



**Fall-Nr.:** B 2020/93  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 11.09.2020  
**Entscheiddatum:** 28.08.2020

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 28.08.2020**

**Grundstückgewinnsteuer; Art. 130, Art. 134 und Art. 137 StG. Im Zusammenhang mit wertvermehrenden Aufwendungen kann nur dann auf den Gebäudeversicherungswert zurückgegriffen werden, wenn keine quittierten Rechnungen oder andere Zahlungsbelege mehr vorhanden sind. Sind wie vorliegend jedoch eine Baukostenabrechnung sowie detaillierte Werkverträge vorhanden und besteht somit über die getätigten Investitionen Klarheit, ist auf die entsprechenden Belege abzustellen. Gestützt auf die vorhandenen Belege handelte es sich vorliegend entweder um typische Instandhaltungs- bzw. Instandstellungsarbeiten oder aber um solche, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen. Die geltend gemachten Kosten wären folglich in der betreffenden Steuerperiode bei den Unterhaltskosten in Abzug zu bringen gewesen. Eine nachträgliche Berücksichtigung bei der Grundstückgewinnsteuer ist ausgeschlossen (Verwaltungsgericht, B 2020/93).**

**Entscheid vom 28. August 2020**

Besetzung

Abteilungspräsident Eugster; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Blanc Gähwiler

Verfahrensbeteiligte

X.\_\_,

**Beschwerdeführerin,**

vertreten durch ITERA AG, Treuhand & Steuer, Etzelstrasse 42, 8038 Zürich,



## St.Galler Gerichte

gegen

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen**, Unterstrasse 28,  
9001 St. Gallen,

**Vorinstanz,**

und

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

**Beschwerdegegner,**

Gegenstand

**Grundstückgewinnsteuer**

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

#### **A.**

X.\_\_\_ erwarb am 20. März 2003 das Grundstück Nr. ..., Grundbuch B.\_\_\_, bestehend aus dem Doppelseitenhaus Vers.-Nr. ... und 185 m<sup>2</sup> Gebäudegrundfläche und Umschwung an der A.\_\_\_-Strasse ... in B.\_\_\_ zum Preis von CHF 216'000 (act. 7/6/2). Im Jahr 2007 liess sie an der Liegenschaft verschiedene Arbeiten im Umfang von CHF 162'905.60 vornehmen (act. 7/13, 15). Mit Verfügung über die Gebäudeklassierung und -Versicherungswerte vom 28. April 2009 setzte die Gebäudeversicherung (GVA) den Neuwert des Grundstücks auf CHF 415'000 und den Zeitwert auf CHF 270'000 fest; bei der Schätzung vom 24. September 2002 hatte der Neuwert CHF 300'000 und der Zeitwert CHF 174'000 betragen (act. 3/1). Am 27. November 2018 verkaufte X.\_\_\_ die Liegenschaft zum Preis von CHF 440'000. Die Veräusserung wurde gleichentags im Grundbuch eingetragen (act. 7/6/2).

#### **B.**

In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer deklarierte X.\_\_\_ einen Veräusserungserlös von CHF 440'000, einen Erwerbspreis von CHF 216'000, anrechenbare Nebenkosten von CHF 8'243 und wertvermehrnde Aufwendungen von



## St.Galler Gerichte

CHF 162'906 (act. 7/6/1). Mit Verfügung vom 25. September 2019 veranlagte das kantonale Steueramt X.\_\_ mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 183'757 und einem Steuerbetrag von CHF 53'231, wobei es lediglich wertvermehrende Aufwendungen von CHF 32'000 zuliess (act. 7/6/3). Mit Entscheid vom 13. November 2019 wies es die dagegen erhobene Einsprache ab (act. 7/6/7). Dagegen erhob X.\_\_ Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission, welche mit Entscheid vom 20. April 2020 das Rechtsmittel ebenfalls abwies (act. 2).

### C.

X.\_\_ (Beschwerdeführerin) erhob gegen den am 21. April 2020 versandten Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) mit Eingabe ihrer Rechtsvertreterin vom 22. Mai 2020 (Datum Poststempel) Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Rechtsbegehren, unter Kosten- und Entschädigungsfolge sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die gesamte vom Fachdienst für Grundstückschätzungen (FGS) festgestellte und verfügte Wertvermehrung von CHF 96'000, eventualiter CHF 90'000, bei der Grundstückgewinnsteuer als wertvermehrende Aufwendungen zum Abzug zuzulassen (act. 1). Mit Vernehmlassung vom 26. Mai 2020 verwies die Vorinstanz auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) verzichtete am 18. Juni 2020 auf eine Vernehmlassung und beantragte ebenfalls, die Beschwerde sei abzuweisen (act. 9).

Auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und die Ausführungen der Beschwerdeführerin zur Begründung ihres Begehrens sowie die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

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

#### 1.

(...)

Unbeachtlich bleibt hingegen der pauschale Verweis in der Beschwerde auf frühere Eingaben. Da aus einem solchen Verweis nicht hervorgeht, in welchen Punkten und weshalb der vorinstanzliche Entscheid fehlerhaft sein soll, genügt er den Anforderungen an eine Rechtsmittelbegründung nicht (vgl. VerwGE B 2018/255 vom 20. März 2019 E. 1 mit Verweis auf B 2013/76 vom 16. April 2014 E. 1, B 2012/19 vom 29. August 2012 E. 2.3).



### 2.

Zwischen den Verfahrensbeteiligten sind der Erwerbspreis des Grundstücks von CHF 216'000, der Veräusserungserlös von CHF 440'000 sowie Nebenkosten von CHF 8'243 unbestritten. Zu klären ist hingegen die Höhe der zu berücksichtigenden wertvermehrenden Aufwendungen. Die Beschwerdeführerin vertritt dabei die Ansicht, die Differenz der Zeitwerte der Schätzungen 2002 und 2009 in der Höhe von CHF 96'000 entspreche den wertvermehrenden Aufwendungen.

#### 2.1.

Die rechtlichen Ausführungen der Vorinstanz zum Gegenstand der als wertvermehrend zu berücksichtigenden Aufwendungen der Grundstückgewinnsteuer gemäss Art. 130 StG, dem Steuerobjekt gemäss Art. 134 StG und den anrechenbaren Aufwendungen gemäss Art. 137 StG (E. 2 Ingress des angefochtenen Entscheids) sind korrekt, weshalb – anstelle von Wiederholungen – darauf verwiesen werden kann.

#### 2.2.

Wertvermehrende Aufwendungen sind hinreichend zu substantiieren, z. B. durch quitierte Rechnungen oder andere Zahlungsbelege. Der Gebäudeversicherungswert kann zwar dann herangezogen werden, wenn es an geeigneteren Grundlagen mangelt. Zwingende Schlussfolgerungen über erfolgte Investitionen und über den effektiven Mehrwert lassen sich daraus jedoch keine ziehen (vgl. M. Klöti-Weber, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N 5a zu § 104 StG AG). Folglich ist nur dort eine Schätzung zulässig, wo Unklarheiten bestehen. Bei Vorhandensein genauer Abrechnungen ist dagegen auf die ausgewiesenen Baukosten abzustellen (vgl. BGer 2C\_311/2010 vom 22. Dezember 2010 E. 3.4; 2C\_6/2011 vom 16. Mai 2011 E. 3.3.3).

Wie bereits vor Vorinstanz stützt sich die Argumentation der Beschwerdeführerin ausschliesslich auf die Versicherungswerte des Gebäudes. Soweit sie gestützt auf die amtlichen Schätzungen die Differenz der Zeitwerte als wertvermehrende Aufwendungen berücksichtigt haben möchte, übersieht die Beschwerdeführerin zunächst, dass damit der Veränderung des Neuwerts keine Beachtung geschenkt wird. Da sich der Zeitwert aus dem Neuwert abzüglich Wertminderung, die seit der Erstellung des Gebäudes infolge Alter, Abnutzung oder aus anderen Gründen eingetreten ist, ergibt, wäre bei der Argumentation der Beschwerdeführerin daher vielmehr die Differenz der jeweiligen Minderwerte (2009: CHF 170'000, 2002: CHF 126'000) zu berücksichtigen, mithin CHF 44'000. Entscheidrelevant ist vorliegend jedoch vielmehr, dass im Zusammenhang mit wertvermehrenden Aufwendungen wie



dargelegt nur dann auf den Gebäudeversicherungswert zurückgegriffen werden könnte, wenn keine quittierten Rechnungen oder andere Zahlungsbelege mehr vorhanden wären. Sind wie vorliegend jedoch eine Baukostenabrechnung sowie detaillierte Werkverträge vorhanden und besteht somit über die getätigten Investitionen Klarheit, ist auf die entsprechenden Belege abzustellen.

