



Fall-Nr.: I/1-2023/209
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 07.11.2024
Entscheiddatum: 15.08.2024

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 15.08.2024

Grundstückgewinnsteuer, Art. 134 sowie 136 Abs. 2 StG. Eine Verletzung des Kongruenzprinzips lässt sich nicht länger allein mit der wirtschaftlichen Abbruchreife einer Baute begründen. Zu prüfen war daher, ob es sich bei den streitigen Gebäuden um technische Abbruchobjekte handelte. Dies wurde vom Gericht verneint (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 15. August 2024, I/1-2023/209).

«Entscheid siehe PDF»



Verwaltungsrekurskommission

Abteilung I - 1. Kammer

Entscheid vom 15. August 2024

Besetzung

Präsident Titus Gunzenreiner, Richter Markus Frei und Roland Luchsinger, Gerichtsschreiber Philipp Lenz

Geschäftsnr.

I/1-2023/209

Parteien

A.____,

Rekurrentin,

vertreten durch Rechtsanwalt Rudolf Schwager, Poststrasse 23, Postfach 1936, 9001 St. Gallen,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer (Fall-Nr. 0419435)



Sachverhalt:

A.- A. __ erwarb das Grundstück GB-Nr. __, S. __ strasse, R. __ (__ m² Gebäude [Remise Nr. __ und Garage Nr. __], Gartenanlage und übrige befestigte Fläche) am 4. Dezember 2007 für Fr. __. Am 22. Oktober 2015 wurde der amtliche Verkehrswert des Grundstücks auf Fr. __ geschätzt; davon entfielen Fr. __ auf die beiden Gebäude Nrn. __ und __. Mit Kaufvertrag vom 7. September 2022 veräusserte A. __ das Grundstück an die B. __ AG, G. __. Der Kaufpreis betrug Fr. __, wobei Fr. __ auf das Grundstück GB-Nr. __ und Fr. __ auf das mitveräusserte Bauprojekt ("Projekt Neubau auf Grundstück GB-Nr. __ gemäss Baubewilligung vom 7. Dezember 2021") entfielen. Am 12. November 2022 wurde der amtliche Verkehrswert des Grundstücks GB-Nr. __ aufgrund der Fachschätzung vom 3. November 2022 auf Fr. __ festgelegt, wobei sich der Wertanteil der beiden Gebäude auf Fr. __ belief und deren Zeitwert auf Fr. __ geschätzt wurde.

B.- Am 15. September 2022 reichte A. __ die Steuererklärung für die Grundstücksgewinnsteuer ein. Sie deklarierte einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. __, den sie wie folgt berechnete:

[Berechnung]

Die Steuerbehörde vertrat den Standpunkt, dass die beiden Gebäude für die Verkäuferin keinen Wert mehr gehabt hätten und daher gemäss dem Kongruenzprinzip bei der Berechnung des Grundstücksgewinns nicht zu berücksichtigen seien. Gestützt auf die amtliche Schätzung vom 22. Oktober 2025 reduzierte sie den Erwerbspreis um Fr. __ und legte den Grundstücksgewinn auf Fr. __ fest. Die dagegen am 9. Mai 2023 erhobene Einsprache wies das Kantonale Steueramt am 30. August 2023 ab.

C.- Mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 29. September 2023 erhob A. __ bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) Rekurs und beantragte, der Einspracheentscheid und die Schlussrechnung des Kantonalen Steueramts vom 30. August 2023 für den Verkauf des Grundstücks GB-Nr. __, S. __ strasse, R. __, seien dahingehend abzuändern, dass bei den Anlagekosten als Erwerbspreis der volle Betrag von Fr. __ gemäss Kaufvertrag vom 4. Dezember 2007 zuzulassen sei, womit sich der steuerpflichtige Grundstücksgewinn um Fr. __ auf Fr. __ reduziere, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Das Kantonale Steueramt verzichtete auf eine Vernehmlassung und beantragte die Abweisung des Rekurses.



Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekuserhebung ist gegeben. Der Rekurs ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Im Rekursverfahren ist streitig, ob der Erwerbspreis der beiden Gebäude GB-Nrn. __ und __ bei den anrechenbaren Anlagekosten zu berücksichtigen ist.

a) aa) Der Grundstücksgewinn entspricht dem Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt (Art. 134 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; St. Galler Steuerbuch [StB] 136 Nr. 1). Mit der Grundstückgewinnsteuer 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. Die Grundstückgewinnsteuer ist damit eine Wertzuwachssteuer, das heisst sie wird auf Wertzuwachsen auf Grundstücken bei deren Realisation erhoben (Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_665/2019 vom 10. März 2020 E. 3.1).

bb) Ist das Grundstück seit der letzten steuerbegründenden Veräusserung in grundstücksgewinnsteuerlich relevanter Weise verändert (d.h. verbessert oder verschlechtert) worden, müssen für die Bemessung des steuerbaren Gewinns vergleichbare Verhältnisse geschaffen werden, damit die Grundstückgewinnsteuer den konjunkturbedingten ("unverdienten") Mehrwert vollständig, aber daneben keine anderen Werte erfasst (HUNZIKER/SEILER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 4. Aufl. 2022, Art. 12 StHG N 81). Der für die Ermittlung des Grundstücksgewinns massgebende, von Bundesrechts wegen zu beachtende Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse (Kongruenzprinzip) verlangt, dass sich Erlös und Anlagewert auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen. Substanzzunahmen sind bei Ermittlung des Gewinns ebenso zu berücksichtigen wie Substanzabnahmen. Als



Bezugspunkt für den Vergleich gilt der Zustand im Zeitpunkt der Veräusserung des Grundstücks, weil sich der Steuertatbestand dann verwirklicht (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, S. 313 ff.).

cc) In entsprechender Anwendung des in Art. 8 ZGB (SR 210) niedergelegten Grundsatzes gilt im Steuerverfahren die allgemeine Regel, wonach die Veranlagungsbehörde die objektive Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, der Steuerpflichtige hingegen für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (BGer 2C_63/2014 vom 5. November 2014 E. 3.1). Da sich die Aufwendungen für Substanzzunahmen, wie Überbauung und Umbau, als Anlagekosten steuermindernder Tatsachen auswirken, trägt für das Vorhandensein der ihnen zugrunde liegenden Tatsachen der Steuerpflichtige, also der Veräusserer, die objektive Beweislast. Demgegenüber führen Substanzminderungen, wie Qualifikation einer Baute als Abbruchobjekt, zur Erhöhung der Steuer, weshalb die Veranlagungsbehörde für die betreffenden Tatsachen beweibelastet ist. Als Beweismittel bietet sich in erster Linie der öffentlich beurkundete Kaufvertrag an. Falls dieser keine Anhaltspunkte für oder gegen den Einschluss des Abbruchobjekts enthält, spricht eine Vermutung dafür, der Kaufpreis umfasse den Wert des Grundstücks mit all seinen Bestandteilen, also auch mit dem Abbruchobjekt. Die Widerlegung der Vermutung ist nicht an eine besondere Form gebunden. In Betracht fallen Indizien, welche gegen den Einschluss des Abbruchobjekts sprechen. Meist wird geltend gemacht, der Erwerber habe von vornherein den Abbruch beabsichtigt, und es sei deshalb nach der Lebenserfahrung nicht anzunehmen, dass dieser bereit gewesen sei, für ein solches für ihn wertloses Objekt zu bezahlen; vielmehr sei der Marktpreis des Grundstücks um die Abbruchkosten zu reduzieren. Ferner wird argumentiert, der bezahlte Kaufpreis gebe lediglich den Verkehrswert von unbebautem Land wieder, was gegen den Einschluss des (wirtschaftlichen oder technischen) Abbruchobjekts spreche (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., S. 320 und 325 f.).

b) Im Vertrag vom 7. September 2022 wurde das Verkaufsobjekt wie folgt umschrieben:

Liegenschaft Nr. ___

Plan Nr. 1, R. ___

___ m², Gebäude (___ m²), übrige befestigte Fläche (___ m²), Gartenanlage (___ m²)

Remise Vers.-Nr. ___ (___ m²)

