



Fall-Nr.: I/1-2021/3
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 21.02.2022
Entscheiddatum: 09.12.2021

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 09. Dezember 2021

Art. 130 Abs. 1, Art. 134, Art. 137 Abs. 1 und 2 StG (sGS 811.1). Eigenarbeiten an einem privaten Grundstück gelten als wertvermehrnde Aufwendungen und dementsprechend als Anlagekosten, wenn sie die Beschaffenheit des Grundstücks dauernd verbessern, mit ihnen also ein Mehrwert geschaffen wird. Voraussetzung für die Anrechnung solcher Anlagekosten ist, dass die geschaffenen Mehrwerte mit der Einkommenssteuer erfasst wurden oder werden. Das Erstellen von Räumen mit Lichteinfall im Untergeschoss, wo vorher Öltanks waren, ist durchaus vergleichbar mit dem Einbau von Zimmern im Estrich, in beiden Fällen wird ein Mehrwert geschaffen. Die entsprechenden Eigenleistungen sind deshalb bei der Grundstückgewinnsteuer als wertvermehrnde Aufwendungen anzurechnen. Daran ändert nichts, dass die Materialkosten für den Umbau im Erstellungsjahr als Liegenschaftsunterhaltskosten vom damaligen Einkommen abgezogen wurden (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 9. Dezember 2021, I/1-2021/3).

Präsident Urs Gmünder, Richter Markus Frei und Richterin Barbara Steinbacher,
Gerichtsschreiberin Silvia Geiger

X, Rekurrentin,

gegen

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

betreffend

Grundstückgewinnsteuer (Fall-Nr. 0190458)



Sachverhalt:

A.- X verkaufte am 21. Juni 2019 die Liegenschaft Grundstück Nr. 000, Grundbuch Y, zum Preis von Fr. 790'000.–. Die neue Eigentümerin wurde gleichentags im Grundbuch eingetragen. X hatte die Liegenschaft im Jahr 2008 für Fr. 610'000.– erworben.

B.- In der Steuererklärung für Grundstückgewinne deklarierte X einen Veräusserungserlös von Fr. 790'000.–, einen Erwerbspreis von Fr. 610'000.–, anrechenbare Nebenkosten von Fr. 32'972.– und wertvermehrnde Aufwendungen von Fr. 71'696.–. Mit Verfügung vom 27. Mai 2020 veranlagte das Kantonale Steueramt X mit einem steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 116'651.– und einem Steuerbetrag von Fr. 30'753.–, wobei es die Nebenkosten auf Fr. 28'457.– und die wertvermehrnden Aufwendungen auf Fr. 34'892.– gekürzt hatte. Dagegen liess X am 25. Juni 2020 Einsprache erheben mit den Anträgen, die Nebenkosten seien wie deklariert auf Fr. 32'972.– und die wertvermehrnden Aufwendungen auf Fr. 71'696.– festzusetzen. Mit Einspracheentscheid vom 30. November 2020 hiess das Kantonale Steueramt die Einsprache teilweise gut. Es liess höhere wertvermehrnde Aufwendungen zu, und zwar im Betrag von Fr. 46'152.–, was einen steuerbaren Gewinn von Fr. 105'391.– und einen Steuerbetrag von Fr. 26'967.– ergab.

C.- Mit Eingabe vom 3. Januar 2021 (Datum der Postaufgabe: 4. Januar 2021) erhob X Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) mit dem Antrag, die drei Rechnungen ihres Einzelunternehmens "Z" über Fr. 4'515.– (Rechnung Nr. 190601), Fr. 23'520.– (Rechnung Nr. 190602) und Fr. 2'520.– (Rechnung Nr. 191201) seien als Anlagekosten zum Abzug zuzulassen. Zudem sei die Differenz der Verkehrswerte der amtlichen Schätzungen von Fr. 100'000.– zu berücksichtigen. Das Kantonale Steueramt beantragte mit Vernehmlassung vom 12. März 2021 die Abweisung des Rekurses. Dazu nahm X mit Eingabe vom 15. April 2021 nochmals Stellung.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge 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 der Rekurrentin zur Ergreifung des Rechtsmittels ist gegeben. Der Rekurs vom 4. Januar 2021 wurde rechtzeitig eingereicht und 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.- a) Gemäss Art. 130 Abs. 1 StG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer die Gewinne, die aus 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). Gemäss Art. 137 Abs. 1 StG sind als Aufwendungen insbesondere Ausgaben anrechenbar, die eine dauerhafte Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben, wie Kosten für Planung, Bau und Verbesserung (lit. a), durch eigene Arbeitsleistung geschaffene Mehrwerte, soweit diese mit der Einkommenssteuer erfasst wurden oder werden (lit. c) und die mit dem Erwerb und der Veräusserung unmittelbar zusammenhängenden Kosten (lit. f, sogenannte Nebenkosten). Aufwendungen, die steuerlich bereits abgezogen worden sind, werden nicht angerechnet (Art. 137 Abs. 2 StG).

