



Fall-Nr.:	B 2024/30
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	12.08.2024
Entscheiddatum:	01.07.2024

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 01.07.2024**

**Grundstückgewinnsteuer. Art. 44, 134, 136 und 137 StG (SR 811.1). Art. 32 DBG (SR 642.11). Streitig war die Höhe der wertvermehrenden Investitionen. Zum Vorbringen des Beschwerdeführers, er habe in den Steuererklärungen 2011 bis 2013 keine der wertvermehrenden Investitionen als Liegenschaftsunterhalt in Abzug gebracht, weil es sich um einen wirtschaftlichen Neubau gehandelt habe, hielt das Verwaltungsgericht fest, dass sich bei den Einkommenssteuerveranlagungen 2011 bis 2013 die Frage des Vorliegens einer wirtschaftlichen Abbruchreife bzw. eines wirtschaftlichen Neubaus nicht gestellt habe und die Höhe des wertvermehrenden Anteils der Investitionen nicht zu klären gewesen sei, zumal der Beschwerdeführer für den Liegenschaftsunterhalt jeweils den Pauschalabzug geltend gemacht habe. Dass er damals angenommen habe, es liege ein wirtschaftlicher Neubau vor, und folglich die tatsächlichen Liegenschaftsaufwände in den Steuerklärungen 2011 bis 2013 nicht deklariert habe, verschaffe ihm unter dem Aspekt der Grundstückgewinnsteuer keine Vertrauensgrundlage. Gegen das Vorliegen des von ihm geltend gemachten wirtschaftlichen Neubaus bzw. einer wirtschaftlichen Abbruchreife spreche der Umstand, dass der Erwerbspreis der Liegenschaft im Jahr 2011 erheblich über dem gemäss Einspracheentscheid vom 18. Oktober 2013 auf CHF 358'200 geschätzten Landwert gelegen habe. Bei den geltend gemachten Aufwänden handle es sich zum massgeblichen Teil um Unterhaltskosten. Der Beschwerdeführer weise sodann an sich zutreffend darauf hin, dass vorliegend sämtliche Investitionen bekannt und nachgewiesen seien. Dieser Umstand vermöge jedoch nichts an der Notwendigkeit der Abgrenzung der wertvermehrenden und werterhaltenden Anteile der Liegenschaftsaufwände zu ändern. Aus der vom Beschwerdeführer eingereichten Aufstellung ergebe sich keine konkrete Begründung, inwiefern den von ihm angeführten Aufwänden effektiv zur Hauptsache ein wertvermehrender Charakter zukommen solle. In dieser Situation sei als Möglichkeit für die Festlegung des Wertvermehrungs-Anteils der getätigten Investitionen einzig eine**



**Annäherungslösung verblieben. Der Beschwerdegegner habe zu diesem Zweck praxisgemäss eine Neuwertvergleichsberechnung vorgenommen und einen Betrag von CHF 611'500 als wertvermehrenden Anteil anerkannt. Es bestehe kein Anlass, den vom Beschwerdegegner im Veranlagungsverfahren gewährten und von der Vorinstanz bestätigten Wertvermehrungsanteil zu korrigieren (Verwaltungsgericht, B 2024/30).**

**Entscheid vom 1. Juli 2024**

Besetzung

Abteilungspräsident Brunner; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

**A.\_\_,**

**Beschwerdeführer,**

vertreten durch swiss tax ag, Rolf Stiegeler, dipl. Steuerexperte, Fellenbergstrasse 65L, Postfach 539, 9004 St. Gallen,

gegen

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,**

Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

**Vorinstanz,**

**Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,**

**Beschwerdegegner,**

Gegenstand

**Grundstückgewinnsteuer**



### Das Verwaltungsgericht stellt fest:

#### A.

A.\_\_\_ erwarb am 16. Mai 2011 das in der Wohnzone W2 liegende und mit einem Wohnhaus überbaute, 1'644 m<sup>2</sup> grosse Grundstück Nr. 0000\_ in Z.\_\_\_ für CHF 940'000. Er renovierte das Haus umfassend und veräusserte die Liegenschaft mit Vertrag vom 30. Juni 2021 für CHF 1'980'000. In der Grundstücksgewinn-Steuererklärung vom 6. Juli 2021 deklarierte er einen Verlust von CHF 144'276 (Verkaufspreis von CHF 1'980'000 abzüglich Anlagekosten von CHF 2'124'276 [Erwerbspreis CHF 940'000, Nebenkosten von CHF 70'611 und wertvermehrnde Aufwendungen von CHF 1'113'665]).

