



Fall-Nr.:	B 2024/27
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	25.09.2024
Entscheiddatum:	21.08.2024



Entscheid Verwaltungsgericht, 21.08.2024

Grundstückgewinnsteuer, Bestimmung des Ersatzwertes des Erwerbspreises (Art. 139 Abs. 3 StG). Den Kantonen steht es harmonisierungsrechtlich weitgehend frei, den Begriff des Ersatzwerts zu bestimmen. Mit dem Ersatzwert werden die Gestehungskosten zu einem bestimmten, vom kantonalen Gesetzgeber festzulegenden Zeitpunkt gesetzlich fingiert. Abzustellen ist dabei auf den Grundsatz der Verkehrswertbemessung. Der Wortlaut von Art. 139 Abs. 3 StG erweist sich hinsichtlich der Bestimmung des massgebenden Ersatzwertes als hinreichend klar. In sachlicher Hinsicht kann der Steuerpflichtige anstelle der tatsächlichen Kosten den amtlichen Verkehrswert vor 20 Jahren als Anlagekosten geltend machen. Mit der Verwendung des Begriffs "amtlicher Verkehrswert" ist der im Verfahren gemäss dem Gesetz über die Grundstücksschätzungen behördlich geschätzte Verkehrswert des Grundstücks und nicht ein anderer, eigens auf den Zeitpunkt vor 20 Jahren hin festzulegender oder zu schätzender Wert, den ein unabhängiger Dritter damals bezahlt hätte, zu verstehen. Gerade das Abstellen auf einen bereits vorhandenen Wert dient der mit dem Wahlrecht des Ersatzwertes erwünschten Verfahrensvereinfachung. In zeitlicher Hinsicht ist auf den amtlichen Verkehrswert vor 20 Jahren abzustellen. Die Zeitspanne ist mit der Angabe von 20 Jahren klar und exakt definiert. Als Ausgangspunkt für die Rückrechnung der 20 Jahre kommt einzig der Zeitpunkt der Veräusserung des Grundstücks in Frage. Weder aus der Entstehungsgeschichte noch unter teleologischen oder steuersystematischen Aspekten besteht ein triftiger Grund für die Annahme, dass der klare Wortlaut von Art. 139 Abs. 3 StG nicht seinem wahren Sinn entsprechen würde. Vor diesem Hintergrund kann weder von einer willkürlichen Gesetzesanwendung des Beschwerdeführers gesprochen werden, noch liegt eine Verletzung des verfassungsrechtlichen Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vor (Verwaltungsgericht, B 2024/27)

Entscheid vom 21. August 2024

Besetzung

Abteilungspräsidentin Lendfers; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Schmid Etter

Verfahrensbeteiligte



St.Galler Gerichte

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

Gegen

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

Vorinstanz,

Pensionskasse der A.__ AG

Beschwerdegegnerin,

vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG, Birchstrasse 160, Postfach, 8050 Zürich,

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

Die Pensionskasse der A.__ AG, Z.__, erwarb am 27. März 1982 das Grundstück Nr. 0000_ (Grundbuch Y.__) an der B.__-strasse 001_ für CHF 1'470'000. Das Grundstück weist eine Fläche von 2'363m² auf und ist mit zwei Mehrfamilienhäusern sowie zwei Garagengebäuden bebaut. Am 12. September 2022 veräusserte die Pensionskasse der A.__ AG, Z.__, das Grundstück Nr. 0000_ für CHF 5'550'000. In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer deklarierte sie einen steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 2'073'960, ausgehend von einem Erwerbspreis von CHF 3'300'000 (Verkehrswert gemäss amtlicher Schätzung vom 21. August 2003), Nebenkosten von CHF 94'600 und wertvermehrenden Aufwendungen von CHF 81'440. Das kantonale Steueramt reduzierte den Erwerbspreis auf CHF 2'488'000 (Verkehrswert gemäss amtlicher Schätzung vom 5. November 1993) und liess die geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen nicht zum Abzug zu. Mit



St.Galler Gerichte

Verfügung vom 18. Januar 2023 wurde die Pensionskasse der A.__ AG, Z.__, mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 2'967'400 veranlagt. Die dagegen von der Steuerpflichtigen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 8. März 2023 ab.

B.

Die Verwaltungsrekurskommission hiess den gegen diesen Einsprache-Entscheid von der Pensionskasse der A.__ AG, Z.__, erhobenen Rekurs mit Entscheid vom 18. Januar 2024 gut und erhöhte den massgebenden Erwerbspreis auf CHF 3'300'000, wodurch sich der steuerbare Grundstücksgewinn auf CHF 2'155'400 reduzierte.