### 2.3.

Lagen nach dem Recht der betreffenden Steuerperiode Unterhaltskosten vor, wurde der Abzug aus tatsächlichen Gründen aber nicht getätigt, steht dies später einer umqualifizierenden "Heilung" entgegen. Die steuerpflichtige Person ist auf ihre damalige Deklaration zu behaften. Darüber hinaus scheidet eine nachträgliche Berücksichtigung von Unterhaltskosten am Periodizitätsprinzip. Ebenso bedeutungslos muss bleiben, ob seinerzeit der Effektiv-abzug getätigt werden konnte oder – aus Gründen des vorharmonisierten Steuerrechts – lediglich der Pauschalabzug zur Verfügung stand. Die Unterhaltskosten gelten so oder anders als "konsumiert". Einen Bruch erfährt die an sich klare rechtstechnische Unterscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen, soweit es um Kosten für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege geht. Die Kantone sind berechtigt, nicht aber verpflichtet, solche Aufwendungen wie Unterhaltskosten zu behandeln. Sieht ein Kanton eine derartige Gleichstellung von Kosten für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege mit Unterhaltskosten vor (vgl. Art. 9 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG), so bindet dies nicht nur den Kanton, sondern auch die steuerpflichtige Person: Auch solche Kosten sind zwingend im Rahmen der Einkommenssteuer geltend zu machen und können, falls dies "vergessen" wurde, nicht später in der Grundstückgewinnsteuer "nachgeholt" werden. Die skizzierte Bindungswirkung kann in jedem Fall nur eintreten, wenn das kantonale Recht im Zeitpunkt, in welchem die Kosten für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege angefallen sind, tatsächlich vorsah, solche Aufwendungen wie Unterhaltskosten zu behandeln. Falls der Kanton die Gleichstellung mit Unterhaltskosten indes nur in beschränktem Masse vorsah, beispielsweise im Umfang von 50 Prozent, behalten die nicht als Unterhaltskosten betrachteten 50 Prozent ihren Charakter als wertvermehrend bei. Aus diesem Grund kann die steuerpflichtige Person diese 50 Prozent bei der späteren Veräusserung des Grundstücks als Anlagekosten geltend machen (BGer 2C\_926/2019 vom 12. Mai 2020 E. 2.2.4-2.2.6). Der Kanton St. Gallen hat von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht und Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind (Art. 44 Abs. 2 zweiter Satz StG). Unter der bis zur



## St.Galler Gerichte

Steuerperiode 2009 geltenden Praxis war die Höhe des Abzugs für solche Massnahmen bei der direkten Bundessteuer in den ersten zwei Jahren nach Anschaffung der Liegenschaft auf 50 Prozent beschränkt, nachher waren die Investitionen zu 100 Prozent abziehbar (vgl. StB 44 Nr. 5 Ziff. 4). Der Kanton St. Gallen nahm dadurch die Gleichstellung mit den Unterhaltskosten vorweg, wie sie heute in Art. 9 Abs. 3 Satz 2 StHG verankert ist. Eine Einschränkung bestand nur bezüglich der ersten zwei Jahre nach Anschaffung, wo eine hälftige Abzugsmöglichkeit bestand (vgl. auch BGer 2C\_926/2019 vom 12. Mai 2020 E. 3.2.2).

Die Vorinstanz hat sich ausführlich mit den ausgeführten Arbeiten an der Liegenschaft der Beschwerdeführerin auseinandergesetzt. Gestützt auf die Werkverträge und die Baukostenabrechnung kam die Vorinstanz zu Recht zum Schluss, dass es sich dabei entweder um typische Instandhaltungs- bzw. Instandstellungsarbeiten handelte oder aber um solche, die nach Art. 44 Abs. 2 StG dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienten (vgl. E. 2c S. 6 des angefochtenen Entscheids; act. 7/13, 15), was im Übrigen unbestritten blieb. In Übereinstimmung mit den vorinstanzlichen Ausführungen stellen energiesparende und dem Umweltschutz dienende Investitionen in den meisten Fällen zwar wirtschaftlich und technisch Anlagekosten dar. Sie sind jedoch wie dargelegt der Abzugsfähigkeit zugeführt worden, weil der Gesetzgeber damit eine wirtschafts- und energiepolitische Zielsetzung verfolgt. Da die Beschwerdeführerin das Grundstück im Jahr 2003 erworben hatte und die Sanierungsarbeiten im Jahr 2007 erfolgten, bestand demnach keine Einschränkung der Abzugsmöglichkeiten von Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienten. Die geltend gemachten Kosten wären folglich in der betreffenden Steuerperiode bei den Unterhaltskosten in Abzug zu bringen gewesen. Eine nachträgliche Berücksichtigung bei der Grundstückgewinnsteuer ist ausgeschlossen.

### **2.4.**

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz den Rekurs gegen die Einsprache zu Recht abgewiesen hat. Die angehobene Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist daher abzuweisen.

### **3.**

(...)



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

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'500 unter Verrechnung mit dem von ihr in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss.

**3.**

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.