



**Fall-Nr.:** B 2014/124  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 25.08.2015  
**Entscheiddatum:** 25.08.2015

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 25.08.2015**

**Grundstückgewinnsteuer. Art. 134, 136 und 137 StG (sGS 811.1). Streitig war, ob der Beschwerdeführer das von ihm vor dem Erwerb der Liegenschaft im Jahr 1997 dem Verkäufer gewährte Darlehen vom Veräusserungserlös für die Ermittlung der Grundstücksgewinnsteuer abziehen kann. Bestätigung der Schlussfolgerung im vorinstanzlichen Entscheid, wonach die Steuerbehörde die Darlehensschuld bei der Bemessung der Grundstücksgewinnsteuer zu Recht nicht berücksichtigt habe (Verwaltungsgericht, B 2014/124). Entscheid vom 25. August 2015**

Besetzung

Präsident Eugster; Verwaltungsrichter Linder, Heer, Rufener, Bietenharder;  
Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

**X.Y.,**

**Beschwerdeführer,**

gegen

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,**

Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,



**Vorinstanz,**

und

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

**Beschwerdegegner,**

Gegenstand

**Grundstückgewinnsteuer (Ref.Nr. 000000)**

### **Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

#### **A.**

a. Am 15. Oktober 2010 verkaufte X.Y. das 1'351 m<sup>2</sup> grosse Grundstück Nr. 001, Grundbuch A., mit der sich darauf befindlichen Zimmereiwerkstatt und dem Lagerschopf für Fr. 507'000.-- an die Q. AG. Die Steuerveranlagungsbehörde erliess am 9. Februar 2011 gestützt auf die Selbstdeklaration von X.Y. eine vorläufige Steuerrechnung basierend auf einem Grundstücksgewinn von Fr. 158'492.-- (act. G 8/8/4). Der in der Folge ergangenen definitiven Veranlagungsverfügung vom 12. Juni 2013 liegt, ausgehend von einem Erwerbspreis von Fr. 230'000.-- und Nebenkosten von Fr. 19'573.--, ein Grundstücksgewinn von Fr. 257'427.-- zugrunde. Hieraus resultierte ein Steuerbetrag von Fr. 73'417.-- (act. G 8/8/5).

b. In der gegen diese Verfügung gerichteten Einsprache vom 4. Juli 2013 machte X.Y. geltend, die deklarierten Schulden von Fr. 90'519.-- seien vom Grundstücksgewinn abzuziehen. Er habe beim Erwerb der Liegenschaft im Jahr 1997 dem Veräusserer und Schwager H.S. ein zusätzliches Darlehen gewährt. Mit der (aktuellen) Veräusserung der Liegenschaft werde die Schuld von H.S. getilgt; diese sei deshalb vom Verkaufsgewinn abzurechnen (act. G 8/8/7). Das kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Entscheid vom 25. September 2013 ab (act. G 8/8/9). Den hiergegen erhobenen



Rekurs (act. G 8/2) wies die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen mit Entscheid vom 20. Mai 2014 ab (act. G 2).

### **B.**

**a.** Gegen diesen Entscheid erhob X.Y. am 24. Juni 2014 Beschwerde mit dem Antrag, der Entscheid sei teilweise aufzuheben (act. G 1).

**b.** Die Vorinstanz beantragte am 4. Juli 2014 die Abweisung der Beschwerde und verwies auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids (act. G 7). Der Beschwerdegegner stellte mit Eingabe vom 9. Juli 2014 unter Verzicht auf eine Vernehmlassung den Antrag auf Abweisung der Beschwerde (act. G 10).

**c.** Auf die Darlegungen des Beschwerdeführers wird, soweit für den Entscheid relevant, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

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

**1.** Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, StG [sGS 811.1]; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, VRP [sGS 951.1]). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde legitimiert, und die Beschwerdeeingabe vom 24. Juni 2014 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 StG und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist daher grundsätzlich - mit der nachstehenden Einschränkung - einzutreten. Soweit sich der Beschwerdeführer auf seine Stellungnahme vom 10. Januar 2014 im vorinstanzlichen Verfahren (act. G 3/4) bezieht, ohne sich mit den entsprechenden Darlegungen im vorinstanzlichen Entscheid konkret auseinanderzusetzen (act. G 1 S. 2: "Wiederaufnahme meines Vorschlags"), kann hierauf mangels zureichender Begründung nicht eingetreten werden (vgl. VerwGE B 2012/1 vom 12. Juni 2013, E. 1.3 mit Hinweisen, [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)).