C.

Das kantonale Steueramt (Beschwerdeführer) erhob gegen den am 26. Januar 2024 versandten Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 18. Januar 2024 mit Eingabe vom 19. Februar 2024 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Rechtsbegehren, der Rekursentscheid sei aufzuheben und der Einsprache-Entscheid vom 8. März 2023 zu bestätigen.

Die Vorinstanz verwies mit Vernehmlassung vom 23. Februar 2024 auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Die Pensionskasse der A.__ AG, Z.__ (Beschwerdegegnerin), beantragte mit Stellungnahme vom 20. März 2024 die Abweisung der Beschwerde; eventualiter sei der Grundstücksgewinn auf CHF 2'233'285 festzusetzen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zuzüglich Mehrwertsteuer. Der Beschwerdeführer verzichtete stillschweigend auf weitere Äusserungen dazu.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP). Das kantonale Steueramt ist zur Erhebung der Beschwerde befugt (Art. 196 Abs. 1 StG). Die Beschwerde gegen den am 26. Januar 2024 versandten Rekursentscheid wurde mit Eingabe vom 19. Februar 2024 rechtzeitig erhoben und erfüllt formell und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Darauf ist einzutreten.



2.

Es ist unbestritten, dass der Gewinn, den die Beschwerdegegnerin mit der Veräusserung des Grundstücks Nr. 0000_ (Grundbuch Y. __) am 12. September 2022 erzielt hat, der Grundstückgewinnsteuer untersteht. Die Beteiligten sind sich hinsichtlich des anrechenbaren Veräusserungserlöses (CHF 5'550'000) und der Nebenkosten (CHF 94'600) einig. Streitig ist hingegen der Erwerbspreis.

2.1.

Die Vorinstanz erwog zusammengefasst, die Formulierung in Art. 139 Abs. 3 StG, wonach bei einem Erwerb vor mehr als 20 Jahren als Ersatzwert der amtliche Verkehrswert vor 20 Jahren als Anlagekosten geltend gemacht werden könne, sei unpräzis. Das Abstellen auf die vor 20 Jahren gültige Verkehrswertschätzung könne dazu führen, dass die Berechnung des Grundstückgewinns auf einem veralteten Schätzwert basiere, der erheblich vom tatsächlichen Verkehrswert vor 20 Jahren abweiche. Eine kurz nach dem (fingierten) Erwerbszeitpunkt durchgeführte amtliche Schätzung gebe die objektiven Wertverhältnisse unter Umständen besser wieder, weshalb bei der Festlegung des Ersatzwertes nicht auf die an einem bestimmten Stichtag gültige Schätzung, sondern auf die möglichst realistische Ermittlung des Verkehrswerts im (fingierten) Erwerbszeitpunkt abzustellen sei. Stünden verschiedene amtliche Schätzungen zur Verfügung, sei jene massgebend, die dem Stichtag am nächsten liege.

2.2.

Dem hält der Beschwerdeführer im Wesentlichen entgegen, die Formulierung in Art. 139 Abs. 3 StG sei entgegen der Ansicht der Vorinstanz nicht unpräzis, sondern unmissverständlich und klar. Gemeint sei der amtliche Verkehrswert 20 Jahre vor dem massgebenden Stichtag, dem Zeitpunkt der Handänderung. Ein triftiger Grund, davon abzuweichen, liege nicht vor. Aus der Botschaft der Regierung zur neuen Bestimmung gehe klar hervor, dass der Ersatzwert dem amtlichen Verkehrs- oder Ertragswert vor 20 Jahren gemäss der im damaligen Zeitpunkt rechtsgültigen Schätzung entspreche. Der im Interesse der Verfahrensökonomie eingeführte Ersatzwert, bei dessen Anwendung realisierte Mehrwerte in einem gewissen Umfang nicht besteuert würden, stehe in einem Zielkonflikt mit Art. 134 StG wie auch mit den harmonisierungsrechtlichen Vorgaben, wonach Grundstückgewinne grundsätzlich zu besteuern seien. Aus systematischer Sicht gelte es zu berücksichtigen, dass der vor 20 Jahren rechtskräftige amtliche Verkehrswert auch für die Erhebung der Vermögenssteuer massgebend sei und mit Art. 141 Abs. 4 StG im Einklang stehe, wonach die Anlagekosten der letzten 20 Jahre zusätzlich anrechenbar seien und der Eigentumsdauerrabatt auf 20 Jahre zu beschränken sei. Es gebe sodann keinen Widerspruch zu Art. 12 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14,



StHG). Die Norm von Art. 139 Abs. 3 StG führe bei der Veräusserung von Grundstücken mit einer langen Haltedauer zu einer systematischen Unterbesteuerung der realisierten Grundstückgewinne. Da die Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips nach Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101, BV) nicht durch Art. 12 StHG geschützt sei, sollte zumindest bei steuerbefreiten Personen eine Berufung auf Art. 139 Abs. 3 StG eigentlich versagt werden.