b) Zwischen den Verfahrensbeteiligten sind der Erwerbspreis der Liegenschaft von Fr. 610'000.– und der Veräusserungserlös von Fr. 790'000.– unbestritten. Streitig ist hingegen die Höhe der zu berücksichtigenden Nebenkosten und der wertvermehrenden Aufwendungen.

aa) Zu den mit dem Erwerb und der Veräusserung zusammenhängenden Nebenkosten zählen beispielsweise die Handänderungssteuern, die Gebühren für Versteigerung, öffentliche Beurkundung, Fertigung, behördliche Bewilligung, Kosten für eine notwendig werdende Vermessung, Vermarktung, Planerstellung sowie Beratungskosten, Gerichtskosten und weitere effektive Auslagen des Erwerbers oder



Veräusserers (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, V. Teil N 101).

bb) Wertvermehrnde Aufwendungen sind die während der massgebenden Eigentumsdauer anfallenden Ausgaben, die geeignet sind, im Zeitpunkt der Leistung eine Wertsteigerung an einem Grundstück zu bewirken. Mit solchen Ausgaben kann eine körperliche oder rechtliche Verbesserung eines Grundstücks eintreten. Zu den körperlichen Verbesserungen tragen in erster Linie Investitionen bei, die für die Erstellung, Erweiterung oder Verbesserung einer Liegenschaft aufgewendet wurden. Typische wertvermehrnde Aufwendungen sind Neubauten, Umbauten, Einbauten, Erschliessungskosten, Boden- und Geländeverbesserungen, Verbesserung der Installationen und dergleichen. Die wertvermehrnden Aufwendungen sind insbesondere von den werterhaltenden Aufwendungen abzugrenzen. Letztere sind keine Anlagekosten, da sie das Grundstück längerfristig betrachtet bloss im bisherigen Zustand bewahren und nichts Neues hinzufügen. Als Unterhaltskosten gelten alle Aufwendungen, die mit der Nutzung der Liegenschaft zusammenhängen oder der Erhaltung der liegenschaftlichen Werte dienen. Dazu gehören die Auslagen für die Instandhaltung, die Instandstellung und Ersatzbeschaffungen. Die Unterhaltskosten können als Gewinnungskosten bei der Einkommenssteuer angerechnet werden. Deshalb sind diejenigen Aufwendungen, welche bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer als Abzug, insbesondere als Liegenschaftsunterhaltskosten oder sonstiger Aufwand, berücksichtigt wurden oder hätten berücksichtigt werden können, auszuscheiden. Demgegenüber sind Kosten, die wegen ihres wertvermehrnden Charakters bei der Einkommenssteuer nicht zum Abzug zugelassen worden sind, bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten zu berücksichtigen (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., V. Teil N 85 f. und II. Teil N 484; M. Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 25 N 62 f; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl. 2001, § 22 N 51 f., M. Klöti-Weber, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, § 104 StG AG N 13).

cc) Eigenarbeiten an einem privaten Grundstück gelten als wertvermehrnde Aufwendungen und dementsprechend als Anlagekosten, wenn sie die Beschaffenheit des Grundstücks dauernd verbessern, mit ihnen also ein Mehrwert geschaffen wird. Die wertvermehrnde Eigenleistung gilt im Zeitpunkt der Veräusserung des



Grundstücks als realisiert. Der realisierte Mehrwert unterliegt der ordentlichen Einkommensbesteuerung. Voraussetzung für die Anrechnung bei der Grundstückgewinnsteuer ist daher, dass die geschaffenen Mehrwerte mit der Einkommenssteuer erfasst wurden oder werden. Zudem muss einwandfrei feststehen, dass die steuerpflichtige Person Eigenarbeiten erbracht hat. Von Eigenleistungen ist beispielsweise auszugehen, wenn im Zeitpunkt der Erbringung der Materialaufwand durch Rechnungen ausgewiesen ist oder bei einer Bauabrechnung eine entsprechende, arbeitsintensive Position fehlt (Art. 137 Abs. 1 lit. c StG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., V. Teil N 96; StB 137 Nr. 1 Ziff. 2.3).

