beschwerdeführer aufwenden musste, um überhaupt ein Objekt zu erwerben, das an einer konjunkturellen Wertentwicklung teilnimmt. (Verwaltungsgericht, B 2023/265)

Entscheid vom 13. August 2024

Besetzung

Abteilungspräsidentin Lendfers; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Geertsen

Verfahrensbeteiligte

A.__,

Beschwerdeführer,

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Matthias Gmünder, Gmünder Frischknecht & Partner, Bahnhofstrasse 7, 9630 Wattwil,



St.Galler Gerichte

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer (Fall-Nr. 188235)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.a.

Für einen Erwerbspreis von CHF 6'160 (CHF 5 pro m²) erwarb A.__ am __. Juni 1965 das Grundstück Nr. 0000__, Gemeinde Z.__, das aus einer Wiese mit einer Fläche von 1'232 m² bestand (act. 11.7.4.1, Beilage 1.1). Am __. März 2019 verkaufte A.__ dieses Grundstück (inzwischen bestehend aus einer Grundstücksfläche von 1'098 m², wobei davon 942 m² auf eine Gartenanlage, 45 m² auf einen Schopf, 103 m² auf ein Wohnhaus sowie 8 m² auf ein Gartenhaus entfielen) an seinen Sohn B.__ zu einem Preis von CHF 418'000 (act. 11.7.3.2). Die ausgefüllte Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer reichte er am 6. September 2019 ein, worin er u.a. Anlagekosten von insgesamt CHF 218'482 geltend machte und einen Grundstücksgewinn von CHF 199'518 deklarierte (act. 11.7.1). Das Steueramt berücksichtigte demgegenüber Anlagekosten von insgesamt CHF 134'376 und ermittelte einen steuerbaren Gewinn von CHF 283'600, woraus ein Steuerbetrag von CHF 51'939 resultierte (act. 11.7.3.1). Die dagegen erhobene Einsprache vom 12. Februar 2020 (act. 11.7.2.4) hiess das Steueramt mit Einspracheentscheid vom 1. Juli 2020 teilweise gut. Unter Berücksichtigung von Anlagekosten von CHF 156'376 ergaben sich ein steuerbarer Gewinn von CHF 261'600 und ein Steuerbetrag von CHF 47'335 (act. 11.7.2.1). Die Verwaltungsrekurskommission (VRK) hiess den gegen



den Einspracheentscheid erhobenen Rekurs vom 10. Juli 2020 (act. 11.7.4.1) wegen Verletzung der Begründungspflicht mit Entscheid I/1-2020/141, 142 vom 17. Juni 2021 gut und wies die Angelegenheit zu weiteren Sachverhaltsabklärungen und neuem Einspracheentscheid an das Steueramt zurück (act. 11.7.4.4).

A.b.

In der Folge setzte das Steueramt das Einspracheverfahren fort und nahm in roter Farbe handschriftliche Korrekturen auf der eingereichten Steuererklärung vor, wobei die verwendeten Kürzel «E und U» Positionen bezeichnen würden, «die bereits bei der Einkommenssteuer berücksichtigt wurden oder als Unterhalt zu qualifizieren sind bzw. für die der Einsprecher den Nachweis für das Bestehen von Anlagekosten nicht erbracht hat». Es gewährte hierzu A.___ am 10. November 2021 das rechtliche Gehör. Ausserdem wurde er aufgefordert, innert angesetzter Frist die mit der Deklaration eingereichten Detailbelege nochmals vollständig einzureichen. Andernfalls werde aufgrund der vorhandenen Unterlagen entschieden (act. 11.7.5.1). A.___ zeigte sich mit der vom Steueramt vorgenommenen Berechnung weiterhin unter mehreren Gesichtspunkten nicht einverstanden (Schreiben vom 2. Dezember 2021, act. 11.7.5.2). Danach entspann sich ein weiterer Schriftenwechsel zwischen dem Steueramt und A.___ (act. 11.7.5.3 ff.), in dessen Rahmen er eine am 9. März 2022 korrigierte Version der Steuererklärung einreichte. Darin machte er u.a. anrechenbare Anlagekosten von CHF 374'934 und einen steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 43'066 geltend (act. 11.7.5.7.3). Mit Einspracheentscheid vom 30. September 2022 hiess das Steueramt die Einsprache teilweise gut, indem es Anlagekosten von CHF 249'637 anrechnete und einen steuerbaren Gewinn von CHF 168'300 sowie einen Steuerbetrag von CHF 28'602 ermittelte. Zur Begründung führte es aus, die unbesehene Anwendung des Neuwertvergleichs würde vorliegend zu einem augenscheinlich falschen Ergebnis führen. Denn die bei einer unbesehenen Anwendung des Neuwertvergleichs resultierenden wertvermehrenden Aufwendungen seien angesichts der von A.___ geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen nicht plausibel. Da die Kosten von den ursprünglich deklarierten wertvermehrenden Aufwendungen teilweise bereits bei der Einkommenssteuer steuermindernd berücksichtigt worden seien und A.___ in der Vergangenheit immer wieder Eigenarbeiten erbracht habe, erscheine der Umfang der (vom Steueramt) angerechneten wertvermehrenden Aufwendungen überaus grosszügig (act. 11.7.5.12).

B.

B.a.

Dagegen erhob A.___ am 31. Oktober 2022 Rekurs bei der VRK. Er beantragte, der angefochtene Einspracheentscheid vom 30. September 2022 sei aufzuheben. Der steuerbare Grundstücksgewinn sei in Anwendung des vom Bundesgericht bestätigten



St.Galler Gerichte

Neuwertvergleichs bei Anlagekosten von CHF 366'972 auf CHF 51'028 festzulegen und die Steuer im Betrag von CHF 5'640 zu veranlagern (act. 11.1).

B.b.

Die VRK wies den Rekurs mit Entscheid I/1-2022/231 vom 20. November 2023 ab. Sie vertrat zusammengefasst die Ansicht, dass ein Neuwertvergleich ausser Betracht falle, da damit mehr als die (ursprünglich) geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen zum Abzug zugelassen würden. Bei den neu geltend gemachten höheren wertvermehrenden Aufwendungen handle es sich um nicht überprüfbare Behauptungen, die nicht glaubhaft gemacht worden seien. Im Veranlagungsverfahren sei A.__ noch in der Lage gewesen, eine Auflistung über diverse auf dem Grundstück vorgenommene Arbeiten mit Name des Auftragnehmers, genauem Datum sowie exaktem Rechnungsbetrag zu erstellen. Dass sich eine solche Liste ohne die entsprechenden Belege erstellen lasse, sei nicht glaubwürdig. Bezeichnend sei weiter, dass insbesondere auch neuere Belege fehlen würden. Selbst wenn A.__ nicht mehr selbst über die entsprechenden Dokumente verfügen würde, hätte er sie bei seinem Sohn, der die Arbeiten in den 90er Jahren als Bauführer geleitet habe, einholen können. Dass Rechnungen aus den letzten 30 Jahren, in denen der Sohn Bauführer gewesen sei, nicht beigebracht werden können, lege nahe, dass weitere Eigenleistungen getätigt worden seien, die in den entsprechenden Steuerjahren nicht als Einkommen deklariert worden seien. Dass keine Eigenleistungen getätigt worden seien, erscheine nicht als glaubwürdig. Bei den Grundpfanderrichtungskosten handle es sich um Finanzierungskosten, die nicht abzugsfähig seien (act. 2).