2.3.

Die Beschwerdegegnerin bringt im Wesentlichen vor, mit der einseitigen Auslegung von Art. 139 Abs. 3 StG überschreite der Beschwerdeführer das zulässige Mass, indem er die verfassungsmässigen Vorgaben unberücksichtigt lasse. Mit dem Verkehrswert vor 20 Jahren könne nicht ein Verkehrswert vor beinahe 30 Jahren gemeint sein. Aus dem Entscheid B 2023/92 vom 16. September 2023 lasse sich nichts Derartiges ableiten, da er einen anderen Sachverhalt betreffe. Der Beschwerdeführer habe noch unter der früheren Version von Art. 139 Abs. 3 StG von sich aus eine weniger als 50 Jahre alte Schätzung herangezogen, was von der Verwaltungsrekurskommission bestätigt worden sei. Es sei stossend, wenn der Beschwerdeführer diese Praxis nun plötzlich als rechtswidrig bezeichne. Die Materialien würden darauf hindeuten, dass die steuerpflichtige Person so zu stellen sei, als hätte sie das Grundstück vor 20 Jahren erworben, weshalb es sachgerecht sei, auf die amtliche Schätzung aus dem Jahr 2003 abzustellen, die dem tatsächlichen Verkehrswert am Verkaufsdatum minus 20 Jahre viel eher entspreche. Dies folge auch aus der Regelung, dass nur die wertvermehrenden Aufwendungen der letzten 20 Jahre abzugsfähig sein sollen. Trotz der angestrebten verfahrensökonomischen Lösung bezwecke Art. 139 Abs. 3 StG letztlich keine systematische Über- oder Unterbewertung von Grundstücken. Der Ersatzwert sei als wirtschaftlicher Begriff zu verstehen und so zu bestimmen, dass er jenen Wert zum Ausdruck bringe, der dem Erwerbspreis zum gesetzlich festgelegten Zeitpunkt entspreche. In einem den Kanton Zürich betreffenden Fall habe das Bundesgericht ausgeführt, der Verkehrswert könne nicht anders verstanden werden, als dass der historische, objektive, konkrete Wert so treffend als möglich zu erheben sei (BGer 2C_292/2018 vom 6. Mai 2019 E. 2.2.3). Folglich sei eine Einzelbetrachtung jeweils gerechtfertigt, mit welcher sich die Chance der Besteuerung des tatsächlich realisierten Grundstückgewinns erhöhe und die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit berücksichtigt werde. Die Sichtweise des Beschwerdeführers würde zu einem willkürlichen Resultat führen, das nicht mit dem Sinn und Zweck von Art. 139 Abs. 3 StG vereinbar wäre.

3.



3.1.

Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen Gewinne, die sich bei der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt (Art. 12 Abs. 1 StHG). Das StHG führt die unbestimmten Rechtsbegriffe – "Erlös", "Anlagekosten" und "Ersatzwert" – nicht näher aus und überlässt daher den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns einen gewissen Gestaltungsspielraum. Insofern stellt sich das kantonale Grundstückgewinnsteuerrecht als kantonales Recht dar (Art. 1 Abs. 3 StHG; vgl. u.a. [BGE 143 II 382 E. 3.1 und 3.3](#)). Die Kantone haben aber bei der Umschreibung des Steuerobjekts und dessen Bemessung den harmonisierungsrechtlichen Rahmen zu beachten. Entsprechend wird der Gestaltungsspielraum eingeschränkt, besonders mit Blick darauf, dass Grundstückgewinn- und Einkommens- bzw. Gewinnsteuer eng miteinander verbunden sind (vgl. [BGE 143 II 382 E. 4.1](#)).

3.2.