c) Nach der allgemeinen Beweislastregel im Steuerrecht trägt die Veranlagungsbehörde gemäss konstanter Rechtsprechung die Beweislast für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen, während die Steuerpflichtige die Beweislast für Tatsachen trifft, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_211/2021 vom 8. Juni 2021 E. 5.1.3; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. Teil N 23). Daher hat grundsätzlich die Rekurrentin darzutun, dass die streitigen Aufwände anrechenbare Anlagekosten darstellen.

3.- a) Die Rekurrentin macht geltend, dass die Leistungen der Z anrechenbare Anlagekosten darstellen würden und bei der Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns zum Abzug zuzulassen seien. Beim Umbau seien die drei Nebenräume nicht saniert und instand gestellt, sondern komplett entkernt, neu geplant und gestaltet worden, Öltanks seien ausgebaut sowie neue Räume errichtet worden. Z bestehe bereits seit 2012. Die Leistungen der Z seien zu Unrecht der A zugerechnet worden. Dass die Leistungen der Z erst nach dem Verkauf der Liegenschaft hätten in Rechnung gestellt werden können, tue der Qualifizierung als anrechenbare Anlagekosten keinen Abbruch. Es sei nicht plausibel, dass sich die eigenen Arbeiten am Haus bisher nur im Einkommen niedergeschlagen hätten, nicht aber bei den Abzügen. Die Steuerwerte 2012 (Fr. 405'000.–) und 2014 (Fr. 505'000.–) seien zu berücksichtigen. Daraus werde ersichtlich, dass sich der Umbau des Hauses mit Fr. 100'000.– wertvermehrend ausgewirkt habe.

b) Die Vorinstanz hält demgegenüber fest, dass es sich bei den Rechnungen der Z vom 30. Juni 2019 (über Fr. 4'515.–) und vom 11. Dezember 2019 (über Fr. 2'520.–) um



Kosten für Reinigung und Bereitstellung für die Hausbesichtigung sowie um Kosten für Hausräumung, Abtransport, Umzug und Entsorgungen handle, welche nicht als wertvermehrnde Kosten, sondern als private Lebenshaltungskosten zu qualifizieren und damit nicht abzugsfähig seien. Bei der Rechnung vom 26. Juni 2019 (über Fr. 23'520.–) handle es sich um Kosten für das Erstellen von Archiv-, Regie-, Studio- und Werkraum mit Gang und Nebenräumen. Sämtliches Material für diese Umbauarbeiten sei in der Steuererklärung 2012 als werterhaltende Aufwendungen abgezogen worden. Daraus sei zu schliessen, dass auch die erbrachten Eigenleistungen keine wertvermehrnden, sondern Liegenschaftsunterhaltskosten darstellen würden. Bei den von der Rekurrentin beschriebenen Arbeiten handle es sich um Instandstellungskosten und energetische Sanierungen, welche bei der Grundstückgewinnsteuer keine Rolle spielen würden. Einzig der Einbau der Fenster könnte als wertvermehrnde Aufwendung berücksichtigt werden; hierfür sei aber der Nachweis der Wertvermehrung durch die Rekurrentin nicht rechtsgenüchlich erbracht worden. Zudem habe die Firma A mit Rechnung vom 12. Januar 2013 Kosten für den Einbau der Fenster in Rechnung gestellt, welche bereits zum Abzug zugelassen worden seien. Beim Vergleich der Steuerwerte 2012 und 2014 verkenne die Rekurrentin, dass der Steuerwert 2012 auf der amtlichen Liegenschaftsschätzung aus dem Jahr 2004 beruhe, weshalb die Wertsteigerung die Zeit zwischen 2004 bis 2012 betreffe. Der sogenannte Neuwertvergleich stelle eine taugliche Grundlage dar, um die von der Steuerpflichtigen pauschal geltend gemachten Aufwendungen zu überprüfen. Es bestünden Anhaltspunkte, dass in den Jahren 2004 bis 2012 wertvermehrnde Investitionen vorgenommen worden seien. Der Neuwertvergleich für diese Periode ergebe anrechenbare wertvermehrnde Aufwendungen in der Höhe von Fr. 9'400.–. Es seien für den Zeitraum 2004 bis 2012 bereits wertvermehrnde Aufwendungen in der Höhe von Fr. 41'152.– zum Abzug zugelassen worden. Deshalb rechtfertige sich aufgrund des Neuwertvergleichs keine zusätzliche Erhöhung der wertvermehrnden Kosten; diese seien bereits grosszügig berücksichtigt worden.