#### B.

Mit Verfügung vom 10. März 2022 veranlagte das kantonale Steueramt abweichend von der Steuererklärung A.\_\_\_s einen Grundstücksgewinn von CHF 326'706 (Verkaufspreis von CHF 1'980'000 abzüglich Anlagekosten von CHF 1'653'294 [Erwerbspreis CHF 940'000, Nebenkosten von CHF 101'794 und wertvermehrnde Aufwendungen von CHF 611'500]). Zur Festlegung des wertvermehrenden Anteils hatte das Steueramt einen Neuwertvergleich vorgenommen und festgehalten, dass es sich bei diversen Aufwandpositionen um Kosten für Unterhalt, Renovationen, Reparaturen sowie Sanierung und Ersatz von Grundstückbestandteilen gehandelt habe (act. G 9/8/5). Die hiergegen von A.\_\_\_ erhobene Einsprache vom 6. April 2022 (act. G 98/6) wies das Steueramt mit Entscheid vom 2. März 2023 ab (act. G 9/8/8).

Den von A.\_\_\_ gegen den Einspracheentscheid erhobenen Rekurs vom 4. April 2023 (act. G 9/1) wies die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) mit Entscheid vom 18. Januar 2024 ab (act. G 2).

#### C.

Gegen diesen Rekursentscheid erhob A.\_\_\_ mit Eingabe seines Rechtsvertreters vom 26. Februar 2024 (act. G 1) Beschwerde an das Verwaltungsgericht. Er stellte den Antrag, die wertvermehrenden Aufwendungen von CHF 1'005'602 seien anzuerkennen (Ziffer 1); eventualiter sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Sache zur materiellen Behandlung an die Veranlagungsbehörde zurückzuweisen (Ziffer 2); unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz (Ziffer 3).

Mit Schreiben vom 22. März 2024 teilte die Vorinstanz den Verzicht auf eine Vernehmlassung mit (act. G 8). Der Beschwerdegegner gab mit Schreiben vom 9. April



2024 den Vernehmlassungsverzicht bekannt und beantragte Abweisung der Beschwerde (act. G 11).

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

#### 1.

Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP). Als Steuerpflichtiger, dessen Begehren mit dem angefochtenen Entscheid abgewiesen wurden, ist der Beschwerdeführer zur Beschwerdeerhebung befugt (Art. 196 Abs. 1 StG). Die Beschwerde gegen den am 26. Januar 2024 versandten Rekursentscheid wurde mit Eingabe vom 26. 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.

##### 2.1.

Gemäss Art. 134 Abs. 1 des Steuergesetzes (sGS 811.1, StG) entspricht der Grundstücksgewinn dem Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Als *Erwerbspreis* gilt der durch die Grundbuchbelege ausgewiesene Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen des Erwerbs oder der tatsächlich bezahlte niedrigere Preis (Art. 136 Abs. 1 StG). Als *Aufwendungen* anrechenbar sind nach Art. 137 Abs. 1 StG unter anderem Ausgaben, die eine dauerhafte Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben, wie Kosten für Planung, Bau und Verbesserung (lit. a) sowie die mit dem Erwerb und der Veräusserung unmittelbar zusammenhängenden Kosten (lit. f). Aufwendungen, die steuerlich bereits abgezogen worden sind, werden nicht angerechnet (Art. 137 Abs. 2 StG).