Den Kantonen steht es folglich weitgehend frei, den Begriff des Ersatzwerts zu bestimmen. Diesbezüglich bestehen keine Koordinationsaufgaben und kein Bedarf für vertikale Steuerharmonisierung. Der Bundesgesetzgeber hat weder in zeitlicher noch in sachlicher Hinsicht Rahmenbedingungen oder Vorgaben festgelegt, wie die Kantone den Ersatzwert zu definieren haben, geschweige denn eine Verpflichtung der Kantone zur Verkehrswertberechnung (BGer 2C_292/2018 vom 6. Mai 2019 E. 2.2.1). Diese können somit insbesondere den Begriff des Ersatzwertes in zeitlicher Hinsicht, beispielsweise aus Praktikabilitätsgründen, definieren und damit den Erwerbspreis ablösen zwecks Erleichterung des Nachweises von Erwerbspreis und Aufwendungen. Auf einen amtlichen Schätzwert abzustellen, der nicht den (tatsächlichen) Verkehrswert widerspiegelt, erweist sich folglich lediglich hinsichtlich der Vermögenssteuer als bundesrechtswidrig (Art. 14 StHG; BGer 2C_540/2017 vom 10. September 2018 E. 3.1). Die kantonalen Regelungen unterscheiden sich denn auch hinsichtlich der Definition des Ersatzwertes (Verkehrswert, Vermögenssteuerwert, Katasterwert; vgl. BGer 9C_9/2023 vom 2. August 2023 E. 4.2.3 mit Hinweisen) sowie der verlangten Zeitdauer zwischen Erwerb und Verkauf (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 10 Rz. 125).

Diese durch das StHG den Kantonen belassene Freiheit kann es mit sich bringen, dass realisierte Mehrwerte in einem gewissen Umfang (im Rahmen der Differenz zwischen Erwerbspreis und Ersatzwert) nicht besteuert werden; es kommt zu einer gesetzlich gewollten Besteuerungslücke und damit zu einer grundsätzlich verpönten (teilweisen) Steuerbefreiung (im Auftrag des Eidg. Finanzdepartements erstatteter Bericht der



Expertenkommission zur Prüfung des Einsatzes des Steuerrechts für wohnungs- und bodenpolitische Ziele, Bern 1994, S. 147; die Expertenkommission empfahl, aus praktischen Überlegungen [Aufbewahrung von Unterlagen durch die Steuerpflichtigen und die Steuerbehörden] dennoch einen Ersatzwert beizubehalten, die Frist für einen solchen indessen auf dreissig Jahre auszudehnen; <https://www.estv.admin.ch> > Die ESTV > Steuerpolitik > Steuerpolitische Gutachten, Berichte, Arbeitspapiere). Auch bei einer zeitlichen Begrenzung der Bemessung des Grundstückgewinns bleibt dieser die sachliche Bemessungsgrundlage: Mit dem "Ersatzwert" werden die Gestehungskosten zu einem bestimmten, vom kantonalen Gesetzgeber festzulegenden Zeitpunkt gesetzlich fingiert. Dabei ist der Ersatzwert harmonisierungsrechtlich als wirtschaftlicher Begriff zu verstehen und so zu bestimmen, dass er jenen Wert zum Ausdruck bringt, der dem Erwerbspreis zum gesetzlich festgelegten Zeitpunkt entspricht. Abzustellen ist dabei auf den Grundsatz der Verkehrswertbemessung (vgl. zum Ganzen das BGer 2C_77/2013 vom 6. Mai 2013 E. 5.3 in: StE 2013 B 44.12.3 Nr. 7; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., § 10 Rz. 123 f.).

3.3.

Das kantonale StG enthält inhaltlich in Art. 130 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a und Art. 134 StG dieselbe Regelung wie Art. 12 StHG. Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen ausserdem Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken juristischer Personen, die nach Art. 80 Abs. 1 lit. e bis h und j dieses Gesetzes von der Steuer befreit sind (Art. 130 Abs. 2 lit. c StG; Art. 23 Abs. 4 StHG). Um eine solche Person handelt es sich bei der Beschwerdegegnerin (Einrichtung der beruflichen Vorsorge). Als Erwerbspreis gilt der durch Grundbuchbelege ausgewiesene Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen des Erwerbers oder der tatsächlich bezahlte niedrigere Preis (Art. 136 Abs. 1 StG). Liegt der massgebende Erwerb mehr als 20 Jahre zurück, kann der Steuerpflichtige anstelle der tatsächlichen Kosten den amtlichen Verkehrswert oder bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken den amtlichen Ertragswert vor 20 Jahren als Anlagekosten geltend machen. In diesem Fall sind die in den letzten 20 Jahren getätigten Aufwendungen nach Art. 137 StG zusätzlich anrechenbar, soweit sie nachgewiesen sind (Art. 139 Abs. 3 StG). Die steuerpflichtige Person hat bei einem mehr als 20 Jahre zurückliegenden Erwerb somit ein Wahlrecht, anstelle des Erwerbspreises als Ersatzwert den amtlichen Verkehrswert des Grundstücks vor 20 Jahren in Anrechnung zu bringen. Die Regelung wirkt sich zugunsten der steuerpflichtigen Person aus, da der Verkehrswert vor 20 Jahren in der Regel höher als der tatsächliche Erwerbspreis ist und die steuerpflichtige Person, falls dem nicht so wäre, das Wahlrecht hat (BGer 2C_540/2017 vom 10. September 2018 E. 2.3.2 in: StE 2018 B 44.21.3 Nr. 8, 2C_421/2018 vom 13. Mai 2019 E. 3.2 in: StE 2019 B 45 Nr. 14).