4.- a) Die Rekurrentin reichte drei Rechnungen ein, in denen sie sich selber Rechnung stellte. Dass die Rechnungen von der "Z" (einem Einzelunternehmen der Rekurrentin) stammen, ergibt sich aus den Rechnungen selber nicht. Mit den eingereichten Rechnungen macht die Rekurrentin jedenfalls (sinngemäss) anrechenbare Eigenleistungen geltend.



aa) Die Rechnung (Nr. 190601) vom 30. Juni 2019 über Fr. 4'515.– betrifft Reinigungsarbeiten im Zusammenhang mit Hausbesichtigungen und dem Verkauf der Liegenschaft und die Rechnung (Nr. 191201) vom 11. Dezember 2019 über Fr. 2'520.– Leistungen im Zusammenhang mit der Hausräumung, dem Abtransport, Umzug und Entsorgungen. Zu Recht hielt die Vorinstanz fest, dass diese Kosten bei der Grundstückgewinnsteuer nicht abzugsfähig seien. Gebäudereinigungs-, Umzugs- und Räumungskosten fallen nicht unter die mit dem Erwerb und der Veräusserung zusammenhängenden abziehbaren Nebenkosten gemäss Art. 137 Abs. 1 lit. f StG (SGE 1998 Nr. 14 E. 3e; Wegleitung Grundstückgewinnsteuer S. 7; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., V. Teil N 101). Dass die Rekurrentin in der Steuererklärung 2019 diese eigenen Arbeitsleistungen als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklarierte und entsprechend veranlagt wurde, ändert daran nichts. In diesem Verfahren kann lediglich geprüft werden, ob die von der Rekurrentin geltend gemachten Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug gebracht werden können, was zu verneinen ist.

bb) Die Rechnung (Nr. 190602) vom 26. Juni 2019 über Fr. 23'520.– betrifft die Erstellung eines Archiv-, Regie-, Studio- und Werkraums sowie eines Flurs. In der Steuererklärung 2019 deklarierte die Rekurrentin diesen Betrag als Erwerbseinkommen (act. 16). Aus der Dokumentation der Rekurrentin ergibt sich, dass zwei Öltanks entfernt, neue Räume erstellt und die Arbeiten teilweise von Dritten sowie teilweise von der Rekurrentin selber ausgeführt wurden. Die Vorinstanz anerkannte die Kosten der A (Rechnung Nr. 01070965 vom 12. Januar 2013) von Euro 8'000.– für die Erstellung des Regie-, Studio- und Archivraumes sowie für Elektroinstallationen als wertvermehrnde Aufwendungen und liess diese bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zu. Sie stellte die Rechtmässigkeit des Umbaus nicht in Frage, weshalb davon auszugehen ist, dass eine allfällig notwendige Baubewilligung für den Umbau vorhanden war. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz sind auch die Eigenleistungen der Rekurrentin als wertvermehrend zu qualifizieren, und zwar aus den folgenden Gründen.

Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, also ein Haus in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes aufrücken lassen, haben wertvermehrden Charakter (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 32 DBG N 48). Nach ständiger



Bundesgerichtspraxis ist von einer Wertvermehrung auszugehen, wenn eine Renovation zu einer Nutzungsänderung führt. Steuerlich als (Teil-)Neubau zu betrachten ist der Ausbau von Gebäuden oder Gebäudeteilen, wenn damit in erster Linie eine Wohnraumerweiterung bezweckt wird. Ein solcher Ausbau mit Wohnraumerweiterung kommt wirtschaftlich betrachtet dem An- oder Aufbau zusätzlicher Wohnräume gleich. Alle anfallenden Kosten, die durch den Ausbau unmittelbar veranlasst werden, gelten dabei als Herstellung (BGer 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.3 und 2.4). Werden Wirtschaftsgüter durch bauliche Massnahmen einem neuen Nutzungszweck zugeführt, stellen die entsprechenden Kosten in aller Regel Anlagekosten dar (B. Zwahlen, Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, Basel 1986, S. 119). Deshalb stellen in der Verwaltungspraxis namentlich beim Ausbau von Dachgeschossen mit Einbau von Zimmern oder Wohnungen die Aufwendungen grundsätzlich Anlage- und keine Unterhaltskosten dar (BGer 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.4), so auch im Kanton St. Gallen (StB 44 Nr. 3 Ziff. 2.1). Das Erstellen von Räumen mit Lichteinfall im Untergeschoss, wo vorher Öltanks waren, ist durchaus vergleichbar mit dem Einbau von Zimmern im Estrich.