##### 2.2.

Im angefochtenen Entscheid bestätigte die Vorinstanz den Einspracheentscheid des Beschwerdegegners vom 2. März 2023, mit welchem für die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer der Erwerbspreis auf CHF 940'000, die anrechenbaren Nebenkosten auf CHF 101'794, die wertvermehrenden Aufwendungen auf CHF 611'500 und der steuerbare Grundstücksgewinn auf CHF 326'706 festgesetzt wurden (act. G 9/8/8). Streitig ist vorliegend einzig die Höhe der wertvermehrenden Aufwendungen bzw. die Anrechenbarkeit von Liegenschaftsaufwänden, die während



der massgebenden Eigentumsdauer angefallen sind und eine dauerhafte Werterhöhung bzw. körperliche oder rechtliche Verbesserung des Grundstückes bewirkten (Art. 137 Abs. 1 lit. a StG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, V. Rz. 85). Für die Klärung der streitigen Gegebenheiten kommt die im Steuerrecht geltende Beweislastverteilung zur Anwendung. Nach dieser trägt die Steuerbehörde die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, die steuerpflichtige Person für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern. Im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht hat die steuerpflichtige Person Belege vorzulegen, soweit sie für die Veranlagung von Bedeutung sein können (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VI. Rz. 15, VII. Rz. 23 und 25).

### 3.

#### 3.1.

Für die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer relevante *wertvermehrende Ausgaben* im vorerwähnten Sinn sind zu unterscheiden von den bei der Einkommenssteueranlagung abzugsfähigen Unterhaltskosten für Instandhaltung, Instandstellung, Ersatzbeschaffung und Betrieb der Liegenschaft im Sinn von Art. StG (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann a.a.O., II. Rz. 484). Bei Grundstücken des Privatvermögens können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Grundstücken, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind. Den Unterhaltskosten gleichgestellt sind auch die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau (Art. 44 Abs. 2 StG; vgl. auch die gleichlautende Regelung von Art. 32 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Der Steuerpflichtige kann für Grundstücke des Privatvermögens, die vorwiegend Wohnzwecken dienen, anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien einen Pauschalabzug geltend machen (Art. 44 Abs. 4 StG).

#### 3.2.

Aufwendungen, die im Einzelnen nicht mehr belegt, aber glaubhaft gemacht werden können, sind von der Steuerbehörde nach pflichtgemäßem 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). Gemäss 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 *pauschal geltend gemachten Aufwendungen* zu überprüfen bzw. um die wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen ermessensweise 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; BGer 2C\_1058/2018 vom 26. September 2019 E. 4.3).

### 3.3.

Bei der Instandstellung oder Totalsanierung stark verfallener, quasi unbewohnbarer Gebäude oder bei Umbauten, die mit einer Auskernung verbunden sind und die – wirtschaftlich betrachtet – einem Neubau gleichkommen, sind unter Umständen die Kosten ganz oder überwiegend als wertvermehrende Auswendungen zu betrachten. Auch in diesen Fällen ist indes immer im Einzelfall zu prüfen, ob die betreffenden Aufwendungen werterhaltend oder wertvermehrend sind. So ist es auch bei einem Umbau mit Auskernung möglich, dass bezüglich der Aussenhülle des Gebäudes lediglich eine als werterhaltend einzustufende Sanierung stattfand (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, S. 389 Rz. 151 m.H.). Für die Abgrenzung der wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen sind deren Anteile zu schätzen. Dabei obliegt es der steuerpflichtigen Person, die notwendigen Schätzungsgrundlagen (Angaben über ausgeführte Arbeiten, Zustand/Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau) zu beschaffen. Gegebenenfalls hat die Steuerbehörde von der steuerpflichtigen Person eine detaillierte Sachdarstellung zu verlangen (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., S. 394 Rz. 157).

Die wirtschaftliche Abbruchreife einer Liegenschaft ist – ungeachtet ihres Zustands – in der Regel erreicht, wenn der absolute Landwert den Verkehrswert der Liegenschaft im Rahmen der vorhandenen Überbauung übersteigt und durch den Abbruch und einen nachfolgenden Neubau eine höhere Rendite erzielt werden kann (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, § 220 N 172).

