



Fall-Nr.:	I/1-2022/68
Stelle:	Verwaltungsrekurskommission
Rubrik:	Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum:	11.05.2023
Entscheiddatum:	03.04.2023

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 03.04.2023

Grundstückgewinn, Erwerbspreis. Teile des Grundstücks wurden im Jahr 2003 infolge Aufgabe der landwirtschaftlichen Tätigkeit ins Privatvermögen überführt. Gemäss Veranlagungsberechnung 2003 vom 13. April 2005 betrug der mit den übrigen Einkünften des Jahres 2003 besteuerte Liquidationsgewinn Fr. 38'770.-. Im Jahr 2006 wurde der Rest der Liegenschaft ins Privatvermögen überführt. Der Liquidationsgewinn (Differenz zwischen Buchwert und aktuellem Verkehrswert) von Fr. 362'000.- unterlag mit den übrigen Einkünften des Jahres 2006 der Einkommensbesteuerung. Einkommenssteuerrechtlich schied das Grundstück somit zum Wert von Fr. 400'770.- aus dem Geschäftsvermögen aus. Dieser sogenannte Entnahmewert entsprach dem Erwerbspreis, der gemäss Art. 136 Abs. 1 StG für die Berechnung der Anlagekosten zur Anwendung gelangt. Da es in der Folge zu zwei Handänderungen mit Steueraufschub kam (Erbgang im Jahr 2010 und Schenkung im Jahr 2011), ist die Entnahme aus dem Geschäftsvermögen als letzte Veräusserung im Sinn von Art. 136 Abs. 4 StG zu werten. Der massgebende Erwerb liegt somit nicht mehr als zwanzig Jahre zurück, weshalb die Wahl nach Art. 139 Abs. 3 StG ausser Betracht fällt (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 3. April 2023, I/1-2022/68). Gegen diesen Entscheid wurde Beschwerde beim Verwaltungsgericht erhoben (Verfahren B 2023/92).

Entscheid siehe PDF



Verwaltungsrekurskommission

Abteilung I - 1. Kammer

Entscheid vom 3. April 2023

Besetzung Präsidentin Louise Blanc Gähwiler, Richter Markus Frei und Richterin
Barbara Steinbacher, Gerichtsschreiber Philipp Lenz

Geschäftsnr. I/1-2022/68

Parteien **S.**__
und
L.__,

Rekurrenten,

beide vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Armin Thaler,
Gartenstrasse 8, Postfach 38, 9004 St. Gallen,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

Gegenstand **Grundstückgewinnsteuer (Fall-Nr. 0203808)**



Sachverhalt:

A.- Auf Ersuchen von S. __ und L. __ bewilligte das Landwirtschaftsamt mit Verfügung vom 21. September 2020 die Zerstückelung des Grundstücks Nr. __, N. __, mit einer Fläche von __ m². Es wurde in die folgenden drei neuen Grundstücke aufgeteilt:

1. Grundstück Nr. __: Wohnhaus mit Wirtschaft (Nr. __), Scheune (Nr. __), Holzschopf (Nr. __) und __ m² Boden (Bauzone)
2. Grundstück Nr. __: Wohnhaus (Nr. __) und __ m² Boden (Bauzone)
3. Grundstück Nr. __: __ m² Boden

B.- Am 4. Januar 2021 verkauften S. __ und L. __ ihre hälftigen Miteigentumsanteile an der __ m² umfassenden Liegenschaft Nr. __, im __, N. __ mit Wohnhaus mit Wirtschaft, Scheune und Holzschopf an die A. __ AG mit Sitz in W. __. __ m² des Grundstücks befinden sich in der Kernzone K2, die restlichen __ m² in der Wohnzone W2b (zwischen der Liegenschaftsfläche und den Zonenflächen besteht eine Rundungsdifferenz von __ m²). In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer deklarierten S. __ und L. __ einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. __, den sie wie folgt berechneten:

Veräusserungserlös		Fr. __
Erwerbspreis	Fr. __	
Nebenkosten	Fr. __	
Aufwendungen	Fr. __	
Anlagekosten		Fr. __
Grundstückgewinn		Fr. __

Die Steuerbehörde korrigierte die deklarierten Werte, setzte namentlich den Ertragswert als Erwerbspreis ein, und veranlagte die Steuerpflichtigen am 12. Januar 2022 mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. __

Veräusserungserlös		Fr. __
Abzüge		Fr. __
Anrechenbarer Verkaufserlös		Fr. __
Erwerbspreis:	Fr. __	
Nebenkosten	Fr. __	
Anrechenbare Anlagekosten		Fr. __
Grundstückgewinn		Fr. __

Die dagegen am 1. Februar 2022 erhobene Einsprache hiess das Kantonale Steueramt mit Entscheid vom 3. März 2022 teilweise gut. Es erhöhte den Erwerbspreis auf Fr. __ was einen steuerbaren Gewinn von Fr. __ ergab.