Garage Vers.-Nr. ___ (___ m²)

Zweifamilienhaus Vers.-Nr. ___, S. ___ strasse ___, ___ R. ___ (___ m² von ___ m²)

Mutationsnr. LS ___, ___.2015 Beleg ___



Die Angaben im beurkundeten Kaufvertrag sind grundsätzlich als Nachweis dafür zu werten, dass nicht nur der ___ m² umfassende Boden, sondern auch die beiden Gebäude GB-Nrn. ___ und ___ veräussert wurden. Zu prüfen ist daher, ob die Vorinstanz trotz der klaren Angaben im Kaufvertrag davon ausgehen durfte, die Remise und die Garage seien nicht Bestandteil der Preisbildung gewesen.

c) aa) Die Vorinstanz erwog, wenn der Veräusserer schon vor Beginn der Verkaufsverhandlungen Überbauungsstudien seines Grundstücks erstellen lasse, wie dies hier der Fall gewesen sei, sei von der wirtschaftlichen Abbruchreife auszugehen. Das Projekt sei im Jahr 2017 initiiert worden. Die Rekurrentin habe daher annehmen müssen, dass das Gebäude für die Käuferin keinen Wert mehr habe und einem Neubau weichen müsse. Gemäss der amtlichen Schätzung vom 22. Oktober 2015 habe der Verkehrswert des Grundstücks Nr. ___ Fr. ___ betragen. Wenn der absolute Landwert höher sei als der Verkehrswert der bestehenden Liegenschaft und der Eigentümer durch den Abbruch und einen nachfolgenden Neubau eine höhere Rendite erzielen könne, werde in der Regel die Abbruchreife eines Gebäudes erreicht. Statistisch gesehen sei ein Gebäude nach etwa vierzig Jahren wirtschaftlich abbruchreif. Daher handle es sich bei den beiden in den Jahren 1926 und 1944 gebauten Gebäuden um wirtschaftliche Abbruchobjekte. Ein solches liege auch dann vor, wenn die erhaltene Entschädigung für das Gebäude praktisch vernachlässigbar sei und die Gebäudeentschädigung nur bis zu zehn Prozent des Gesamterlöses ausmache. Davon sei vorliegend auszugehen, da die amtliche Schätzung vom 3. Oktober 2022 einen Gebäudewert von Fr. ___ ergeben habe, was 5,34 Prozent des Gesamterlöses von Fr. ___ entspreche.

bb) Es ist unbestritten, dass von Anfang geplant war, die Gebäude nach der Handänderung zurückzubauen und durch einen Neubau zu ersetzen. Darauf hat die Rekurrentin bereits im Schreiben vom 13. Juli 2022 hingewiesen, als sie der Vorinstanz mitteilte, sie beabsichtige den Boden mit dem bewilligten Projekt zu verkaufen. Im Kaufvertrag vom 7. September 2022 wurde dann aber die Liegenschaft mit den Bauten als Verkaufsobjekt aufgeführt und unter Ziffer 14 der weiteren Vertragsbestimmungen ergänzend festgehalten, die Käuferin erwerbe das Kaufgrundstück zur Überbauung mit einem Mehrfamilienhaus (vi-act. 5). Gemäss der aktuellen verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung lässt eine solche Absichtsbekundung jedoch keinen Rückschluss auf die Frage zu, ob der Wert der abzubrechenden Liegenschaft von den Vertragsparteien im Rahmen der Preisgestaltung berücksichtigt wurde oder nicht. Entscheidend sei einzig, ob die Höhe des Erlöses nicht unerheblich dadurch bestimmt werde, dass der Verkäufer eine Entschädigung für das Gebäude verlange und auch erhalte. Das Kongruenzprinzip erlaube es zudem nicht, nur den Land-Mehr-