4.



4.1.

Die Vorinstanz erachtete die Formulierung "vor 20 Jahren" in Art. 139 Abs. 3 StG für die Bestimmung des massgebenden Ersatzwertes in zeitlicher Hinsicht als unpräzis. Sie sage nichts über die genaue Fristberechnung aus, namentlich habe der Gesetzgeber nicht festgelegt, dass der Grundbucheintrag als Stichtag gelte, von dem exakt 20 Jahre zurückzurechnen sei. Es sei nicht festgelegt worden, dass die Fristberechnung auf den Tag genau zu erfolgen habe. In der Folge untersuchte sie, welchem Zweck die Norm dienen solle, und kam unter Berücksichtigung von Rechtsprechung und Auslegung zum Schluss, es sei nicht haltbar, die Frist von 20 Jahren streng stichtagsbezogen auszulegen.

4.2.

Ausgangspunkt jeder Auslegung eines Rechtssatzes bildet der Wortlaut der Bestimmung (grammatikalisches Element). Ist er klar, das heisst eindeutig und unmissverständlich, darf davon nur abgewichen werden, wenn ein triftiger Grund für die Annahme besteht, er ziele am "wahren Sinn" der Regelung vorbei. Anlass für eine solche Annahme können die Entstehungsgeschichte der Bestimmung (historisches Element), ihr Zweck (teleologisches Element) oder der Zusammenhang mit andern Vorschriften (systematisches Element) geben (BGE 143 II 646 E. 3.3.6). Nur für den Fall, dass der Wortlaut der Bestimmung unklar bzw. nicht restlos klar ist und verschiedene Auslegungen möglich bleiben, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden (BGE 143 I 272 E. 2.2.3).

Entgegen der Auffassung der Vorinstanz erweist sich der Wortlaut der Bestimmung von Art. 139 Abs. 3 StG hinsichtlich des massgebenden Ersatzwertes als hinreichend klar. *In sachlicher Hinsicht* kann der Steuerpflichtige anstelle der tatsächlichen Kosten den *amtlichen Verkehrswert* vor 20 Jahren als Anlagekosten geltend machen. Die Formulierung weicht damit ab von jener in Art. 57, 135 Abs. 1 und 136 Abs. 2 StG, wo der Begriff "Verkehrswert" verwendet wird. Mit der Verwendung des Begriffs "amtlicher Verkehrswert" ist der im Verfahren gemäss dem Gesetz über die Grundstückschätzungen (sGS 814.1, GGS) behördlich geschätzte Verkehrswert des Grundstücks und nicht ein anderer, eigens auf den Zeitpunkt vor 20 Jahren hin festzulegender oder zu schätzender Wert, den ein unabhängiger Dritter damals bezahlt hätte, zu verstehen. Gerade das Abstellen auf einen bereits vorhandenen Wert dient der mit dem Wahlrecht des Ersatzwertes erwünschten Verfahrensvereinfachung. Davon geht auch die Vorinstanz aus, hat sie doch zutreffend ausgeführt, massgebend sei nicht der blosse Verkehrswert, der in Art. 57 Abs. 1 StG als mittlerer Preis, zu dem Grundstück gleicher oder ähnlicher Grösse, Lage und Beschaffenheit in der betreffenden Gegend veräussert würden, umschrieben werde, sondern der Verkehrswert, der gemäss Art. 57 Abs. 2 StG in Verbindung mit Art. 1 lit. a und Art. 3