C.

C.a.

Gegen den Rekursentscheid vom I/1-2022/231 vom 20. November 2023 erhob A.__ (fortan Beschwerdeführer) am 22. Dezember 2023 Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Er beantragte, der angefochtene Rekursentscheid sei aufzuheben. Der steuerbarer Grundstücksgewinn sei auf CHF 37'856 festzulegen und die Grundstückgewinnsteuer sei mit CHF 4'153 zu veranlagern; unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Im Wesentlichen brachte der Beschwerdeführer vor, die Verweigerung der Anwendung des Neuwertvergleichs verletze Bundesrecht. Den Umfang der wertvermehrenden Aufwendungen habe er hinreichend begründet und belegt. Zudem seien bei den Nebenkosten die von ihm geltend gemachten CHF 19'336, insbesondere die Grundpfanderrichtungskosten, zum Abzug zuzulassen (act. 1; zu den Beilagen siehe act. 6 und zur vom Rechtsvertreter eingereichten Kostennote act. 8).



C.b.

Die Vorinstanz teilte am 17. Januar 2024 den Verzicht auf eine Vernehmlassung mit (act. 10).

C.c.

Am 23. Januar 2024 stellte das Steueramt (fortan Beschwerdegegner) den Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen. Im Übrigen verzichtete es auf eine Vernehmlassung (act. 13).

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

1.1.

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). Als Steuerpflichtiger, dessen Begehren mit dem angefochtenen Entscheid abgewiesen wurden, ist der Beschwerdeführer zur Beschwerdeerhebung befugt (Art. 196 Abs. 1 StG und Art. 64 in Verbindung mit Art. 45 Abs. 1 VRP). Die Beschwerde gegen den am 22. November 2023 versandten Rekursentscheid (act. 2) wurde mit Eingabe vom 22. Dezember 2023 (act. 1) rechtzeitig erhoben (Art. 196 Abs. 1 StG). Sie erfüllt formell und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Darauf ist grundsätzlich einzutreten.

1.2.

Nicht einzutreten ist jedoch auf den Antrag des Beschwerdeführers, Stefan Zürn habe im vorliegenden Beschwerdeverfahren in den Ausstand zu treten (act. 1, S. 5). Denn dieser beendete sein Amt als Verwaltungsrichter bereits per 31. Mai 2023 (siehe Staatskalender des Kantons St. Gallen 2023/24 vom Juli 2023, S. 142 f.), womit das Ausstandsgesuch bereits im Zeitpunkt der Beschwerdeerhebung gegenstandslos war (vgl. BGer 5F_14/2024 vom 21. Mai 2024 E. 1) bzw. an dessen Beurteilung kein schützenswertes Interesse besteht.

2.

Umstritten und nachfolgend zu prüfen ist die Höhe der Grundstückgewinnsteuer für das vom Beschwerdeführer am 27. März 2019 veräusserte Grundstück Nr. 0000_, Gemeinde Z.__. Unbestritten ist hierbei der Betrag des Veräusserungserlöses von CHF 418'000.



2.1.

Nach Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, StHG) bzw. Art. 130 Abs. 1 StG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden. Der Grundstücksgewinn entspricht dem Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt (Art. 134 StG; vgl. Art. 12 Abs. 1 letzter Satzteil StHG).

2.2.

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 StHG; Art. 130 Abs. 1 und Art. 134 StG). 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). 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).

2.3.

Das StHG enthält bloss wenige Vorschriften zur Grundstückgewinnsteuer. Es ist hinsichtlich der Ausgestaltung der Grundstückgewinnsteuer vage und macht den Kantonen nur wenige Vorgaben. Es äussert sich namentlich zur Ermittlung des steuerbaren Gewinns lediglich in allgemeiner Weise (BGE 143 II 382 E. 2.1). Art. 12 StHG führt insbesondere nicht konkret aus, welche Kosten beim Grundstücksgewinn 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 Grundstückgewinne) und das Normgefüge (Verhältnis von Einkommens- bzw. Gewinnsteuer einerseits und Grundstückgewinnsteuer andererseits; eingehend zur vertikalen Harmonisierung M. Seiler, Grenzen des kantonalen Gestaltungsspielraums bei der Grundstückgewinnsteuer, StR 2020, S. 727). 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; Seiler, a.a.O., S. 726) als auch der doppelten Abzugsfähigkeit 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). Mit dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse bzw. der Kongruenz wird die erforderliche intersteuersystemische Koordination zwischen Einkommens- und Grundstückgewinnsteuer gewährleistet.

2.4.

Grundsätzlich hat die Steuerbehörde, für die der Untersuchungsgrundsatz gilt (Art. 176 StG), den Sachverhalt so abzuklären, dass sie von den relevanten Tatsachen «voll überzeugt» ist (sog. Regelbeweismass; BGer 2C_55/2020 vom 28. Dezember 2021 E. 4.1.2). Es bedarf aber keiner absoluten Gewissheit, sondern es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweismessung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen einer rechtserheblichen Tatsache überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis. Anders verhält es sich bei Beweisnot, bei der das mildere Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit als ausreichend erachtet wird. Von einer Beweisnot ist nicht schon zu sprechen, wenn eine Tatsache, die ihrer



Natur nach ohne Weiteres dem unmittelbaren Beweis zugänglich wäre, nicht bewiesen werden kann, weil die beweisbelastete Partei über keine Beweismittel (mehr) verfügt (BGE 144 III 264 E. 5.3). Blosser Beweisschwierigkeiten im Einzelfall berechtigen zu keiner Beweiserleichterung. Sowohl die Unterhalts- als auch die Anlagekosten wirken sich steuermindernd aus. Beweisführungs- und Beweislast obliegen insofern der steuerpflichtigen Person (Normentheorie; BGE 144 II 427 E. 8.3.1; zum Ganzen BGer 2C_926/2019 vom 12. Mai 2020 E. 2.3).

2.5.