## 4.

### 4.1.

Die Vorinstanz erwog im angefochtenen Entscheid unter Verweis auf BGer 2C\_286/2014 vom 23. Februar 2015 unter anderem, nach der bis Ende 2019 geltenden Rechtsprechung habe eine Renovation in ihrer Gesamtheit als wertvermehrend angesehen werden können, wenn sich die Liegenschaft in einem vernachlässigten,



kaum bewohnbaren (wirtschaftlich abbruchreifen) Zustand befunden habe. Nach der (auch mit Blick auf den per 1. Januar 2020 revidierten Art. 32 Abs. 2 DBG) geänderten Rechtsprechung sei eine "wirtschaftliche" Gesamtbetrachtung eines Totalsanierungs-, Renovierungs- oder Umbauprojekts auf einer neu erworbenen Liegenschaft, aufgrund derer der einkommenssteuerliche Kostenabzug auch für Kostenbestandteile verweigert werde, die bei individueller Betrachtung aufgrund ihrer objektiv-technischen Natur eigentlich werterhaltender Natur wären, weder mit dem Wortlaut noch mit der Entstehungsgeschichte von Art. 32 Abs. 2 DBG vereinbar. Ab der Steuerperiode 2020 sei bei Totalsanierungs-, Renovierungs- oder Umbauprojekten zwischen verschiedenen Kategorien von Aufwendungen zu unterscheiden, sodass insoweit auch der für die Rechtsfigur des wirtschaftlichen Neubaus angeführte Praktikabilitätsvorteil einer Gesamtbetrachtung entfalle. Nach dem Willen des Gesetzgebers sei für alle Arbeiten an einer neu erworbenen Liegenschaft individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters – und unter Mitwirkung der steuerpflichtigen Person (Art. 126 Abs. 1 und 2 DBG) – abzuklären, ob sie dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, mithin werterhaltend wirken. Könne dies nicht festgestellt werden, sei im Bereich der Einkommenssteuer gemäss der Normentheorie (Art. 8 ZGB analog) zulasten der steuerpflichtigen Person davon auszugehen, dass die Kosten nicht der Instandstellung dienen und folglich nicht abgezogen werden könnten. Vorliegend seien die Zahlungen für den Um- und Ausbau des Gebäudes vom 24. Mai 2011 bis 24. September 2018 geleistet worden (Kostenaufstellung act. G 9/1 Beilage am Schluss), mithin vor der Änderung von Art. 44 Abs. 2 StG bzw. Art. 32 Abs. 2 DBG. Zu prüfen sei daher, ob die Renovation umfangmässig eine Totalsanierung darstelle und wirtschaftlich einem Neubau gleichkomme. Der vom Beschwerdeführer am 16. Mai 2011 für das Grundstück bezahlte Preis von CHF 940'000 habe erheblich über dem reinen Landwert gelegen, der gemäss Einspracheentscheid vom 18. Oktober 2013 auf CHF 358'200 geschätzt worden sei (act. G 9/8/4 Beilage). Von einem totalsanierungsbedürftigen wirtschaftlichen Abbruchobjekt sei daher nicht auszugehen gewesen. Auch sei keine Nutzungsänderung vorgenommen worden. Gemäss Baubeschrieb betrage die Wohnraumvergrösserung 26.7 m<sup>2</sup> bzw. 150 m<sup>3</sup> umbauten Wohnraum, ohne Terrasse und Vordach. Der frühere Öltankraum im Untergeschoss sei zu einem weiteren Zimmer mit neuem Lichtschacht ausgebaut worden. Gemäss Projekt seien sämtliche Leitungen für Strom, Wasser und Abwasser erneuert worden (act. G 9/8/4 Beilage [Kostenaufstellung]). Aus den Grundrissplänen und der Fotodokumentation (act. G 9/2/3-5) sei ersichtlich, dass einzelne Räume lediglich renoviert worden seien (Toilette im Obergeschoss; act. G 9/2/5/11) und die Raumkonzepte im Ober-, Erd- und Untergeschoss in wesentlichen Zügen erhalten geblieben seien. Gemäss Grundrissplänen seien lediglich einzelne Wände/Wandelemente abgebrochen und neu gebaut worden (act. G 9/2/3). Da vor diesem Hintergrund nicht von einem faktischen Neubau auszugehen sei und die vom



Bundesgericht mittlerweile abgelehnte Rechtsfigur des wirtschaftlichen Neubaus nicht zur Anwendung gelange, müsse gemäss Rechtsprechung für alle Arbeiten an der Liegenschaft individuell abgeklärt werden, ob sie dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen und damit werterhaltend wirken würden (act. G 2 S. 5-7).