C.- Mit Eingabe vom 31. März 2022 erhoben S.____ und L.____ durch ihren Rechtsvertreter Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Sie beantragten, der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 3. März 2022 sei aufzuheben, der steuerbare Grundstücksgewinn sei von Fr.____ um Fr.____ auf Fr.____ zu reduzieren, unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Das Kantonale Steueramt beantragte mit Vernehmlassung vom 27. Juni 2022, der Rekurs sei teilweise gutzuheissen und der Erwerbspreis auf Fr.____ festzulegen. Die Rekurrenten verzichteten auf eine Stellungnahme dazu.

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

Erwägungen:

1.- [Eintretensvoraussetzungen]

2.- Im Rekursverfahren ist zu prüfen, ob die Vorinstanz den Grundstücksgewinn zu Recht auf Fr.____ festlegte. Dabei ist einzig streitig, von welchem Erwerbspreis auszugehen ist.

a) aa) Die Vorinstanz führte aus, es stelle sich die Frage, wie die rechtliche Substanzvermehrung bei der Einzonung oder Aufzonung einer Liegenschaft, die sich im Zeitpunkt des Erwerbs noch in der Reservezone befunden habe, bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen sei. Da die Grundstückgewinnsteuer die Besteuerung des unverdienten Wertzuwachses bezwecke, könne bei einer Ein- oder Aufzonung lediglich die zur Erreichung dieses Ziels getätigten objektbezogenen Aufwendungen als Anlagekosten angerechnet werden. Die durch Planungsmassnahmen erfolgte Wertsteigerung des Grundstücks sei dagegen für sich betrachtet ein der Grundstückgewinnsteuer unterliegender unverdienter Wertzuwachs. Der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse (Kongruenzprinzip) bedeute nicht, dass aufgrund des Umstands, dass sich der Veräusserungserlös auf ein eingezontes oder aufgezontes Grundstück beziehe, der Erwerbspreis voraussetzungslos auf eine ein- oder aufgezonte Liegenschaft umzurechnen sei. Da das Grundstück vor zwanzig Jahren als land- oder forstwirtschaftliches Grundstück qualifiziert worden sei, sei der Ertragswert massgebend und auf den dannzumal veranlagten Vermögenswert abzustellen. Der anrechenbare Ersatzwert (Ertragswert) betrage demnach Fr.____ Davon entfielen Fr.____ auf das Wohnhaus (Überführungswert vom Geschäfts- ins Privatvermögen), Fr.____ auf die Scheune, Fr.____ auf den Holzschopf und Fr.____ auf die ____ m² Bauland (anteilmässig von Fr.____ für ____



m²). Im Rekursverfahren habe sie feststellen können, dass im Jahr 2003 der Boden und die restlichen Gebäude auf dem Grundstück ____ infolge Aufgabe der selbständigen Tätigkeit als Landwirt zum Wert von Fr.____ vom Geschäfts- ins Privatvermögen überführt worden seien. Die Überführung sei zu den Anlagekosten vorgenommen worden, die bei der Festlegung des effektiven Erwerbspreises ebenfalls noch zu berücksichtigen seien. Dieser betrage demnach Fr.____ (Fr.____ + Fr.____).