Die Veranlagungsbehörde nimmt die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor, wenn Steuerfaktoren oder Steuersubstrat mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können oder die steuerpflichtige Person ihre Verfahrenspflichten trotz Mahnung nicht erfüllt hat (zur weitreichenden Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person siehe Art. 170 StG; vgl. BGer 2C_620/2020 vom 19. Januar 2021 E. 4.1). Sie kann dabei u.a. Erfahrungszahlen berücksichtigen (Art. 177 StG). Die Ermessenseinschätzung hat sich auf jene Teile zu beschränken, die sich nicht ziffernmässig genau feststellen lassen. Die behördliche Abklärungspflicht und die Ermessenseinschätzung bleiben andererseits auf den Bereich beschränkt, für den die Steuerbehörde die Beweislast trägt. Das gilt für die steuerbegründenden Tatsachen, d.h. für die Einkommens- oder Gewinnseite. Für steuermindernde Tatsachen, also für die Abzugs- oder Aufwandseite, liegt die Beweislast dagegen bei der steuerpflichtigen Person; das pflichtgemässe Ermessen der Steuerbehörde kann nicht an die Stelle der Beweisführungspflicht der steuerpflichtigen Person treten. Soweit das Gesetz der steuerpflichtigen Person auferlegt, Behauptungen auf bestimmte Weise zu belegen, dürfen diese daher grundsätzlich nicht auf dem Umweg über die Ermessenseinschätzung als erwiesen hingenommen werden (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Auflage 2009, VII. Rz 24 und Rz 63). Immerhin ist es möglich, dass auch hinsichtlich steuermindernder bzw. -aufhebender Tatsachen eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen ist. Dies ist der Fall, wenn der Grundsachverhalt hinsichtlich der steueraufhebenden bzw. steuermindernden Tatsachen bewiesen ist, Unklarheit aber über den Umfang besteht (VerwGE B 2014/198, B 2014/199 vom 24. März 2016 E. 2.1; vgl. auch VerwGE B 2021/10, B 2021/11 vom 17. Mai 2021 E. 4.2 und E. 8.2).

3.

Im Vordergrund der Kritik des Beschwerdeführers steht die Verweigerung eines Neuwertvergleichs zur Abgrenzung der wertvermehrenden von werterhaltenden Aufwendungen (act. 1, III.7.2).

3.1.

Aufwendungen, die im Einzelnen nicht mehr belegt, aber glaubhaft gemacht werden



können, sind von der Steuerbehörde bei der Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer nach pflichtgemäsem Ermessen anzurechnen. Letzteres kommt vorab bei Aufwänden zum Tragen, die längere Zeit zurückliegen und für welche keine Belege mehr verfügbar sind (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., V. Rz 88). Glaubhaft gemacht ist ein Sachumstand, wenn die Existenz einer rechtserheblichen Tatsache aufgrund objektiver Anhaltspunkte mit einer «gewissen Wahrscheinlichkeit» feststeht, selbst wenn die Behörde noch mit der Möglichkeit rechnet, dass sie sich nicht verwirklicht haben könnte (BGer 2C_815/2021 vom 23. Dezember 2021 E. 3.2.2 mit Hinweis auf BGE 144 II 65 E. 4.2.2). Gemäss kantonaler Veranlagungspraxis (StB 137 Nr. 2) und Rechtsprechung (SGE 1998 Nr. 14) bildet der Vergleich der in den Schätzungen festgestellten Neuwerte innerhalb der Eigentumsdauer (sog. Neuwertvergleich) eine taugliche Grundlage, um die vom Steuerpflichtigen ermessensweise und pauschal geltend gemachten Aufwendungen zu überprüfen bzw. die wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen voneinander abzugrenzen. Dabei wird die mutmassliche Wertvermehrung ermittelt aus dem arithmetischen Mittel der Wertvermehrung aus Gesamt- und Einzelvergleich. Beim gesamthaften Vergleich wird der Neuwert im Zeitpunkt des Erwerbs (amtliche Schätzung) mit dem Baukostenindex auf den Veräusserungszeitpunkt hochgerechnet. Die mutmassliche Wertvermehrung ergibt sich aus dem Unterschied zwischen dem hochgerechneten Neuwert gemäss Index und dem Neuwert gemäss amtlicher Schätzung im Zeitpunkt des Verkaufs. Beim Einzelvergleich wird sinngemäss verfahren; die Wertvermehrungen werden hierbei stufenweise von einer amtlichen Neuwertschätzung zur nächsten über die ganze Eigentumsdauer ermittelt (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., V. Rz. 89; VerwGE B 2023/245 vom 22. Mai 2024 E. 2.3.1 und BGer 2C_1058/2018 vom 26. September 2019 E. 4.2 f.).

3.2.

Bereits aus der Steuererklärung vom 6. September 2019 geht hervor, dass der damals offenbar noch nicht anwaltlich vertretene Beschwerdeführer seit dem Grundstückserwerb im Jahr 1965 immer wieder verschiedene Investitionen in das Grundstück tätigte (act. 11.7.1). Die damals angefertigte Auflistung der Bautätigkeit (act. 11.7.3.7) erweist sich indessen als offensichtlich unvollständig, wie der Beschwerdeführer schon im Rekurs vom 10. Juli 2020 (act. 11.7.4.1, Ziff. III.3 und Ziff. III.5) sowie der separaten Liste, die der Replik vom 18. November 2020 beilag (act. 11.7.4.3, Beilage 16), plausibel darlegte (siehe auch zu den fehlenden Aussenarbeiten die Stellungnahme vom 2. Dezember 2021, act. 11.7.5.2, S. 2 oben und unten; zu den über die Jahre geschaffenen zusätzlichen Wohnräumen den in der Eingabe vom 7. Februar 2022, act. 11.7.5.5, S. 3, enthaltenen Vergleich anhand der amtlichen Schätzungen der Jahre 1965 und 2014; siehe zum Ganzen auch die Auflistung in act. 7). Der Beschwerdegegner berücksichtigte im Verlauf der



Prozessgeschichte denn auch zu Recht fortlaufend zusätzliche wertvermehrende Aufwände als Anlagekosten (siehe etwa die Übersicht in Ziff. 4.3 des Einspracheentscheids vom 30. September 2022, act. 11.7.5.12) und anerkannte damit die Unvollständigkeit der ursprünglichen Steuererklärung. Im Licht dieser Umstände betrachtet kann entgegen der Ansicht der Vorinstanz nicht davon ausgegangen werden, die Steuererklärung vom 6. September 2019 beruhe auf einer «minuziös» erstellten Auflistung, auf die sich der Beschwerdeführer quasi behaften lassen müsse, mit der Folge, dass erst später geltend gemachte zusätzliche wertvermehrende Aufwendungen infolge Widersprüchlichkeit ausser Acht zu bleiben hätten bzw. kein Neuwertvergleich vorgenommen werden könne (act. 2, E. 3b/dd, Absatz 1 und Absatz 2). Im Übrigen wies die Vorinstanz den Beschwerdegegner im Rückweisungsentscheid I/1-2020/141, 142 vom 17. Juni 2021 selbst noch darauf hin, er werde «zu berücksichtigen haben, dass ein Neuwertvergleich jedenfalls nicht grundsätzlich ausgeschlossen ist» (act. 11.7.4.4, E. 3 am Schluss). Dieser Hinweis erfolgte, obschon der Beschwerdeführer bereits im Rekurs vom 10. Juli 2020 (act. 11.7.4.1) im Vergleich zur ursprünglichen Steuererklärung massiv höhere wertvermehrende Aufwendungen geltend gemacht hatte, die nur geringfügig von denjenigen gemäss Rekurs vom 31. Oktober 2022 abweichen (act. 11.1).