### **2.**



**2.1.** Im Kanton St. Gallen werden einerseits Gewinne auf Grundstücken des Privatvermögens sowie auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst. Andererseits sind Grundstücksgewinne aus Geschäftsvermögen von natürlichen und juristischen Personen der ordentlichen Gewinnsteuer unterstellt, so dass der Kapitalgewinn zusammen mit dem übrigen Geschäftserfolg zur Besteuerung kommt bzw. (im Fall eines Kapitalverlustes) verrechnet wird. Zur Anwendung kommt damit das dualistische System (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. A. 2014, V. Rz. 1-3). Vorliegend blieb unbestritten, dass sich das Grundstück Nr. 001 in A. im Privatvermögen des Beschwerdeführers befand, sodass der mit der Veräusserung erzielte Gewinn mit der Grundstückgewinnsteuer zu belasten ist. Steuerobjekt bildet dabei gemäss Art. 134 StG die Differenz zwischen Veräusserungserlös und Anlagekosten. Bestandteile der Anlagekosten bilden der Erwerbspreis und die anrechenbaren Aufwendungen. Der Erwerbspreis beinhaltet im Normalfall den durch Grundbuchbelege ausgewiesene Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers oder den tatsächlich bezahlten niedrigeren Preis. Zusätzliche Erwerbspreisleistungen sind z.B. Sonderentschädigungen an den seinerzeitigen Veräusserer, sofern sie in kausalem Zusammenhang mit der Grundstückveräusserung standen (Art. 136 Abs. 1 StG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., V. Rz. 69 und 70 mit Hinweis auf SGE 1983 Nr. 13). Anrechenbare Aufwendungen bilden unter anderem Ausgaben, die eine Werterhöhung des Grundstücks (im Sinn einer körperlichen oder rechtlichen Verbesserung desselben) bewirkten (Art. 137 Abs. 1 lit. a StG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., V. Rz. 85-94) sowie die mit dem Erwerb und der Veräusserung unmittelbar zusammenhängenden Kosten. Zu letzteren zählen z.B. Handänderungskosten, Gebühren und weitere effektive Auslagen des Erwerbers oder Veräusserers. Die abzugsfähigen Nebenkosten sind auf steuerpflichtige Tatbestände beschränkt (Art. 137 Abs. 1 lit. f StG; Zigerlig/Oertli/Hofmann.a.a.O., V. Rz. 101).

**2.2.** Weil die st. gallische Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer ausgestaltet ist, wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., V. Rz 102; vgl. auch Botschaft zur Totalrevision des Steuergesetzes vom 13. Mai 1997, ABl 1997, 1038). Dies im Gegensatz zur Regelung anderer Kantone (vgl. z.B. Urteil des Bundesgerichts 2C\_799/2008 vom 9. April 2009, E. 5). Bei der Grundstückgewinnsteuer gemäss Art. 12 des Bundesgesetzes über die



Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; sGS 642.14) handelt es sich ebenfalls um eine Objektsteuer, welche das Steuerobjekt ohne Rücksicht auf die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts belastet. Die Grundsätze der rechtsgleichen Besteuerung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verbieten es rechtsprechungsgemäss nicht, dass ein Kanton Grundstückgewinne einer als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer unterwirft (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_375/2010 vom 22. März 2011, E. 5 mit Hinweisen).