Aus der vom Beschwerdeführer eingereichten Aufstellung gehe – so die Vorinstanz weiter – nicht hervor, welche der ausgeführten Arbeiten wertvermehrenden Charakter aufweisen würden (act. G 9/2/2). Der Beschwerdegegner habe daher einen Neuwertvergleich angestellt, aus welchem sich eine Wertveränderung von CHF 611'536.45 ergebe. In dieser pauschalen Berechnung seien im Sinn des Kongruenzprinzips sowohl die Substanzentnahmen als auch allfällige Substanzminderungen berücksichtigt. Ob tatsächlich Bausubstanz im Betrag von CHF 152'000 vernichtet worden sei, wie der Beschwerdeführer schätzungsweise geltend mache, sei daher nicht weiter zu untersuchen. Damit ergebe sich, dass der Beschwerdegegner zu Recht wertvermehrnde Aufwände von CHF 611'500 berücksichtigt habe und nicht von den geltend gemachten Gesamtkosten von CHF 1'082'482 auszugehen sei, zumal der Beschwerdeführer hinsichtlich der Anschlussbeiträge vor Gericht noch vorgebracht habe, der grösste Teil der Baukosten sei in die Sanierung und den Unterhalt investiert worden (act. G 9/8/4 Beilage). Dass der Beschwerdeführer in den vergangenen Steuerperioden nur den Pauschalabzug (Unterhaltskosten) geltend gemacht habe, vermöge an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Hätten nach dem Recht der betreffenden Steuerperiode Unterhaltskosten vorgelegen, ohne dass der Abzug getätigt worden sei, stehe dies einer späteren umqualifizierenden "Heilung" entgegen. Der Beschwerdeführer sei auf seiner damaligen Deklaration zu beharren. Darüber hinaus scheitere eine nachträgliche Berücksichtigung von Unterhaltskosten am Periodizitätsprinzip (act. G 2 S. 8 f.).

#### 4.2.

Der Beschwerdeführer legt dar, kurz nach dem Kauf sei das gesamte Haus für rund CHF 1 Mio. kernsaniert sowie an- und umgebaut worden; es sei rund das Eineinhalbfache des bisherigen Gebäudewerts investiert worden. In den bundesgerichtlichen Urteilen zum wirtschaftlichen Neubau seien solche Investitionen als wertvermehrend betrachtet worden. In den Steuererklärungen der Jahre 2011 bis 2013 habe er daher keine der wertvermehrenden Investitionen als Liegenschaftsunterhalt in Abzug gebracht. Der von den Vorinstanzen angewendete Neuvergleich sei sachlich unrichtig. Sämtliche Investitionen seien vorliegend bekannt und nachgewiesen. Die Investitionen seien nach der objektiv-technischen Methode zu bewerten bzw. für jede einzelne Arbeit der wertvermehrende und werterhaltende Anteil festzulegen. Hinsichtlich der Toilette im Obergeschoss und der Erneuerung der Wand-