Insgesamt sind grundsätzlich sämtliche Voraussetzungen für die Anwendung des Neuwertvergleichs – wie sie der Beschwerdegegner im Schreiben vom 11. Januar 2022 (act. 11.7.5.3) zutreffend darstellte – erfüllt: So liegen viele der vom Beschwerdeführer für die gesamte 54jährige Eigentumsdauer geltend gemachten Investitionen längere Zeit zurück und zahlreiche über einen langen Zeitraum verteilte Aufwände, für deren Nachweis er nach eigenen Angaben und glaubhaft teilweise über keine Belege mehr verfügt, konkretisierte er unter Angabe der ungefähren Zeitpunkte, der Art der Aufwendung, der Kosten sowie anhand weiterer sachdienlicher Unterlagen (wie Fotos und Angabe des Unternehmers; siehe etwa act. 11.7.4.3, Beilagen 1 ff., sowie die Auflistung in act. 7).

3.3.

Des Weiteren erweist sich die von der Vorinstanz bestätigte Grundstückgewinnsteuerbemessung des Beschwerdegegners insoweit widersprüchlich, als darin ein Neuwertvergleich über die ganze Eigentumsdauer verweigert wird, jedoch für die Periode 1987 bis 1997 die vom Beschwerdeführer geltend gemachten wertvermehrenden Aufwände «ermessensweise» mit dem Argument gekürzt werden, dass der Neuwertvergleich in der entsprechenden Periode keine Wertzunahme ausweise (act. 11.7.5.12, Ziff. 4.3.2 lit. a und lit. b). Der Neuwertvergleich hat sich indessen praxisgemäss auf die gesamte Eigentumsdauer zu beziehen (E. 3.1) und kann nicht bloss bruchstückhaft dort herangezogen werden, wo



er sich zuungunsten der Steuerpflichtigen auswirkt. Eine solche einseitige Ermessensausübung zulasten des Beschwerdeführers ist nicht vertretbar. Gegen die von der Vorinstanz bestätigte Ermessensausübung spricht ausserdem, dass in der Periode 1997 bis 2007 die Kosten für die Schopferweiterung mit Zufahrtsstrasse sowie zusätzliche Parkplätze «ermessensweise» auf CHF 10'000 gekürzt wurden, da die geltend gemachten Kosten von CHF 20'000 zu hoch erscheinen würden (act. 11.7.5.12, Ziff. 4.3.3). Diese zulasten des Beschwerdeführers vorgenommene Ermessensausübung wurde weder vom Beschwerdegegner noch von der Vorinstanz begründet. So bleibt unklar und nicht validierbar, gestützt auf welche Überlegungen die zum Abzug zugelassenen CHF 10'000 bestimmt wurden bzw. die geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen zu hoch seien. Weiterungen hierzu und zu einer allfälligen Verletzung der Begründungspflicht erübrigen sich indessen. Denn entscheidend für die Frage für die Anwendbarkeit des Neuwertvergleichs ist, dass auch in dieser Periode unbestrittenermassen wertvermehrnde Aufwendungen glaubhaft gemacht worden sind, deren konkrete Bemessung unklar ist. Dieser Unklarheit ist im Rahmen eines Neuwertvergleichs zu begegnen.

3.4.

An der Zulässigkeit eines Neuwertvergleichs ändert nichts, dass in den Steuerperioden 2001 und 2002 (für Badezimmer bzw. für einen Umbau des Bades im Erdgeschoss) sowie 2011 (für Aluzargen und Alufensterläden) Ausgaben im Betrag von CHF 15'000 (act. 11.7.3.4), CHF 29'992 (act. 11.7.3.5) und CHF 18'027 (act. 11.7.3.6) als werterhaltende Aufwände bei der Einkommenssteuer geltend gemacht worden waren. Denn einerseits handelt es sich bei diesen Investitionen lediglich um Bruchteile der insgesamt über mehr als fünf Jahrzehnte nach dem Erwerb vorgenommenen Investitionen. Andererseits ist ihr fehlender wertvermehrender Charakter vom Beschwerdeführer anerkannt (siehe act. 7). Unter diesen Umständen sind sie nicht geeignet, dem Beschwerdeführer einen Neuwertvergleich vorzuenthalten, der gerade dazu dient, die Gesamtheit über die ganze Eigentumsdauer getätigten Investitionen nach ihrem wertvermehrenden und werterhaltenden Charakter voneinander abzugrenzen.

3.5.

Der Umstand, dass der Beschwerdeführer noch teilweise über Belege zu den durchgeführten Arbeiten an seinem Grundstück verfügt, vermag ihm nicht zum Nachteil zu gereichen. Denn es ist kein überzeugender Grund ersichtlich, weshalb eine steuerpflichtige Person, welche die Investitionen immerhin teilweise mit Belegen zu dokumentieren vermag bzw. – wo solche fehlen – wenigstens Angaben zum jeweiligen Unternehmer und Um- oder Ausbau macht, mit Blick auf die Praxis zum Neuwertvergleich schlechter gestellt werden soll als eine Person, die über gar keine



Belege mehr verfügt bzw. keine solchen im Grundstückgewinnsteuerverfahren einreicht. Entgegen der Sichtweise der Vorinstanz (act. 2, E. 3b/dd, Abschnitt 3) erscheint es nicht als unglaubwürdig, dass die Erstellung einer Liste über getätigte Investitionen samt Namen des Unternehmers auch ohne das Vorhandensein von Rechnungsbelegen möglich ist. Dies gilt jedenfalls im vorliegenden Fall, in dem die betragschwer ins Gewicht fallenden Arbeiten unbestrittenermassen hauptsächlich von denselben beiden Unternehmen («Zimmerei D. __» und «E. __ AG», act. 7) erbracht worden waren. Schlüssige Hinweise für ein treuwidriges oder gar rechtsmissbräuchliches Verhalten des Beschwerdeführers, für das dieser die Folgen einer Beweislosigkeit zu tragen hat (BGer 2C_117/2017 vom 13. Februar 2018 E. 5.4), fehlen. Im Übrigen ist durchaus denkbar, dass Steuerpflichtige zwar sämtliche Verfügungen zu den amtlichen Schätzwerten aufbewahren, nicht aber auch sämtliche Rechnungsbelege zu über Jahrzehnte hinweg getätigten Investitionen in das Grundstück. Jedenfalls ist plausibel, dass Personen einer in Form eines hoheitlichen Verwaltungsakts festgesetzten amtlichen Schätzung über die Gesamtheit des Grundstückswerts mehr Sorgfalt bei der Aufbewahrung angedeihen lassen als einzelnen über die Jahre angefallenen Handwerksrechnungen. Eine amtliche Grundstücksschätzung ist denn auch in der Regel für mehrere Jahre sowohl steuerrechtlich (für die Vermögenssteuer sowie für den der Einkommenssteuer unterliegenden Mietwert von selbst genutzten Grundstücken) als auch gebäudeversicherungsrechtlich von grosser Bedeutung (Art. 1 lit. a und lit. b des Gesetzes über die Durchführung der Grundstücksschätzung, sGS 814.1, GGS; siehe zu den zu einer Neuurteilung führenden Tatbestände Art. 6 Abs. 1 GGS). Im Übrigen wäre zu erwarten, dass eine steuerpflichtige Person, die «minutiös» sämtliche Handwerksrechnungen aufbewahrt, diese auch grösstenteils in der jeweiligen Einkommenssteuerperiode zur Geltendmachung abzugsfähiger werterhaltender Investitionen eingereicht hätte, würde sie nicht von einem wertvermehrenden Charakter der Handwerksarbeiten ausgehen. Ein solches Verhalten des Beschwerdeführers ist jedenfalls hinsichtlich der in der Auflistung enthaltenen umstrittenen Investitionsbeträge (act. 7) nicht aktenkundig.

