

# **BGer 9C\_622/2024 vom 29. Dezember 2025**

Bundesgericht, 2025-12-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_622\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_622_2024)

FR: TF 9C\_622/2024 du 29 décembre 2025

IT: TF 9C\_622/2024 del 29 dicembre 2025

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die Beschwerde richtet sich gegen einen Entscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit ( Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG ). Die Vorinstanz hat das Verfahren an das Kantonale Steueramt zurückgewiesen. Ein Rückweisungsentscheid schliesst das Verfahren nicht ab, weshalb es sich bei ihm grundsätzlich um einen Vor- oder Zwischenentscheid handelt (vgl. BGE 149 II 66 E. 1.2; 148 IV 155 E. 1.1; 145 II 168 E. 2; 144 III 253 E. 1.3; 144 IV 321 E. 2.3). Wenn die Rückweisung aber einzig noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient und der Unterinstanz daher keinerlei Entscheidungsspielraum verbleibt, ist ein solcher Entscheid nach der Praxis der öffentlich-rechtlichen Abteilungen des Bundesgerichts wie ein Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG zu behandeln (vgl. BGE 150 II 346 E. 1.3.4; 145 III 42 E. 2.1; 144 III 253 E. 1.4). Ein solcher Endentscheid liegt hier vor, weil das Kantonale Steueramt auf der Grundlage des angefochtenen Entscheids nur noch den Steuerbetrag berechnen kann, ohne über einen Ermessensspielraum zu verfügen.

### **E. 1.2**

Da es sich bei der Grundstückgewinnsteuer um eine in den Titeln 2-5 und 6 Kapitel 1 StHG (SR 641.14) geregelte Materie handelt, ist das Kantonale Steueramt als Veranlagungsbehörde zur Beschwerde legitimiert ( Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG i.V.m. Art. 73 Abs. 1 und 2 StHG i.V.m. Art. 158 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998 [StG/SG]; vgl. BGE 134 II 124 E. 2.6.3; Urteil 9C\_682/2022 / 9C\_683/2022 vom 23. Juni 2023 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 149 II 400 , aber in: StE 2024 A 32 Nr. 55). Die Beschwerde wurde form- und fristgerecht eingereicht ( Art. 42 und 100 BGG ). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

### **E. 2**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte ( BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist ( BGE 150 II 346 E. 1.5; Urteile 9C\_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 150 I 1 , aber in: StE 2024 B 44.11 Nr. 17; 9C\_678/2021 vom 17. März 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 149 II 158 , aber in: StE 2023 B 72.13.1 Nr. 4; 9C\_628/2022 vom 31. Januar 2023 E. 2). In Bezug auf die Verletzung der

verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht ( BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

### **E. 3**

Die Vorinstanz hat erwogen, der Abbruch von Gebäuden auf dem Grundstück führe nicht dazu, dass der Erwerbspreis für die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer korrigiert werden müsse; bei den Aufwendungen sei vielmehr der volle Erwerbspreis von Fr. 750'000.- zu berücksichtigen. Die Kosten für die anstelle des abgebrochenen Gebäudes erstellten Bauten seien gemäss BGE 149 II 27 als werterhaltend zu qualifizieren und damit bei der Einkommens- und nicht bei der Grundstückgewinnsteuer abziehbar, soweit sie die Aufwendungen für die abgebrochenen Bauten nicht übersteigen. Gleichwohl liess die Vorinstanz diese Kosten in der Höhe von Fr. 324'000.- im vorliegenden Fall aufgrund der Grundsätze von Treu und Glauben ( Art. 9 BV ) und der Gleichbehandlung (Art. 8 bzw. Art. 127 Abs. 2 BV ) zum Abzug zu, weil die Beschwerdegegner diese Kosten ansonsten infolge der mit BGE 149 II 27 vollzogenen Praxisänderung weder bei der Einkommens- noch bei der Grundstückgewinnsteuer hätten abziehen können. Dies ergab gemäss Vorinstanz anrechenbare Anlagekosten in der Höhe von Fr. 2'927'675.- (Fr. 2'603'675.- zuzüglich Fr. 324'000.-). Bei einem anrechenbaren Erlös von Fr. 4'106'000.- resultierte ein steuerbarer Grundstückgewinn von Fr. 1'178'325.-. Das Kantonale Steueramt ist der Ansicht, dass kein Grund für Vertrauensschutz bestehe und die Vorinstanz überdies in Willkür verfallen sei, soweit sie es unterlassen habe, die Anlagekosten zu korrigieren.

### **E. 4.1**

Nach Art. 12 Abs. 1 StHG haben die Kantone Gewinne, die sich unter anderem aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens ergeben, mit einer Grundstückgewinnsteuer zu erfassen, soweit der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Die Anlagekosten setzen sich zusammen aus dem Erwerbspreis oder einem Ersatzwert zuzüglich der Aufwendungen. Der Kanton St. Gallen hat Art. 12 StHG in Art. 130 ff. StG /SG umgesetzt und die hier streitbetroffenen Begriffe "Erwerbspreis", "Aufwendungen" und "Anlagekosten" in Art. 136 ff. StG /SG konkretisiert.