bb) Die Rekurrenten führten aus, das alte Grundstück Nr. ____ habe sich bereits vor 1996 teilweise (____ m² Bauland, Gebäude Nrn. ____, ____, ____ und ____) in der Bauzone befunden. Eigentümer sei damals K.____ sel. gewesen. Gemäss der amtlichen Schätzung vom 9. Mai 1996 habe der Ertragswert dieses Grundstücks Fr.____ und der Verkehrswert Fr.____ betragen. Wegen des Eintrags im Schätzungskataster für landwirtschaftliche Grundstücke sei es im Jahr 2001, zwanzig Jahre vor der Veräusserung vom 4. Januar 2021, beim Vermögen zum Ertragswert von Fr.____ besteuert worden. Im Jahr 2006 sei der Grundstücksteil mit dem Wohnhaus mit Wirtschaft (Vers.-Nr. ____) vom Geschäfts- ins Privatvermögen überführt und steuerlich mit einem Verkehrswert von Fr.____ erfasst worden. Fortan sei das (alte) Grundstück Nr. ____ beim Vermögen von K.____ sel. mit einem Verkehrswert von Fr.____ veranlagt worden. Die Vorinstanz ignoriere, dass sich die steuerrechtliche Qualifikation eines (landwirtschaftlichen) Grundstücks nach dem Recht zur Grundstückgewinnsteuer und nicht aus demjenigen der Vermögensteuer ergebe. Zudem verkenne sie, dass der Verkehrswert des Grundstücks im Zeitpunkt der Privatentnahme massgebend sei. Im Rahmen der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer sei unberücksichtigt geblieben, dass der Verkauf nicht nur das Gebäude Nr. ____ umfasst habe, sondern auch weitere Gebäude und ____ m² Boden, der bereits im Jahr 1996 vollständig in der Bauzone gelegen sei. Gemäss der Verfügung des Landwirtschaftsamts vom 21. September 2020 sei die Zerstückelung mit der Begründung bewilligt worden, dass die abzuparzellierenden Gebäude zu keinem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörten und der neue Grenzverlauf mit der Bauzonengrenze zusammenfalle. Die Grundstücke Nrn. ____ und ____ lägen somit vollumfänglich in der Bauzone. Daher sei das Grundstück Nr. ____ zwanzig Jahre vor dem Verkauf im Jahr 2021 nicht dem BGGB unterstellt gewesen. Zu beachten sei zudem das Kongruenzprinzip, welches besage, dass sich die Grundstücksgewinnermittlung auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen müsse, um vergleichbare Verhältnisse herzustellen. Die Tatsache, dass das Grundstück bei der Vermögenssteuer aufgrund der überwiegend landwirtschaftlichen Fläche im Jahr 2001 als landwirtschaftliches Grundstück zum Ertragswert besteuert worden sei, habe für die Belange der Grundstückgewinnsteuer daher keine Relevanz. Als Ersatzwert sei deshalb, nach dem Prinzip der vergleichbaren Verhältnisse, der amtliche Verkehrswert von vor zwanzig Jahren beizuziehen (Fr.____).



b) Der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen die Gewinne, die aus Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden (Art. 130 Abs. 1 StG). Als Veräusserung gelten jeder Eigentumswechsel und jede Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück (Art. 131 Abs. 1 StG). 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). Liegt kein Kaufpreis vor, wird der Erwerbspreis nach dem Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbs bestimmt (Abs. 2). Bei Erwerb durch einen Pfandgläubiger oder Pfandbürgen, der das Grundstück im Zwangsverwertungsverfahren erworben hat, gelten die erlittenen Verluste als Teil des Erwerbspreises (Abs. 3). Bei Erwerb aus Eigentumswechsel mit Steueraufschub ist der Erwerbspreis bei der letzten Veräusserung massgebend, die keinen Steueraufschub bewirkt hat oder bewirkt hätte (Abs. 4). Leistungen, für die eine Steuerhinterziehung eingetreten ist, die nicht mehr geahndet werden kann, werden nicht angerechnet (Abs. 5). 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 werden (Art. 139 StG).

c) aa) Aus den Akten ist ersichtlich, dass der frühere Eigentümer (K.____) das streitige Grundstück am 31. März 1971 aus Erbteilung erwarb (vi-act. 2). Am 26. August 2003 gab er den Landwirtschaftsbetrieb auf und überführte das Grundstück vom Geschäfts- ins Privatvermögen. Ausgenommen davon war das Restaurant, das im Geschäftsvermögen verblieb. Die wiedereingebrachten Abschreibungen in der Höhe von Fr.____ wurden zusammen mit den übrigen Einkünften des Jahres 2003 besteuert, und die Liegenschaft "D.____, O.____" mit einem Wert von Fr.____ beim Vermögen veranlagt (vi-act. 9). Hinsichtlich der Steuerperiode 2005 teilte die Vorinstanz K.____ mit, gemäss Präponderanzmethode seien die Grundstücke Nrn. _____, _____, _____, _____ und _____ ab dem 1. Januar 2005 zum Verkehrswert zu versteuern. Es sei zudem darauf hinzuweisen, dass auf den Grundstücken _____ und _____ die latente Steuerschuld der ergänzenden Vermögenssteuer (bis 31. Dezember 2004 und zugleich Beginn der Besteuerung zum Verkehrswert) liege. Diese werde fällig bei Realisierung (Verkauf) der Parzellen oder Teilen davon (vi-act. 4/3). Per 31. Mai 2006 haben die Eheleute auch die selbständige Erwerbstätigkeit als Gastwirte aufgeben und das Restaurant zum Verkehrswert von Fr.____ (gemäss amtlicher Schätzung vom 9. Mai 1996) in das Privatvermögen überführt. Die Vorinstanz besteuerte die Differenz zwischen dem Buchwert und dem