3.6.

Soweit die Vorinstanz gegen die Anwendung eines Neuwertvergleichs Hinweise aus den Akten auf Eigenleistungen ins Feld führt (act. 2, E. 3b/dd, Abschnitt 3; zur gleichlautenden Argumentation des Beschwerdegegners siehe act. 11.7.5.3 und act. 11.7.5.12 Ziff. 4.3.5), kann ihr ebenfalls nicht gefolgt werden. Der Umstand, dass die steuerpflichtige Person Arbeiten am Grundstück selbst besorgt oder durch nahestehende Personen ausführen lässt (siehe zur so zu verstehenden Definition von Eigenleistungen Hunziker/Seiler, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Basler Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und



Gemeinden, 4. Auflage 2022, N 87 zu Art. 12 StHG), sagt für sich allein nämlich noch nichts über den Charakter als werterhaltend oder wertvermehrend aus. Da der Wert von Eigenleistungen grundsätzlich nicht mit Rechnungsbelegen nachgewiesen werden kann und sie zum Marktwert zu bewerten sind (siehe zur Bemessung GVP 1983 Nr. 23, E. 4 am Schluss: «[...] den Betrag für Eigenarbeiten in Anrechnung bringen, den er [der Steuerpflichtige] Dritten für die betreffende Arbeit hätte bezahlen müssen»; siehe auch Hunziker/Seiler, a.a.O., N 87 zu Art. 12 StHG), besteht aufgrund der dadurch begründeten, über den wertbeeinflussenden Charakter hinausgehenden Unklarheit erst recht ein Anlass für die Vornahme eines Neuwertvergleichs. Anzuführen bleibt, dass durch eigene Arbeitsleistung geschaffene Mehrwerte bei der Grundstückgewinnsteuer nur dann als anrechenbare Aufwendungen in Betracht fallen, soweit sie mit der Einkommenssteuer erfasst wurden oder werden (Art. 137 Abs. 1 lit. c StG). Entsprechende selbst erarbeitete Mehrwerte gelten erst als mit der Veräusserung des Grundstücks als realisiert und in diesem Zeitpunkt entsteht auch die Einkommenssteuerpflicht (GVP 1986 Nr. 23, insbesondere E. 5; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., V. Rz 96). Deshalb und weil vorliegend die Veranlagungsverjährung für die Einkommenssteuer für 2019 noch nicht eingetreten ist und folglich allfällige wertvermehrende Eigenleistungen einkommenssteuerrechtlich erfasst werden könnten (vgl. Art. 183 Abs. 1 bzw. Art. 199 Abs. 1 StG), würden solche als Aufwendungen im Sinn von Art. 137 Abs. 1 lit. c StG in Betracht fallen.

3.7.

Zusammengefasst erweist sich die Verweigerung eines Neuwertvergleichs zur pauschalen Bestimmung der bei der Grundstückgewinnsteuer des Beschwerdeführers anrechenbaren Aufwendungen als nicht vertretbar. Der angefochtene Rekursentscheid I/1-2022/231 vom 20. November 2023 und damit auch der Einspracheentscheid vom 30. September 2022 sind deshalb aufzuheben. Die Sache ist an den Beschwerdegegner zurückzuweisen, damit er gestützt auf einen Neuwertvergleich die Grundstückgewinnsteuer ermittle und hierüber einen neuen Einspracheentscheid erlasse.

4.

Des Weiteren ist die Höhe der anrechenbaren Nebenkosten umstritten.

4.1.

Als Nebenkosten sind Auslagen abziehbar, die unmittelbar mit dem Erwerb und der Veräusserung zusammenhängen und die nicht bereits steuerlich abgezogen worden sind (Art. 137 Abs. 1 lit. f und Abs. 2 StG). Darunter fallen beispielsweise die Handänderungssteuern, die Gebühren für Versteigerung, öffentliche Beurkundung, Fertigung, behördliche Bewilligung, Kosten für eine notwendige Vermessung, Vermarktung, Planerstellung sowie Beratungskosten, Gerichtskosten und weitere



effektive Auslagen des Erwerbs und der Veräusserung. Nicht unter die abzugsfähigen Verkaufsnebenkosten fallen namentlich die Kosten der Hausreinigung (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., V. Rz 101).

4.2.

Die Vorinstanz verneinte eine Anrechenbarkeit der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Pfanderrichtungskosten von CHF 1'175 (act. 1, III.2.1 und III.7.1, S. 22) und bestätigte im Übrigen die vom Beschwerdegegner im Einspracheentscheid vom 30. September 2022 (act. 11.7.5.12, Ziff. 4.2) mangels Belegen grösstenteils (die vom Beschwerdeführer angegebenen Handänderungskosten von insgesamt CHF 2'181, act. 11.7.5.12 Ziff. 4.2, wurden voll angerechnet) ermessensweise geschätzten Nebenkosten von CHF 13'181 (act. 2, E. 3b/cc).

4.3.

Vorweg rügt der Beschwerdeführer eine Verletzung der Begründungspflicht. Die Vorinstanz habe sich nur zu den Pfanderrichtungskosten geäussert und sonst ohne eigentliche Begründung die Ermessensveranlagung des Beschwerdegegners gestützt, obwohl die meisten Positionen der Nebenkosten umstritten gewesen seien (act. 1, III.7.1., Abschnitt 2).

4.3.1.

Gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101; BV) haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Art. 15 Abs. 2 Satz 1 VRP – der auch für die Verfahren vor der Vorinstanz gilt (Art. 58 Abs. 1 VRP) – konkretisiert diesen Anspruch dahingehend, dass Verfügungen bzw. Entscheide, die erheblich belasten, nur zulässig sind, wenn die Betroffenen den wesentlichen Sachverhalt kennen und Gelegenheit zur Stellungnahme hatten. Die rechtsanwendende Behörde darf sich im Rahmen der Gehörgewährung nicht damit begnügen, die von der betroffenen Person vorgebrachten Einwendungen zur Kenntnis zu nehmen. Vielmehr hat sie ihre Überlegungen namhaft zu machen und sich dabei ausdrücklich mit den (entscheidwesentlichen) Einwendungen auseinanderzusetzen oder zumindest die Gründe anzugeben, weshalb sie gewisse Gesichtspunkte nicht berücksichtigen kann (sog. Begründungspflicht; vgl. BGE 124 V 180 E. 1a und E. 2b). Die Begründungspflicht ist allerdings nicht schon verletzt, wenn sich die Behörde nicht mit allen Parteivorbringen einlässlich auseinandersetzt und sie nicht jedes Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken (BGE 136 I 229 E. 5.2 und 142 II 49 E. 9.2). Die Begründungspflicht ist nur dann verletzt, wenn die Behörde auf die für den Ausgang des Verfahrens wesentlichen Vorbringen selbst implizit nicht eingeht (BGer 2C_346/2020 vom 7. Oktober 2020 E. 2.2. mit Hinweis auf BGE 133 III 235 E. 5.2). Ermessensweise festgesetzte Veranlagungen bzw. Veranlagungsteile haben keinen



allzu hohen Anforderungen betreffend Berechnungsgrundlage und Begründungsdichte zu genügen und müssen lediglich zumindest ansatzweise validierbar sein (BGer 2C_152/2020 vom 18. Juni 2020 E. 4.1.3).

4.3.2.

Betreffend die – nebst den Pfanderrichtungskosten – umstrittenen Nebenkosten führte die Vorinstanz aus, deren Summe sei nicht belegt und gegenüber dem «vorinstanzlichen» Verfahren nochmals erhöht worden. Gestützt auf Erfahrungswerte sowie unter Berücksichtigung des langen zeitlichen Horizonts habe der Beschwerdegegner die Nebenkosten ermessensweise insgesamt auf CHF 13'181 festgelegt, was nicht zu beanstanden sei. Darüberhinausgehende Kosten seien nicht belegt (act. 2, E. 3b/cc). Mit der Bestätigung der Ermessensausübung des Beschwerdegegners übernahm die Vorinstanz – jedenfalls implizit – auch die entsprechende Begründung des Beschwerdegegners. Diese beschränkte sich auf die Ausführung, «da ein Grossteil der Kosten weit in der Vergangenheit liegen, scheinen die hierfür geltend gemachten Kosten [für Vermessung, Geometer, Kanalisationsgebühren, Strassenperimeter und Baubewilligungen] über CHF 13'500 zu hoch. Die Kosten werden ermessensweise auf CHF 11'000 festgelegt» (act. 11.7.5.12, Ziff. 4.2).

4.3.3.

Wie die Vorinstanz zutreffend darlegte, liegen die ohne Belege geltend gemachten Nebenkosten teilweise weit in der Vergangenheit. Deren monetäre Bemessung sowie die hierzu ergangenen (zwangsläufig) auf einer spekulativen Grundlage vom Beschwerdeführer eingeschätzten Beträge (act. 11.7.5.7, S. 4 mit Hinweis auf die «Lebenswirklichkeit» und «indirekten Akten», act. 11.1, S. 13, act. 11.7.4.1, S. 4 f., und act. 11.7.4.3, S. 3 f.) sind allein schon deshalb einer inhaltlichen Auseinandersetzung bloss sehr beschränkt zugänglich, weil auch die damals (teilweise) aufwandabhängigen Kosten etwa für die Baubewilligungen und die Vermessung unklar sind und sich retrospektiv nicht verlässlich einschätzen lassen. Vor diesem Hintergrund stellt es keine Verletzung der Begründungspflicht dar, wenn es die Vorinstanz bei einer knappen Auseinandersetzung belies. Jedenfalls war es dem Beschwerdeführer möglich, den Rekursentscheid I/1-2022/231 vom 20. November 2023 sachgerecht anzufechten. Eine Verletzung der Begründungspflicht liegt damit nicht vor.

4.4.

Auch inhaltlich besteht für das Verwaltungsgericht kein Anlass für eine Korrektur der von der Vorinstanz festgesetzten Nebenkosten. Anders als die Vorinstanz (Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 46 Abs. 1 VRP) ist es nicht zu einer Angemessenheitskontrolle befugt (Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 61 VRP). Ein Ermessensfehler ist nicht dargetan. Vielmehr musste die Vorinstanz bei ihrer Ermessensausübung allein schon deshalb den vom Beschwerdeführer geschätzten Nebenkostenbetrag nicht unbesehen



übernehmen, weil er einerseits auf weit zurückliegende, nicht mehr nachweisbare Ausgaben (siehe E. 4.3.3 hiervor) und andererseits teilweise auf einer nicht überzeugenden Grundlage beruht. Insbesondere erscheint der den Vermarktungskosten des Jahres 1965 u.a. zugrunde gelegte Stundenlohn für Hilfsarbeiter von CHF 20 (act. 1, III.7.1) als augenscheinlich zu hoch. So betrug der statistische Zentralwert für den monatlichen Bruttolohn für einfache und repetitive Tätigkeiten bei einer wöchentlichen Arbeitszeit von 40 Stunden für Männer im Jahr 2000 CHF 4'437 (siehe BGer I 71/06 vom 19. Januar 2007 E. 5.2.2 mit Hinweis auf die Schweizerische Lohnstrukturerhebung 2000 des Bundesamts für Statistik [BFS]). Unter Bereinigung der zwischen den Jahren 1965 bis 2000 eingetretenen Nominallohnentwicklung (siehe BFS, Tabelle T 39 Entwicklung der Nominallöhne, der Konsumentenpreise und der Reallöhne, 1939-2023, Download unter: <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/arbeit-erwerb/loehne-erwerbseinkommen-arbeitskosten/lohnindex/geschichte-sli.html>, Stand: 23. Juli 2024: Index 2000: 1'856 und Index 1965: 374) ergibt sich ein monatlicher Bruttolohn von abgerundet CHF 894 ($[\text{CHF } 4'437 / 1856] \times 374$). Angepasst an durchschnittlich 21,7 Arbeitstage pro Monat (vgl. BGer 8C_746/2014 vom 23. März 2015 E. 4.1 am Schluss) und einem achtstündigen Arbeitstag resultiert ein Stundenlohn von abgerundet CHF 5 ($[\text{CHF } 894 / 21,7] / 8$). Auch den Umfang der geltend gemachten «zwischen 1987 und 1997» angefallenen Kanalisationsanschlussgebühren musste die Vorinstanz bzw. der Beschwerdegegner nicht widerspruchlos übernehmen, stützte sich doch der Beschwerdeführer bei der Berechnung auf das erst am 1. Januar 2003 in Kraft getretene Abwasserreglement (act. 1, III.7.1, S. 22 f., und act. 11.3.1).