GGs vom Staat amtlich geschätzt und von der Steuerbehörde jeweils mittels Verfügung eröffnet werde (act. 2, E. 2.c.bb). Der tatsächliche Verkehrswert in jenem Zeitpunkt ist daher nicht massgebend. Aus der Formulierung in Art. 139 Abs. 3 StG geht sodann weiter klar hervor, dass *in zeitlicher Hinsicht* auf den amtlichen Verkehrswert *vor 20 Jahren* abzustellen ist. Die Zeitspanne ist mit der Angabe von 20 Jahren klar und exakt definiert. Als Ausgangspunkt für die Rückrechnung der 20 Jahre kommt einzig der Zeitpunkt der Veräusserung des Grundstücks in Frage. Auf diesen wird bereits im ersten Halbsatz von Art. 139 Abs. 3 StG Bezug genommen, der als Voraussetzung für die Optierung des Ersatzwertes durch den Steuerpflichtigen eine Eigentumsdauer von mehr als 20 Jahren voraussetzt. Auch der Folgesatz – "In diesem Fall sind die in den letzten 20 Jahren getätigten Aufwendungen nach Art. 137 dieses Erlasses zusätzlich anrechenbar, soweit sie nachgewiesen werden" – lässt keinen anderen Schluss zu. Im Widerspruch zu ihrer eigenen Ausführung, wonach die Formulierung von "vor 20 Jahren" unpräzise sei, bezeichnete sodann die Vorinstanz selbst den 12. September 2002 (Verkaufszeitpunkt 12. September 2022 abzüglich 20 Jahre) als Stichtag (act. 2, E. 2.d). Ferner bezeichnet sie es als naheliegend, zur Berechnung des Grundstückgewinns die im supponierten Erwerbszeitpunkt vor 20 Jahren gültige Verkehrswertschätzung beizuziehen (act. 2, E. 2.c.cc). Da der Wortlaut von Art. 139 Abs. 3 StG hinsichtlich der Bestimmung des massgebenden Ersatzwertes somit eindeutig und klar ist, bleibt zu prüfen, ob ein triftiger Grund dafür besteht, dass er am wahren Sinn der Regelung vorbeizieht.

4.3.

In Bewertungsfragen kommt den Kantonen harmonisierungsrechtlich grundsätzlich ein erheblicher Ermessensspielraum zu (BGE 136 II 256 E. 3.1; 134 II 207 E. 3.6; je zu Art. 14 StHG). Namentlich ist der Verkehrswert im steuerrechtlichen Sinn nicht eine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern in der Regel ein Schätz- oder Vergleichswert (BGE 128 I 240 E. 3.2.1). Den Kantonen ist keine bestimmte Bewertungsmethode vorgegeben. Jede Schätzmethode führt zwangsläufig zu einer gewissen Pauschalierung und Schematisierung und vermag nicht allen Einzelaspekten völlig gerecht zu werden. Dies ist jedoch aus praktischen und veranlagungsökonomischen Gründen unvermeidlich und in einem gewissen Ausmass zulässig, auch wenn dabei die rechtsgleiche Behandlung nicht restlos gewährleistet wird (BGE 131 I 291 E. 3.2.2). Es steht den Kantonen somit von Bundesrechts wegen frei, bei Altbesitz nicht den effektiv erzielten Gewinn vollständig zu erfassen, sondern anstelle des Erwerbspreises auf einen Ersatzwert abzustellen, der nicht dem Verkehrswert entspricht. Aus Art. 12 Abs. 1 StHG lässt sich vor diesem Hintergrund auch keine Pflicht der Kantone zur Verkehrswertberechnung bei der Ermittlung des Ersatzwertes ableiten. Hätte der Bundesgesetzgeber wie bei der Vermögenssteuer den (tatsächlichen) Verkehrswert als Ersatzwert für verbindlich erklären wollen (worunter die



Rechtsprechung den objektiven Marktwert versteht, vgl. Teuscher/Lobsiger, in: Basler Kommentar zum StHG, 4. Aufl. 2022, N 4 zu Art. 14), hätte er dies in Art. 12 StHG ebenso verankert wie in Art. 14 StHG (BGer 2C_540/2017 vom 10. September 2018 E. 3.2 und 3.2.1).