Gemäss den eingereichten Fotos waren die Räume nach der Entfernung der Öltanks im Rohbau und nicht bewohnbar. Mit den Arbeiten der Rekurrentin (Türen isolieren und täfern, Dachschrägen isolieren und täfern, Fenster einbauen, Seitenwände mit Täferplatten verlegen, Boden isolieren und Laminat verlegen, Malerarbeiten, Decke isolieren und Akustikplatten verlegen) wurde ein Mehrwert geschaffen. Dass die Rekurrentin im Jahr 2012 Eigenarbeiten erbrachte, ist zudem plausibel, da sie in der Steuererklärung 2012 diverses Baumaterial als Liegenschafts- und Unterhaltskosten in Abzug gebracht hatte (act. 9/8). Der geltend gemachte Aufwand von insgesamt Fr. 23'520.– (84 Tage à 8 Stunden à Fr.35.–) erscheint plausibel und wird auch von der Vorinstanz nicht bestritten. An der Qualifikation der Eigenleistungen als wertvermehrende Auslagen im vorliegenden Verfahren der Grundstückgewinnsteuer ändert die Tatsache, dass die Rekurrentin das Material für die Eigenleistung als Liegenschaftsunterhalt und damit als werterhaltende Auslagen in der Steuererklärung 2012 deklarierte, nichts. Dies ist zwar seitens der Rekurrentin widersprüchlich. Im vorliegenden Verfahren können jedoch die in der Steuererklärung 2012 deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten nicht überprüft werden, weshalb daraus auch keine



Rückschlüsse auf die Grundstückgewinnsteuer gezogen werden können. Das widersprüchliche Deklarieren der Materialkosten bei der Einkommensbesteuerung einerseits und des Arbeitsaufwands bei der Grundstückgewinnsteuer andererseits hat aber immerhin zur Folge, dass die Materialkosten der Eigenleistungen bei der Grundstückgewinnsteuer nicht nochmals als wertvermehrende Auslagen in Abzug gebracht werden können, was die Rekurrentin indes auch nicht tat.

Die Voraussetzung für die Anerkennung von wertvermehrenden Eigenleistungen bei der Grundstückgewinnsteuer, das Erfassen der Eigenleistungen mit der Einkommenssteuer, ist sodann erfüllt. Die Rekurrentin deklarierte die mit dem Verkauf der Liegenschaft im Jahr 2019 realisierten Eigenleistungen von Fr. 23'520.– in der Steuererklärung 2019 unter den Einnahmen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit (vgl. Steuererklärung 2019, act. 16).

Damit ergibt sich, dass die Eigenleistungen im Betrag von Fr. 23'520.– als wertvermehrende Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer anzurechnen sind.

b) Soweit die Rekurrentin beantragt, es seien wertvermehrende Aufwendungen auch für die Jahre 2009, 2010, 2011, 2013 und 2014 nochmals zu überprüfen, da in den jeweiligen Steuererklärungen wertvermehrende und werterhaltende Aufwendungen vermischt worden seien, obwohl sie die Steuererklärungen von fachkundigen Unternehmen habe ausfüllen lassen, ist auf den Rekurs nicht einzutreten. Im Verfahren der Grundstückgewinnsteuer kann die Einkommensbesteuerung vergangener Steuerperioden nicht überprüft werden. Für die Jahre 2009, 2010, 2011, 2013 und 2014 ist die Rekurrentin bereits rechtskräftig veranlagt worden. Auch wenn sie ihre Steuerangelegenheiten durch einen vertraglichen Vertreter besorgen liess, trug sie die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in den Steuererklärungen (BGer 2A.194/2002 vom 25. April 2003 E. 2.5.1). Sie ist deshalb auf ihre damalige Deklaration zu behaften. Die Aufwendungen, die bei der Einkommensbesteuerung als Liegenschaftsunterhaltskosten in Abzug gebracht wurden, können bei der Grundstückgewinnsteuer nicht nochmals berücksichtigt werden.