4.5.

Einen weiteren Fehler erblickt der Beschwerdeführer im Umstand, dass die Vorinstanz – wie bereits der Beschwerdegegner – keine Pfanderrichtungskosten zum Abzug zuliess. Aus seiner Sicht handelt es sich bei diesen Gebühren um unmittelbar mit dem Grundstück(erwerb) verbundene Auslagen, die zur Finanzierung notwendig seien (act. 1, III.7.1, S. 22). Demgegenüber vertrat die Vorinstanz den Standpunkt, Pfanderrichtungskosten stünden nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräusserung, sondern mit der Finanzierung des Grundstücks (act. 2, E. 3b/cc).

4.5.1.

Als Aufwendungen sind die mit dem Erwerb und der Veräusserung unmittelbar zusammenhängenden Kosten anrechenbar (Art. 137 Abs. 1 lit. f StG), soweit sie steuerlich nicht bereits abgezogen worden sind (Art. 137 Abs. 2 StG).

4.5.2.

Der Standpunkt der Vorinstanz, dass Kosten, die mit der Finanzierung des



Grundstücks unmittelbar zusammenhängen, nicht als in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstücks stehend betrachtet werden können (act. 2, E. 3b/cc), erweist sich mit Blick auf Art. 137 Abs. 1 lit. d StG als falsch. Denn dort werden ausdrücklich Schuldzinsen, soweit sie als Anlagekosten gelten, und folglich reine Finanzierungskosten als anrechenbar anerkannt (siehe zu den deshalb anrechenbaren Baukreditzinsen oder die Zinsen für die Fremdfinanzierung von Bauland Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., V. Rz 97). Der Gesetzgeber brachte damit zum Ausdruck, dass der Finanzierungscharakter einer Ausgabe für sich allein einer Aufwendung im Sinn von Art. 137 Abs. 1 StG nicht entgegensteht, soweit die Finanzierung im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Veräusserung des Grundstücks steht (und nicht bei der Einkommenssteuer zu berücksichtigen ist; Art. 137 Abs. 2 StG). Dieser gesetzgeberische Wertungsentscheid ist auch bei der Auslegung von Art. 137 Abs. 1 lit. f StG zu beachten. Dies gilt umso mehr, als Art. 137 Abs. 1 lit. f StG keine abschliessende Aufzählung von anrechenbaren Kosten enthält. Ausserdem erscheint nachvollziehbar, dass der Beschwerdeführer erst durch das grundpfandgesicherte Darlehen in die Lage versetzt wurde, das Grundstück zu erwerben. In anderen Worten ausgedrückt, handelt es sich um unmittelbar mit dem Erwerb zusammenhängende Investitionskosten, die der Beschwerdeführer aufwenden musste, um überhaupt ein Objekt zu erwerben, das an einer konjunkturellen bzw. «unverdienten» Wertentwicklung partizipiert, bzw. um überhaupt einen Grundstücksgewinn erzielen zu können. Schliesslich ist weder ersichtlich noch von der Vorinstanz behauptet worden, die mit dem fraglichen Grundpfand abgesicherten finanziellen Mittel seien für den Grundstückserwerb nicht notwendig gewesen oder nicht hierzu verwendet worden. Ebenso wenig ist erkennbar oder behauptet worden, die Kosten der Grundpfanderrichtung seien bereits im Rahmen der Einkommenssteuerveranlagung berücksichtigt worden. Folglich sind die Pfanderrichtungskosten als Aufwendungen im Sinn von Art. 137 Abs. 1 lit. f StG anzurechnen. Weil Belege fehlen, ist die Sache auch unter diesem Aspekt an den Beschwerdegegner zurückzuweisen, damit er im Rahmen einer pflichtgemässen Ermessensausübung den anrechenbaren Umfang festsetze.

5.

Hinsichtlich der Bestimmung des als Anlagekosten anzurechnenden Kaufpreises (Art. 136 Abs. 1 StG) anerkannte der Beschwerdeführer explizit den von der Vorinstanz berücksichtigten Betrag von CHF 5'490 (act. 1, III.7). Weil der ursprüngliche Kaufpreis von CHF 6'160 bei einem m²-Preis von CHF 5 für eine Grundstücksfläche von 1'232 m² bezahlt worden war und sich der Beschwerdeführer gegenüber der Verkäuferin (Ortsgemeinde Z. __ SG) für die spätere Erschliessung des dahinterliegenden Landes (im realisierten Umfang von 134 m²; 1'232 m² - 1'098 m²; zur am 30. November 1989 erfolgten Landabtretung siehe act. 1, III.7.1, S. 23 oben) zu einer Abtretung der hierfür



erforderlichen Grundstücksfläche zum «heutigen Erwerbspreis» bzw. zu CHF 5 pro m² verpflichtet hatte (act. 11.7.4.1, Beilage 1.1), erscheint in Anbetracht fehlender zusätzlicher Belege glaubhaft, dass der Beschwerdeführer eine vom ursprünglichen Erwerbspreis abziehbare Entschädigung von CHF 670 (CHF 5 x 134) für die nachträgliche Abtretung bzw. Teilveräusserung erhielt. Ergänzend ist auf die überzeugende Begründung der Vorinstanz (act. 2, E. 3b/bb) zu verweisen. Eine Fehlerhaftigkeit des auf diese Weise ermittelten Erwerbspreises von CHF 5'490 ist jedenfalls nicht erkennbar.

6.

6.1.

Gemäss vorstehenden Erwägungen sind der angefochtene Rekursentscheid I/1-2022/231 vom 20. November 2023 und damit auch der Einspracheentscheid vom 30. September 2022 aufzuheben. Die Sache ist zu neuerlichem Einspracheentscheid über die Grundstückgewinnsteuer an den Beschwerdegegner zurückzuweisen. Auf das gegen Stefan Zürn gerichtete Ausstandsbegehren ist nicht einzutreten.

6.2.

Die Rückweisung der Sache mit noch offenem Ausgang gilt für die Frage der Auferlegung der amtlichen und ausseramtlichen Kosten als vollständiges Obsiegen (VerwGE B 2023/33, B 2023/34 vom 8. Juni 2023 E. 4.1), und zwar unabhängig davon, ob sie beantragt und ob das entsprechende Begehren im Haupt- oder Eventualantrag gestellt wird (vgl. BGE 141 V 312 E. 11.1). Somit sind die amtlichen Kosten des Beschwerde- und Rekursverfahrens vom unterliegenden Beschwerdegegner zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Zwar ist der Beschwerdeführer bezüglich seines Ausstandsbegehrens (E. 1.2 hiavor) und teilweise betreffend die Nebenkosten (E. 4.4 hiavor) als unterliegend zu betrachten. Diese beiden Aspekte treten aber im Vergleich mit dem von der Rückweisung erfassten Teile derart stark in den Hintergrund, dass bezüglich der Kosten- und Entschädigungsfolge insgesamt von einem vollständigen Unterliegen des Beschwerdegegners ausgegangen werden kann.