aktuellen Verkehrswert des Restaurants mit Wohnhaus (ohne Boden) zusammen mit den übrigen Einkünften des Jahres 2006 (act. 2/6). Sodann wurde das Grundstück "D.____, O.____" in der Veranlagungsberechnung für die Staats- und Gemeindesteuern 2006 mit einem Vermögenswert von Fr.____ erfasst (act. 2/7). Am 28. Juni 2010 gingen das Restaurant mit Wohnung (Nr. ____), die Scheune (Nr. ____), das Wohnhaus (Nr. ____), der Holzschopf (Nr. ____) und ____ m² Boden durch Erbgang von K.____ sel. an D.____ über, die das Grundstück Nr. ____ mit Gebäuden am 14. April 2011 schenkungsweise an die Rekurrenten übertrug.

bb) Aus dem zeitlichen Ablauf ergibt sich, dass Teile des Grundstücks im Jahr 2003 infolge Aufgabe der landwirtschaftlichen Tätigkeit ins Privatvermögen überführt wurden. Gemäss Veranlagungsberechnung 2003 vom 13. April 2005 betrug der mit den übrigen Einkünften des Jahres 2003 besteuerte Liquidationsgewinn Fr.____ Im Jahr 2006 wurde der Rest der Liegenschaft ins Privatvermögen überführt. Der Liquidationsgewinn (Differenz zwischen Buchwert und aktuellem Verkehrswert) von Fr.____ unterlag mit den übrigen Einkünften des Jahres 2006 der Einkommensbesteuerung. Diese Steuerveranlagungen wurden weder von den Rekurrenten noch – soweit ersichtlich – vom früheren Eigentümer bestritten und erwachsen unangefochten in Rechtskraft. Einkommenssteuerrechtlich schied das Grundstück Nr.____ somit zum Wert von Fr.____ aus dem Geschäftsvermögen aus. Dieser sogenannte Entnahmewert entsprach dem Erwerbspreis, der gemäss Art. 136 Abs. 1 StG für die Berechnung der Anlagekosten zur Anwendung gelangt, und nicht der Verkehrswert, wie die Rekurrenten vorbrachten (vgl. WEIDMANN/GROSSMANN/ZIGERLIG, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 239; ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, V. Teil N 81). Da es in der Folge zu zwei Handänderungen mit Steueraufschub kam (Erbgang vom 28. Juni 2010 und Schenkung vom 14. April 2011) – Gegenteiliges wurde jedenfalls von den Verfahrensbeteiligten nicht geltend gemacht –, ist die Entnahme aus dem Geschäftsvermögen als letzte Veräusserung im Sinn von Art. 136 Abs. 4 StG zu werten. Der massgebende Erwerb liegt somit nicht mehr als zwanzig Jahre zurück, weshalb die Wahl nach Art. 139 Abs. 3 StG ausser Betracht fällt. Die Frage, ob der Ertrags- oder Verkehrswert einzusetzen ist, stellt sich somit nicht.

cc) Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass die Schenkung vom 14. April 2011 an die Rekurrenten in der Handänderungsanzeige vom 4. Januar 2021 mit einem Erwerbspreis von Fr.____ aufgeführt wurde (inklusive Grundstücke Nrn. ____, ____, ____). Dabei dürfte es sich aber eher um ein Entgelt gehandelt haben, das bei der Berechnung der Grundstücksgewinnsteuer von den Verfahrensbeteiligten zu Recht nicht geltend gemacht wurde. Solche Gegenleistungen der Erwerber stellen namentlich keine wertvermehrenden Aufwendungen



dar. Der Steueraufschub nach Art. 132 Abs. 1 lit. a StG wird nur vollständig und nicht anteilmässig gewährt (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, § 7 N 11). Angerechnet wurden hingegen die von den Rekurrenten deklarierten Abzüge (Fr.____) und Nebenkosten (Fr.____). Diese Beträge sind nicht streitig.

d) Der Rekurs ist somit teilweise gutzuheissen und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 27. Juni 2022 aufzuheben. Der Grundstückgewinn aus der Veräusserung des Grundstücks Nr. ____ (Grundbuch O.____) ist unter Berücksichtigung eines Erwerbspreises von Fr.____ auf Fr.____ festzusetzen.

3.- [Kostenspruch]

Entscheid:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 27. Juni 2022 aufgehoben.
2. Der steuerbare Grundstückgewinn aus der Veräusserung des Grundstücks Nr. ____ (Grundbuch O.____) beträgt Fr.____ und ist vom Kantonalen Steueramt neu zu veranlagern.
3. [amtliche Kosten]
4. [ausseramtliche Kosten]