c) Der Vergleich der in den Schätzungen festgestellten Neuwerte innerhalb der Eigentumsdauer, der sogenannte Neuwertvergleich, bildet gemäss Veranlagungspraxis und Rechtsprechung eine taugliche Grundlage, um ermessensweise und pauschal geltend gemachte Aufwendungen zu überprüfen. Die mutmassliche Wertvermehrung wird dabei aus dem arithmetischen Mittel der Wertvermehrung aus Gesamt- und Einzelvergleich ermittelt. Beim gesamthaften Vergleich wird der Neuwert im Zeitpunkt des Erwerbs (gemäss amtlicher Schätzung) mittels 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. Sinngemäss wird beim Einzelvergleich verfahren, wobei die Wertvermehrungen aber stufenweise von einer amtlichen Neuwertschätzung zur nächsten über die ganze Eigentumsdauer ermittelt werden (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., V. Teil N 89).

Die Vorinstanz führte den Neuwertvergleich korrekt durch. Die mutmassliche Wertvermehrung beträgt demnach zwischen 2004 und 2014 Fr. 9'385.– (vgl. act. 9/11) und nicht Fr. 100'000.– wie die Rekurrentin geltend macht. Dementsprechend ist auch der Antrag, zusätzlich Fr. 100'000.– wertvermehrende Aufwendungen zu berücksichtigen, abzuweisen. Da die Vorinstanz der Rekurrentin bereits mehr als Fr. 9'385.– anrechenbare wertvermehrende Aufwendungen zugestand, kann die Rekurrentin aus dem Neuwertvergleich nichts zu ihren Gunsten ableiten. Auf die amtlichen Schätzungen wird ohnehin nur dann zurückgegriffen, wenn es an geeigneteren Grundlagen mangelt. Denn zwingende Schlussfolgerungen über erfolgte Investitionen und über den effektiven Mehrwert lassen sich daraus keine ziehen (vgl. Klöti-Weber, a.a.O., § 104 StG AG N 5a; Entscheid des Verwaltungsgerichts B 2020/93 vom 28. August 2020 E. 2.2, im Internet abrufbar unter: www.sg.ch/recht/gerichte und dort unter Rechtsprechung). Die Rekurrentin reichte Aufstellungen über die in Frage stehenden Aufwendungen ein. Den amtlichen Schätzungen kommt deshalb keine entscheidende Bedeutung zu.

5.- Zusammenfassend ergibt sich, dass der Rekurs teilweise gutzuheissen ist, soweit darauf einzutreten ist, und zusätzlich Fr. 23'520.– als wertvermehrende Aufwendungen zum Abzug zuzulassen sind. Die anrechenbaren wertvermehrenden Aufwendungen betragen damit insgesamt Fr. 69'672.–. Der Einspracheentscheid vom 30. November



2020 ist aufzuheben und die Angelegenheit zu neuer Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer an die Vorinstanz zurückzuweisen.

6.- Die amtlichen Kosten sind nach Obsiegen und Unterliegen zu verlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Im Zusammenhang mit der Berücksichtigung von Eigenleistungen als anrechenbare Anlagekosten dringt die Rekurrentin betragsmässig zu drei Vierteln durch bezüglich der drei Rechnungen der Z. Der Antrag, zusätzlich wertvermehrende Aufwendungen von Fr. 100'000.– zu berücksichtigen, ist abzuweisen. Auf den Antrag, es seien wertvermehrende Aufwendungen auch für die Jahre 2009, 2010, 2011, 2013 und 2014 nochmals zu prüfen, ist nicht einzutreten, was einem Unterliegen gleichkommt. Unter diesen Umständen erscheint es angemessen, der Rekurrentin die Hälfte der amtlichen Kosten aufzuerlegen. Der andere Hälfte ist vom Staat zu tragen. Eine Entscheidegebühr von Fr. 1'000.– erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 1'000.– ist mit dem Kostenanteil der Rekurrentin von Fr. 500.– zu verrechnen und im Restbetrag von Fr. 500.– zurückzuerstatten.

Entscheid:

1.

Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist. Der Einspracheentscheid vom 30. November 2020 wird aufgehoben und die Angelegenheit zu neuer Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Die Rekurrentin hat die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'000.– (Entscheidegebühr) zur Hälfte zu bezahlen. Der Staat trägt die andere Hälfte. Der Kostenvorschuss von Fr. 1'000.– wird mit dem Kostenanteil der Rekurrentin von Fr. 500.– verrechnet und im Restbetrag von Fr. 500.– zurückerstattet.