### 3.

**3.1.** Streitig ist, ob der Beschwerdeführer das von ihm vor dem Erwerb der Liegenschaft Nr. 001, Grundbuch A., im Jahr 1997 dem Verkäufer gewährte Darlehen vom Veräusserungserlös für die Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer abziehen kann. Zu klären ist mithin, ob das Darlehen zu den anrechenbaren Anlagekosten jenes Erwerbs zu zählen ist. Die Vorinstanz hielt diesbezüglich im angefochtenen Entscheid fest, der Beschwerdeführer habe das Darlehen bereits vor dem Kauf des Grundstücks gewährt. Er habe den Schwager (Grundstücksverkäufer) sowohl vor als auch nach dem Kauf mehrmals finanziell unterstützt. Die Schuld des Schwagers hätte beim Erwerb des Grundstücks getilgt werden können. Es könne der Besteuerung kein anderer zivilrechtlicher Sachverhalt zugrunde gelegt werden. Der Beschwerdeführer und seine Ehefrau hätten das Grundstück zum amtlichen Verkehrswert erwerben können. Beim vereinbarten Rückkaufsrecht des Schwagers seien dessen Schulden durchaus berücksichtigt worden. Die Schulden würden nicht angezweifelt. Da sie aber rechtlich unbeachtlich seien, könne darauf verzichtet werden, die Belege beizuziehen. Es sei die freie Entscheidung des Beschwerdeführers gewesen, das Darlehen beim Erwerb der Liegenschaft nicht anzurechnen. Er habe sich wohl eine Besserung der finanziellen Lage des Schwagers erhofft. Der Grund für den Liegenschafts Kauf werde bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer nicht berücksichtigt. Bei den Vermögensverlusten fehle ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Einkommenserzielung. Deshalb dürfe die Zulässigkeit eines Verlustabzugs ohne ausdrückliche gesetzliche Vorschrift nicht angenommen werden, und wo sie vorgesehen sei, werde sie meist auf Verluste auf Geschäftsvermögen beschränkt (vgl. Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG, Art. 40 Abs. 2 lit. c StG). Verlust sei eine Verminderung des



Vermögens infolge äusserer Ereignisse, deren Herbeiführung nicht im Willen des Steuerpflichtigen und deren Abwendung ausserhalb seiner Macht liege. Fehle eines dieser Merkmale, so handle es sich um eine vermögensrechtliche Verfügung des Steuerpflichtigen, deren wirtschaftliches Resultat nicht als Verlust zu betrachten sei (act. G 2 S. 4-6 mit Hinweis auf Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A. 2002, S. 260). Eine Darlehenshingabe falle in den Bereich der Verwendung des Einkommens und habe keinen Einfluss auf die steuerrechtliche Behandlung. Vertragliche Vereinbarungen über die Gewinnverwendung würden den Erlös im Grundstückgewinnsteuerrecht nicht mindern, zumal dem vertraglich vereinbarten Gewinnanspruchsrecht (act. G 8/8/11 S. 6) nur parteiinterne Wirkung zukomme (act. G 2 S. 6 mit Hinweis auf SGE 1985 Nr. 7). Der Beschwerdeführer habe seinem Schwager ein Darlehen gewährt, welches nach Angaben des Darlehensnehmers nicht eingefordert werden könne. Dieser Sachverhalt werde bei der Vermögenssteuer berücksichtigt. Hingegen könne ein Darlehen bei der Grundstückgewinnsteuer nicht abgezogen werden, wenn es nicht direkt mit der Veräusserung zusammenhänge (act. G 2 S. 7).

Der Beschwerdeführer hält im vorliegenden Verfahren fest, er weise die Kenntnis der Möglichkeit, das Darlehen zum Kaufpreis anzurechnen, vehement zurück. Tatsache sei, dass die Verkaufsverhandlungen im Jahr 1997 eine reine Angelegenheit des Ehepaars H.S. und T.S. in Bezug auf ihr Wohnhaus gewesen sei und sie sich über die darin enthaltenen Details nicht ausgetauscht hätten. Er beharre darauf, dass er von der Möglichkeit, ein Darlehen zum Kaufpreis anrechnen zu können, erstmals aufgrund der diesbezüglichen Darlegungen im Einspracheentscheid vom 16. September 2013 erfahren habe. Sein Schwager H.S. bestätige, dass er die Schulden nie mehr zurückzahlen könne (act. G 3/5). Dieses Geld sei also endgültig verloren. Dafür verlange der Beschwerdegegner auf diesem Verlust eine Gewinnsteuer von rund 30%. Er bitte um Prüfung eines Steuersatzes von 10% auf dem "Verlust-Gewinn" von Fr. 90'519.-- (act. G 1).