wert zu berücksichtigen und den Gebäude-Minderwert vollständig auszublenden. Das Verwaltungsgericht verwies in diesem Zusammenhang gar auf MARGRAF (Das Kongruenzprinzip bei der Grundstückgewinnsteuer, in: StR 79/2024, S. 177 ff., S. 188), der den Standpunkt vertritt, dass es wirtschaftlich sinnvoll und erwägenswert erscheine, Anlagekosten von Abbruchobjekten bei der Gewinnermittlung im Privatvermögensbereich zuzulassen, könne doch der Aspekt der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht einfach mit dem Hinweis auf den Charakter der Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer und der Steuerneutralität von privaten Kapitalverlusten abgespeist werden. Das Verwaltungsgericht stellte weiter klar, dass es nicht angehe, einer Verkäuferin, die ihre Liegenschaft jahrelang bestimmungsgemäss genutzt habe, nur die Anschaffungskosten auf der Basis des damaligen Werts der imaginären "leeren Wiese" anzurechnen und die Differenz zum Verkaufspreis als konjunkturbedingten Mehrwert zu berücksichtigen. Dies widerspreche gesamthaft einer kongruenten Betrachtung und liefe im Ergebnis darauf hinaus, der Grundeigentümerin vorzuhalten, das Grundstück überteuert gekauft bzw. zu billig verkauft zu haben (Entscheid des Verwaltungsgerichts [VerwGE] B 2023/149 vom 10. Mai 2024 E. 4.1. und 4.4.). Im Lichte dieser Rechtsprechung lässt sich eine Verletzung des Kongruenzprinzips nicht länger allein mit der wirtschaftlichen Abbruchreife einer Baute begründen. Zu prüfen ist daher, ob es sich bei den hier streitigen Gebäuden um technische Abbruchobjekte handelte.

cc) Für eine technische Abbruchreife sprechen schwere Mängel der Bausubstanz, welche die Statik eines Gebäudes beeinträchtigen oder den gesetzlichen Anforderungen an die Wohnhygiene zuwiderlaufen. Liegen derartige Mängel vor, ist ein Gebäude häufig nicht mehr bestimmungsgemäss nutzbar (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, § 220 N 171). Dies wurde von der Vorinstanz zu Recht nicht geltend gemacht. Gemäss Kaufvertrag (S. 7, Ziff. 10) waren die beiden Gebäude im Zeitpunkt der Handänderung vermietet und konnten somit ihrem Zweck entsprechend genutzt werden. Für die bestimmungsgemäss Nutzbarkeit spricht auch die amtliche Schätzung vom 3. November 2022, worin der Mietwert der Bauten mit Fr. ___ und deren Zeitwert mit Fr. ___ angegeben wurde.

dd) Nur der Vollständigkeit halber ist schliesslich anzuführen, dass auch aus dem vereinbarten Kaufpreis von Fr. ___ nicht auf den Willen der Rekurrentin geschlossen werden kann, nur den Boden veräussern zu wollen, wurde doch der steuerlich relevante amtliche Verkehrswert des *gesamten* Grundstücks von der Vorinstanz am 12. November 2022 auf Fr. ___ festgelegt. Zudem wurde nicht geltend gemacht, der Kaufpreis sei anhand der Grundstücksfläche festgelegt worden (vgl. VerwGE a.a.O., E. 4.1).



d) Zusammenfassend ergibt sich somit, dass der Erwerbspreis des Grundstücks GB-Nr. ___ bei der Berechnung des Grundstückgewinns nicht mit Fr. ___, sondern mit Fr. ___ zu berücksichtigen ist. Der Rekurs ist daher gutzuheissen und der steuerbare Gewinn unter Aufhebung des Einspracheentscheids vom 30. August 2023 auf Fr. ___ festzulegen.

3.- [Kostenspruch]

Entscheid:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 30. August 2023 aufgehoben.
2. Der steuerbare Grundstückgewinn aus der Veräusserung des Grundstücks GB-Nr. 1549 (Grundbuch Rorschach) beträgt Fr. 1'451'007.– und ist vom Kantonalen Steueramt neu zu veranlagern.
3. Die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'500.– (Entscheidgebühr) hat der Staat (Kantonales Steueramt) zu bezahlen. Der Kostenvorschuss von Fr. 1'500.– wird der Rekurrentin zurückerstattet.
4. Der Staat (Kantonales Steueramt) hat die Rekurrentin mit Fr. 2'600.– ausseramtlich zu entschädigen.