und Bodenbeläge werde bestritten, dass es sich lediglich um Renovationen gehandelt habe. Wenn die Investitionskosten kurz nach dem Kauf (2011) höher seien als der Zeitwert (Gebäude und Gebäudeteile) gemäss Schätzung der Gebäudeversicherungsanstalt (GVA) vor den baulichen Massnahmen, müsse faktisch von einem Neubau ausgegangen werden. In diesem Fall seien Kosten gesamthaft als wertvermehrend zu betrachten. Der Minderwert gemäss GVA-Schätzung vom 3. November 2010 vor dem wirtschaftlichen Neubau habe 20 % betragen (act. G 3/10). Der Minderwert gemäss GVA-Schätzung vom 9. Oktober 2013 (nach dem wirtschaftlichen Neubau) habe 10 % betragen (act. G 3/11). Dieser Minderwert von 10 % ergebe sich daraus, dass das Dach und grösstenteils die Aussenfassade in ihrem ursprünglichen Zustand belassen worden seien. Die getätigten Investitionen von insgesamt CHF 1'082'482 seien nach der objektiv-technischen Methode nochmals aufgeteilt worden. Die neue Aufteilung habe wertvermehrnde Investitionen von CHF 1'005'602 (act. G 3/2) ergeben. Die Differenz von rund CHF 78'000 ergebe sich aus den Arbeiten der vernachlässigten Gartenanlage sowie diversen kleinen Reparaturen (act. G 1).

### 4.3.

#### 4.3.1.

Zum Vorbringen des Beschwerdeführers, er habe in den Steuererklärungen der Jahre 2011 bis 2013 keine der wertvermehrenden Investitionen (gemäss act. G 3/2) als Liegenschaftsunterhalt in Abzug gebracht, weil es sich um einen wirtschaftlichen Neubau gehandelt habe (act. G 1 S. 4), ist vorab festzuhalten, dass sich bei den Einkommenssteuerveranlagungen 2011 bis 2013 die Frage des Vorliegens einer wirtschaftlichen Abbruchreife bzw. eines wirtschaftlichen Neubaus nicht stellte und die Höhe des wertvermehrenden Anteils der Investitionen nicht zu klären war, zumal der Beschwerdeführer für den Liegenschaftsunterhalt jeweils den Pauschalabzug geltend gemacht hatte (act. G 3/7-9). Dass er damals annahm, es liege ein wirtschaftlicher Neubau vor, und folglich die *tatsächlichen* Liegenschaftsaufwände in den Steuerklärungen 2011 bis 2013 nicht deklarierte, verschafft ihm unter dem Aspekt der Grundstückgewinnsteuer keine Vertrauensgrundlage. Jede andere Betrachtungsweise stünde im Widerspruch zum Periodizitätsprinzip (BGer 2C\_425/2020 vom 13. Juli 2020 E. 3.5.4; 2C\_926/2019 vom 12. Mai 2020 E. 2.2.4).

Aus den Ausführungen des Beschwerdeführers ergibt sich im Weiteren nicht, dass das Haus vor der Sanierung nicht mehr benutzbar gewesen wäre. Gegen das Vorliegen des von ihm geltend gemachten wirtschaftlichen Neubaus bzw. einer wirtschaftlichen Abbruchreife spricht auch eindeutig der im vorinstanzlichen Entscheid angeführte Umstand, dass der Erwerbspreis der Liegenschaft im Jahr 2011 von CHF 940'000



erheblich über dem gemäss Einspracheentscheid vom 18. Oktober 2013 auf CHF 358'200 (744 m<sup>2</sup> x CHF 300 + 900 m<sup>2</sup> x CHF 150) geschätzten Landwert (act. G 9/8/4 Beilage) gelegen hatte. Es kann daher vorliegend nicht von einer wirtschaftlichen Abbruchreife bzw. Totalsanierungsbedürftigkeit der Baute (vgl. vorstehende E. 3.3) ausgegangen werden. Unbestritten blieb sodann die durch die Akten dokumentierte Feststellung im vorinstanzlichen Entscheid, wonach die Raumkonzepte (Ober-, Erd- und Untergeschoss) in den wesentlichen Zügen erhalten geblieben seien und lediglich einzelne Wandelemente abgebrochen und neu erstellt worden seien (act. 2 S. 7). Inwiefern hinsichtlich der Toilette im Obergeschoss und der Wand- und Bodenbeläge von einer (ausschliesslich) wertvermehrenden Sanierung auszugehen sein sollte, ist nicht erkennbar. Der Hinweis des Beschwerdeführers auf die Änderung des Spülkastensystemes (Wandeinbau anstelle der bisherigen freistehenden Platzierung) und auf die Erneuerung sämtlicher Wand- und Bodenbeläge (act. G 1 S. 4 f., act. G 3 Beilage 5) vermag nichts daran zu ändern, dass es sich hier zu einem massgeblichen Teil um Unterhaltskosten handeln dürfte, welche bei der jeweiligen Einkommenssteuerveranlagung geltend zu machen gewesen wären (Art. 44 Abs. 2 StG; vgl. zum Verhältnis zwischen abziehbaren Unterhaltskosten und nicht abzugsfähigen Anlagekosten auch St. Galler Steuerbuch [StB] 44 Nr. 3 Ziffern 2 und 3). Die weitere Feststellung des Beschwerdeführers, wonach das Dach und grösstenteils die Aussenfassade in ihrem ursprünglichen Zustand belassen worden seien (act. G 1 S. 5), macht sodann deutlich, dass bezüglich der Aussenhülle des Gebäudes ebenfalls höchstens eine als werterhaltend einzustufende Sanierung (vgl. vorstehende E. 2.1 dritter Absatz und StB 44 Nr. 3 Ziffer 1 [zur Abzugsfähigkeit der entsprechenden Aufwände im Rahmen der Einkommensbesteuerung]) stattgefunden hat.