**3.2.** Unbestritten blieb, dass die Darlehensschuld von H.S. gegenüber dem Beschwerdeführer bereits vor Abschluss des Grundstückkaufvertrags vom 23. April 1997 bestanden hatte (vgl. act. G 3/4 S. 3). In diesem Vertrag wurde der Kaufpreis mit Fr. 230'000.--, der Rückkaufpreis jedoch mit Fr. 385'000.-- vereinbart (act. G 8/8/11).



Wenn die Vorinstanz die betragliche Differenz von Fr. 155'000.-- (dieser Betrag stimmt mit der Ende 1996 bestandenen Belastung eines nachrangigen Namensschuldbriefs überein; act. G 8/10 Beilage 1) dahingehend interpretierte, dass im Fall eines Rückkaufs auch Schulden des Verkäufers im Preis enthalten gewesen wären, so erscheint dies begründet. Ein anderer Anlass für die Vereinbarung eines unterschiedlichen Kauf- und Rückkaufpreises ist denn auch konkret nicht ersichtlich. Dieser Umstand macht deutlich, dass der Beschwerdeführer beim Erwerb der Liegenschaft die Schulden des Verkäufers durchaus im Blickfeld gehabt haben musste. Letzteres ergibt sich auch aus dem (parteiintern) vereinbarten Gewinnanspruchsrecht bei einem Weiterverkauf der Liegenschaft: Dieses sollte erst bei einem Verkaufspreis von über Fr. 340'000.-- – und damit unbestritten nach Berücksichtigung der Schulden – für den Verkäufer (und Darlehensschuldner) zum Tragen kommen (act. G 8/8/11 S. 6). Schliesslich weist die Vorinstanz darauf hin, dass gemäss dem - vom Beschwerdeführer selbst - im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten Kaufvertrag vom 18. Februar 1997, mit welchem der Darlehensschuldner (H.S.) an seine Ehefrau (T.S.) ein Grundstück veräusserte (act. G 8/11 Beilage 2), der Kaufpreis teilweise durch Darlehensverrechnung getilgt worden war. Ihr Schluss, dass dem Beschwerdeführer die Möglichkeit der Darlehensverrechnung bekannt war, er diese Variante jedoch nicht wählte (act. G 2 S. 6 unten), erscheint auch von daher begründet. Der Einwand des Beschwerdeführers, dass über die in diesem Vertrag enthaltenen Details kein Austausch mit dem Schwager stattgefunden habe (act. G 1 S 2), ändert nichts daran, dass der Beschwerdeführer offensichtlich über den Vertrag verfügte und daher auch von dessen Inhalt Kenntnis genommen haben dürfte. Die vorinstanzlichen Ausführungen bedürfen insofern keiner weiteren Ergänzung, als Anhaltspunkte für eine Unrichtigkeit der Feststellung des Sachverhalts sich den Akten nicht entnehmen lassen.

Hinsichtlich des sinngemässen Gesuchs, den Grundstücksgewinn auf der Basis eines Steuersatzes von 10% zu besteuern (act. G 1 S. 2 unten), ist festzuhalten, dass die Steuersätze gesetzlich festgelegt (Art. 140 f. StG) sind und die hieraus errechnete einfache Steuer mit dem Gemeindesteuerfuss zu multiplizieren ist. Diesbezüglich kommt weder dem Beschwerdegegner noch den Rechtsmittelinstanzen ein Ermessensspielraum zu. Sodann stellt das Vorbringen des Beschwerdeführers, dass H.S. das Darlehen nie mehr zurückzahlen könne (act. G 1 S. 2), keine Grundlage für



eine Berücksichtigung des Darlehens bei der Grundstückgewinnsteuerbemessung dar. Die Verlustwahrscheinlichkeit wird nach Art. 56 Abs. 2 StG lediglich bei der Bewertung unsicherer Forderungen (für die Vermögenssteuer) berücksichtigt. Unter diesen Umständen lässt sich die Schlussfolgerung im vorinstanzlichen Entscheid, wonach der Beschwerdegegner die Darlehensschuld bei der Bemessung der Grundstückgewinnsteuer zu Recht nicht berücksichtigt habe, nicht beanstanden.

4. (...).

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2. Der Beschwerdeführer bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 2'000.--; der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss wird verrechnet.

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Eugster

Schmid