Der für die Vermögenssteuerveranlagung im Kanton St. Gallen massgebende *amtliche* Verkehrswert wird periodisch alle zehn Jahre neu geschätzt, sofern weder der Eigentümer noch das kantonale Steueramt bereits zuvor eine Neuschätzung verlangen und keine wesentliche Veränderung der wertbestimmenden Eigenschaften eines Objekts eingetreten ist. Der Eigentümer eines Gebäudes erstattet dem Grundbuchamt zudem Meldung, wenn an einem Gebäude bauliche Änderungen, welche die Schätzung des Objekts beeinflussen, vorgenommen worden sind (vgl. Art. 6 und Art. 7 GGS). Ein neu geschätzter amtlicher Verkehrswert löst den vorherigen ab; zu einem bestimmten Zeitpunkt ist somit stets nur ein amtlicher Verkehrswert gültig. Stellt eine gesetzliche Bestimmung also auf den *amtlichen* Verkehrswert in einem bestimmten Zeitpunkt ab, bedeutet dies gleichzeitig, dass die massgebliche Schätzung bis zu zehn Jahre zurückliegen kann, womit sowohl Überbesteuerungen (im Fall von steigenden Grundstückspreisen) als auch Unterbesteuerungen (im Fall von sinkenden Grundstückspreisen) möglich sind. Dafür, dass dies dem Gesetzgeber nicht bewusst gewesen wäre, bestehen keine Anhaltspunkte. Das Abstellen auf einen Ersatzwert anstelle des Erwerbspreises wurde im Rahmen der Totalrevision des Steuergesetzes, das am 1. Januar 1999 in Kraft trat, aus verfahrensökonomischen Gründen neu geschaffen, wobei der Ersatzwert damals auf Fälle anwendbar war, in denen der Erwerb mehr als 50 Jahre zurücklag. Im Zusammenhang mit der Anpassung der Regelung über den Ersatzwert (XVI. Nachtrag zum Steuergesetz, der eine Reduktion von 50 auf 20 Jahre vorsah) hielt die Regierung in der Botschaft vom 26. Februar 2019 fest, dass nach wie vor der amtliche Verkehrs- oder Ertragswert massgebend sein solle. Der Ersatzwert werde damit neu so definiert, dass er dem amtlichen Verkehrs- oder Ertragswert vor 20 Jahren gemäss der *im damaligen Zeitpunkt gültigen Schätzung* entspreche (ABI 2019, S. 950). Auch im St. Galler Steuerbuch (StB) wird darauf hingewiesen, dass der vor 20 Jahren gültige amtliche Verkehrs- oder Ertragswert massgebend sei und Abweichungen davon nicht möglich seien, auch wenn die zugrundeliegende Schätzung schon länger zurückliege (z.B. vor 28 Jahren erfolgt sei; StB 136 Nr. 1 Ziff. 2.3). Die von der Vorinstanz zitierte Ausführung in der Botschaft, wonach die steuerpflichtige Person mit dem Ersatzwert so gestellt werde, wie wenn das Grundstück vor 20 Jahren erworben worden wäre, bezieht sich nicht auf die Höhe des Verkehrswertes, sondern auf die Beschränkung der Berücksichtigung der Anlagekosten sowie der Haltedauer auf den Zeitraum der letzten 20 Jahre vor der Veräusserung (ABI 2019, S. 950 f.; Art. 139 Abs. 3 Satz 2 und Art. 141 Abs. 4 StG). Diese Beschränkung erweist sich auch für Fälle, in denen die amtliche



Verkehrswertschätzung mehr als 20 Jahre zurückliegt, als folgerichtig. Zum einen besteht ein Wahlrecht der steuerpflichtigen Person für den Ersatzwert. Möchte sie wertvermehrnde Aufwendungen, die nach der massgebenden Schätzung, aber vor dem Stichtag getätigt worden sind, zum Abzug bringen, steht es ihr frei, den tatsächlichen Erwerbspreis und sämtliche wertvermehrnden Aufwendungen geltend zu machen. Andererseits kann es sich bei solchen nicht um wesentliche bauliche Änderungen, welche die Schätzung des Objekts beeinflussen, handeln, da diesfalls vor dem Ablauf von zehn Jahren eine Neuschätzung stattgefunden hätte (vgl. Art. 7 Abs. 1 lit. b GGS). Das Abstellen auf die im Zeitpunkt vor 20 Jahren gültige Verkehrswertschätzung stimmt sodann entsprechend dem Grundsatz der intersteuersystemischen Koordination zwischen Einkommens-/ Vermögenssteuer und Grundstückgewinnsteuer mit der Vermögensbesteuerung in jenem Steuerjahr überein.