### 4.3.2.

Der Beschwerdeführer weist an sich zutreffend darauf hin, dass vorliegend sämtliche Investitionen bekannt und nachgewiesen seien (act. G 1 S. 4 letzter Abschnitt). Dieser Umstand vermag jedoch nichts an der Notwendigkeit der Abgrenzung der wertvermehrenden und werterhaltenden Anteile der Liegenschaftsaufwände (vgl. dazu vorstehende E. 3.3) zu ändern. Aus der vom Beschwerdeführer eingereichten Aufstellung (act. G 3 Beilage 2) ergibt sich keine konkrete Begründung, inwiefern den von ihm angeführten Aufwänden effektiv zur Hauptsache ein wertvermehrender Charakter zukommen soll. Unbestritten blieb sodann im vorliegenden Verfahren der Hinweis im vorinstanzlichen Entscheid, dass der Beschwerdeführer in einem Rekursverfahren betreffend Anschlussbeiträge vorgebracht habe, der grösste Teil der Baukosten sei in die Sanierung und den Unterhalt investiert worden (act. G 2 S. 8 unten m.H. auf VRKE I/2-2017/81 vom 23. August 2018 E. 3a [act. G 9/8/4 Beilage]). In der gegebenen Situation blieb als Möglichkeit für die Festlegung des Wertvermehrungs-Anteils der getätigten Investitionen somit einzig eine Annäherungslösung. Der



Beschwerdegegner nahm zu diesem Zweck praxisgemäss eine Neuwertvergleichsberechnung vor und anerkannte einen Betrag von CHF 611'500 als wertvermehrenden Anteil (act. G 9/8/8). Hinsichtlich der Bemessung der *Wertvermehrung in den Jahren ab 2011* für das Gebäude mit CHF 611'536.45 (Neuwertschätzung GVA 2013 von CHF 1'508'000 abzüglich Neuwert 2013 gemäss Baukostenindex von CHF 896'463.55; act. G 9/8/9) bestehen keine Anhaltspunkte für fehlerhafte Annahmen, und der Beschwerdeführer bringt auch keine entsprechenden Einwände vor. Es besteht mithin kein Anlass, den vom Beschwerdegegner im Veranlagungsverfahren gewährten und von der Vorinstanz bestätigten Wertvermehrungsanteil von CHF 611'500 zu korrigieren.

### 5.

Im Sinn der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen. Aufgrund dieses Verfahrensausgangs gehen die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens – angemessen ist eine Entscheidgebühr von CHF 4'300 – zulasten des Beschwerdeführers (Art. 95 Abs. 1 VRP). Ausseramtliche Entschädigungen sind nicht geschuldet.

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

#### 1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

#### 2.

Der Beschwerdeführer bezahlt amtliche Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 4'300, unter Anrechnung des von ihm geleisteten Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

#### 3.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.