6.3.

6.3.1.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Mit Blick auch auf den Streitwert von rund CHF 24'000 (Grundstückgewinnsteuer gemäss Beschwerdegegner und Vorinstanz CHF 28'602; Antrag Beschwerdeführer CHF 4'153) erscheint eine Entscheidgebühr von CHF 2'700 angemessen (Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Auf die Erhebung der Kosten ist nicht zu



verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP). Dem Beschwerdeführer ist der von ihm geleistete Kostenvorschuss von CHF 3'600 zurückzuerstatten.

6.3.2.

Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von CHF 1'500 gehen ebenfalls zu Lasten des Beschwerdegegners. Die Vorinstanz ist anzuweisen, dem Beschwerdeführer den von ihm für jenes Verfahren geleisteten Kostenvorschuss von CHF 1'500 (vgl. act. 2, E. 4) zurückzuerstatten.

6.4.

6.4.1.

Eine ausseramtliche Entschädigung ist dem Beschwerdegegner nicht zuzusprechen. Hingegen hat der Beschwerdeführer Anspruch auf Entschädigung der ausseramtlichen Kosten des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens durch den Beschwerdegegner (Art. 98^{bis} VRP). In der Verwaltungsrechtspflege wird das Honorar nach Pauschalen festgelegt. Diese beträgt in Verfahren vor Verwaltungsgericht 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).

Der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers hat eine Kostennote eingereicht, worin für das Beschwerdeverfahren bei einem Aufwand von 29 Stunden und einem mittleren Honorar von CHF 250 pro Stunde eine ausseramtliche Entschädigung (samt Barauslagen) von CHF 7'540 beantragt wird (act. 8). Auf die Kostennote kann zur Bemessung der Pauschalentschädigung nicht unbesehen abgestellt werden. Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass nicht der geltend gemachte, sondern nur der notwendige Aufwand zu entschädigen ist (Art. 19 HonO: «notwendigen Bemühungen»). Ins Gewicht fällt, dass der Rechtsvertreter, der den Beschwerdeführer bereits seit der Einsprache vom 12. Februar 2020 (act. 11.7.2.4) durchgehend in der vorliegenden Streitsache betreut, dadurch mit den sowohl rechtlich als auch tatsächlich massgebenden Verhältnissen vertraut ist (vgl. zur Bedeutung der Fallkenntnis bei Vertretung bereits in vorangegangenen, die gleiche Streitsache beschlagenden Verfahren VerwGE B 2022/76 vom 15. Dezember 2022 E. 3.2.3 mit Hinweis auf BGer 8C_278/2020 vom 17. August 2020 E. 6.2). Vor diesem Hintergrund erscheinen insbesondere der für die am 15. Dezember 2023 erfolgte Besprechung mit dem Beschwerdeführer und seinem Sohn sowie der für die blosse Ergänzung des Aktenverzeichnisses für das Beschwerdeverfahren geltend gemachte Aufwand von viereinhalb und vier Stunden als nicht – jedenfalls nicht im beantragten Umfang – notwendig. Hinzu kommt, dass der



Inhalt der Beschwerde vom 22. Dezember 2023 in wesentlichen Teilen demjenigen des 22-seitigen Rekurses vom 31. Oktober 2022 (act. 11.1) entspricht. Zudem haben Vorinstanz und Beschwerdegegner im Beschwerdeverfahren auf Vernehmlassungen verzichtet, sodass kein doppelter Schriftenwechsel durchgeführt werden musste. Unter diesen Umständen erscheint auch der zusätzlich für die Beschwerdeausarbeitung in Rechnung gestellte Aufwand von 16,5 Stunden den notwendigen Rahmen deutlich zu überschreiten, zumal der Rechtsvertreter auch noch für das Studium des angefochtenen Entscheids sowie die Erarbeitung des Konzepts für eine Beschwerde einen vierstündigen Aufwand betrieb. Insgesamt erscheint eine ausseramtliche Entschädigung von CHF 3'000 (Art. 22 Abs. 1 lit. b HonO) angemessen, zuzüglich Barauslagen von CHF 120 (4 %; Art. 28^{bis} HonO) und Mehrwertsteuer (Art. 29 HonO).

6.4.2.

Im Rekursverfahren I/1-2022/231 hat der Rechtsvertreter keine Kostennote eingereicht. Mit Blick darauf, dass er den Beschwerdeführer namentlich im Rekursverfahren I/1-2020/141, 142 vertreten hatte (wofür eine ausseramtliche Entschädigung von CHF 4'000 zuzüglich Barauslagen und Mehrwertsteuer mit Entscheid vom 17. Juni 2021 zugesprochen worden war; act. 11.7.4.4), waren ihm der Sachverhalt und die Rechtslage im neuerlichen Rekursverfahren bereits vertraut (siehe den rund 11-seitigen Rekurs vom 10. Juli 2020, act. 11.7.4.1, und die 21-seitige Rekursreplik vom 18. November 2020, act. 11.7.4.3; siehe zum für das Rekursverfahren I/1-2020/141, 142 geltend gemachten Aufwand des Rechtsvertreters von 30,5 Stunden die Kostennote vom 18. November 2020, Beilage zu act. 11.7.4.3). Deshalb und aufgrund des einfachen Schriftenwechsels erscheint für das Rekursverfahren I/1-2022/231 eine ausseramtliche Entschädigung von CHF 2'500 (Art. 22 Abs. 1 lit. b HonO) angemessen, zuzüglich Barauslagen von CHF 100 (4 %; Art. 28^{bis} HonO) und Mehrwertsteuer (Art. 29 HonO).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

In teilweiser Gutheissung der Beschwerde werden der angefochtene Rekursentscheid I/1-2022/231 vom 20. November 2023 und damit auch der Einspracheentscheid vom 30. September 2022 aufgehoben. Die Sache wird zu neuerlichem Einspracheentscheid über die Grundstückgewinnsteuer im Sinn der Erwägungen an den Beschwerdegegner zurückgewiesen.

2.

Auf das gegen Stefan Zürn gerichtete Ausstandsbegehren wird nicht eingetreten.



3.

Der Beschwerdegegner trägt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'700. Dem Beschwerdeführer wird der von ihm geleistete Kostenvorschuss von CHF 3'600 zurückerstattet.

4.

Der Beschwerdegegner trägt die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Rekursverfahrens von CHF 1'500. Die Vorinstanz wird angewiesen, dem Beschwerdeführer den von ihm für jenes Verfahren geleisteten Kostenvorschuss von CHF 1'500 zurückzuerstatten.

5.

Der Beschwerdegegner entschädigt den Beschwerdeführer für das Beschwerdeverfahren ausseramtlich mit CHF 3'120 (einschliesslich Barauslagen, zuzüglich Mehrwertsteuer).

6.

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