Schliesslich verfangen auch die Verweise von Vorinstanz und Beschwerdegegnerin auf die Rechtsprechung nicht. Im früheren Entscheid der Vorinstanz (VRKE I/1-2014/279 vom 25. August 2015) ging es um die wertmässige Aufteilung von Erwerbspreis und Anlagekosten nach dem Verkauf eines abparzellierten Grundstücks, wozu auf das Wertverhältnis im Zeitpunkt des Erwerbs, der über 50 Jahre zurücklag, abgestellt wurde. Das kantonale Steueramt hatte dazu nicht die 50 Jahre vor der Veräusserung gültige amtliche Schätzung, sondern die fünf Jahre später erfolgte amtliche Schätzung herangezogen. Da sich das Abstellen auf die frühere (tiefere) Schätzung zulasten des Steuerpflichtigen ausgewirkt hätte, bestand für die Vorinstanz keine zwingende Veranlassung, dies zu korrigieren. Dieser Entscheid ist für die vorliegend umstrittene Frage des massgebenden Ersatzwertes nach Art. 139 Abs. 3 StG somit weder einschlägig, noch kann aus ihm eine ständige Rechtsprechung abgeleitet werden, wonach eine kurz nach dem Erwerb durchgeführte amtliche Schätzung die objektiven Wertverhältnisse unter Umständen besser wiedergibt und ihr daher regelmässig der Vorzug zu geben wäre. Ebenso wenig ist auf den von der Beschwerdegegnerin zitierten Bundesgerichtsentscheid 2C_292/2018 vom 6. Mai 2019 abzustellen. Jener Entscheid betrifft den Kanton Zürich, wo bei der Vermögenssteuer ein "Formelwert" anhand genereller Richtlinien zur Anwendung kommt. Dieser Wert ist jedoch für die Bestimmung des Ersatzwertes bei der Grundstückgewinnsteuer nicht massgebend; § 220 Abs. 2 des Zürcher Steuergesetzes verweist dazu auf den Verkehrswert des Grundstücks vor 20 Jahren. Dieser ist in Abweichung vom Formelwert individuell (z.B. mittels eines Gutachtens) zu schätzen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, N 121 zu § 220 StG-ZH).

4.4.

Folglich besteht weder aus der Entstehungsgeschichte noch unter teleologischen oder



steuersystematischen Aspekten ein triftiger Grund für die Annahme, dass der klare Wortlaut von Art. 139 Abs. 3 StG nicht seinem wahren Sinn entsprechen würde. Vor diesem Hintergrund kann weder von einer willkürlichen Gesetzesanwendung des Beschwerdeführers gesprochen werden, noch liegt eine Verletzung des in Art. 127 Abs. 2 BV verankerten Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wonach Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig zu besteuert sind (vgl. BGE 136 I 65 E. 5.2), vor. Massgebend ist somit der 20 Jahre vor der Veräusserung des fraglichen Grundstücks gültige amtliche Verkehrswert und nicht der amtliche Verkehrswert, der weniger als 20 Jahre vor dem Verkauf des Grundstücks verfügt wurde und den es am massgebenden Stichtag folglich noch gar nicht gab. In diesem Zusammenhang ist nochmals darauf hinzuweisen, dass die steuerpflichtige Person die freie Wahl zwischen dem tatsächlichen Erwerbspreis und dem Ersatzwert hat, wohingegen dem kantonalen Steueramt keine solche Befugnis zukommt. Bei diesem Ergebnis bleibt offenkundig auch für die von der Beschwerdegegnerin eventualiter beantragte "lineare Interpolation" (act. 7 lit. C Rz. 11 mit weiteren Hinweisen) kein Raum.

4.5.

Zusammenfassend ist die Beschwerde somit gutzuheissen, der angefochtene Rekursentscheid der Vorinstanz vom 18. Januar 2024 aufzuheben und der Einsprache-Entscheid des Beschwerdeführers vom 8. März 2023 betreffend die Grundstückgewinnsteuer zu bestätigen.

5.

5.1.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens der unterliegenden Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Mit Blick auf den Streitwert von rund CHF 254'000 (entsprechend der Steuerdifferenz bei einem steuerbaren Gewinn von CHF 2'967'400 gegenüber einem solchen von CHF 2'155'400) erscheint eine Entscheidgebühr von CHF 8'000 als angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12).

5.2.

Bei Gutheissung eines Rechtsmittels ist gleichzeitig von Amtes wegen über die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens zu entscheiden. In der Regel erfolgt die entsprechende Kostenverlegung analog dem Rechtsmittelentscheid (R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, 2004, S. 103). Die amtlichen Kosten für das Rekursverfahren vor der Vorinstanz von CHF 1'500



gehen somit vollumfänglich zulasten der Beschwerdegegnerin. Sie sind mit dem von ihr in jenem Verfahren geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe beglichen.

5.3.

Zufolge Unterliegens hat die Beschwerdegegnerin weder für das Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht noch für das vorinstanzlichen Verfahren einen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung (Art. 98 Abs. 1 und 98^{bis} VRP).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerde wird unter Aufhebung des Rekursentscheids vom 18. Januar 2024 gutgeheissen und der Einsprache-Entscheid des Beschwerdeführers vom 8. März 2023 bestätigt.

2.

Die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Rekursverfahrens von CHF 1'500 werden der Beschwerdegegnerin auferlegt, wobei sie mit dem in jenem Verfahren geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe beglichen sind.

3.

Die Beschwerdegegnerin bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 8'000.

4.

Ausseramtliche Kosten werden weder für das Rekurs- noch für das Beschwerdeverfahren entschädigt.