### **E. 4.2**

Aus den in Art. 12 Abs. 1 StHG verwendeten unbestimmten Rechtsbegriffen "Erlös" (frz. "le produit de l'aliénation"; ital. "il prodotto dell'alienazione"), "Anlagekosten" (frz. "dépenses d'investissement"; ital. "le spese di investimento"), "Erwerbspreis" (frz. "prix d'acquisition"; ital. "prezzo d'aquisto"), "Ersatzwert" (frz. "autre valeur s'y substituant"; ital. "valore di sostituzione") und "Aufwendungen" (frz. "impenses"; ital. "le spese") ergeben sich gewisse Grundcharakteristika der Grundstückgewinnsteuer: Da die Anlagekosten vom Erlös abgezogen werden können, handelt es sich bei der Grundstückgewinnsteuer nicht um eine Umsatz- bzw. Verkehrssteuer, sondern um eine Spezialeinkommens- bzw. Spezialgewinnsteuer. Weil der Abzug grundsätzlich auf die Anlagekosten beschränkt ist und andere Vermögensabgänge des Veräusserers ohne Zusammenhang mit dem Grundstück nicht abgezogen werden können, ist die Grundstückgewinnsteuer - im Unterschied zur allgemeinen Einkommenssteuer - im Grundsatz eine Objektsteuer (vgl. BGE 150 II 478 E. 5; 148 II 299 E. 7.4.5; 145 II 206 E. 2.2.2 und 3.1; MARTIN ZWEIFEL und andere, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 2 Rz. 1 f.).

### **E. 4.3**

Der Bundesgesetzgeber hat darauf verzichtet, die in Art. 12 Abs. 1 StHG verwendeten unbestimmten Rechtsbegriffe zu definieren; so werden namentlich die Begriffe "Erlös", "Anlagekosten" und "Ersatzwert" nicht näher ausgeführt. Insofern überlässt der Bund den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns einen, wenn auch eingeschränkten, Spielraum (vgl. BGE 143 II 382 E. 3.1; 143 II 396 E. 2.4; Urteile 9C\_9/2023 vom 2. August 2023 E. 4.2.1; 2C\_665/2019 vom 10. März 2020 E. 2.2; 2C\_421/2018 vom 13. Mai 2019 E. 2.2; 2C\_1058/2018 vom 26. September 2019 E. 3.2).

#### **E. 4.4.1**

Der den Kantonen bei der Umschreibung des Steuerobjekts und dessen Bemessung zustehende Freiraum ist indessen - wie eben ausgeführt - nur ein beschränkter ( BGE 143 II 382 E. 4.1 m.w.H.). Insbesondere kann die Auslegung der Rechtsbegriffe "Erlös", "Anlagekosten" und "Ersatzwert" im Rahmen von Art. 12 Abs. 1 StHG nicht harmonisierungsautonom erfolgen. Die Kantone haben bei der Umschreibung des Steuerobjekts und dessen Bemessung den harmonisierungsrechtlichen Rahmen zu beachten. Soweit bundessteuergesetzliche und harmonisierungsrechtliche Regelungen dem Sinn nach übereinstimmen, ist aus Gründen der vertikalen Steuerharmonisierung eine identische Auslegung geboten ( BGE 143 II 382 E. 4.1; Urteil 9C\_9/2023 vom 2. August 2023 E. 4.2.2).

#### **E. 4.4.2**

Die Kantone sind von Bundesrechts wegen gehalten, bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns das Kongruenzprinzip ("le principe des conditions comparables"; "il principio delle condizioni comparabili") zu beachten (Urteile 9C\_9/2023 vom 2. August 2023 E. 6.3; 2C\_665/2019 vom 10. März 2020 E. 2.3.2; 2C\_198/2016 vom 20. Juli 2016 E. 3.5 m.w.H., in: ASA 85 S. 160; 2C\_633/2016 vom 10. Mai 2017 E. 4.3, in: RDAF 2017 II S. 559). Für die Ermittlung des Grundstückgewinns sind vergleichbare Verhältnisse herzustellen. Demzufolge haben sich Erlös und Anlagewert in der Regel auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück zu beziehen. Substanzzunahmen sind bei der Ermittlung des Gewinns ebenso zu berücksichtigen wie Substanzabnahmen (Urteil 2C\_817/2014 vom 25. August 2015 E. 2.2.2). Grundgedanke des Kongruenzprinzips ist, dass mit der Grundstückgewinnsteuer nur der "unverdiente" Wertzuwachs auf einem Grundstück erfasst werden soll, nicht aber der Mehrwert, welcher durch Investitionen des Veräusserers, d.h. durch Arbeit oder Kapital geschaffen wurde (Urteile 9C\_9/2023 vom 2. August 2023 E. 6.3; 2C\_665/2019 vom 10. März 2020 E. 2.3.2; 2C\_357/2017 vom 22. Februar 2018 E. 3.4; 2C\_198/2016 vom 20. Juli 2016 E. 3.5 m.w.H., in: ASA 85 S. 160; 2C\_357/2017 vom 22. Februar 2018 E. 3.4; vgl. auch Urteil 2C\_633/2016 vom 10. Mai 2017 E. 4.3 und 6.1, in: RDAF 2017 II S. 559).

#### **E. 5.1**

Gemäss vorinstanzlicher Auffassung ist bei den Anlagekosten nicht bloss der die Grundstückfläche betreffende Anteil des Erwerbspreises, sondern der volle Erwerbspreis in der Höhe von Fr. 750'000.- zu berücksichtigen. Die Vorinstanz begründete ihren Standpunkt im Wesentlichen mit dem Kongruenzprinzip und der Koordination zwischen Einkommens- und Grundstückgewinnsteuer. Sie erwog, im Umfang, in dem der Nutzungswert der abgebrochenen Gebäude durch den Neubau ersetzt worden sei, sei eine einmalige Wertwiederherstellungsmassnahme realisiert worden. Funktional bzw. objektiv-technisch betrachtet habe sich im Zeitraum zwischen Erwerb und Veräusserung

insofern nichts an der Gebäudesituation verändert, als dass mit dem Ersatzneubau wiederum ein nutzbares Gebäude entstanden sei. Die konkrete Art des zur Instandstellung führenden bautechnischen Vorgangs (Um-, Ein- oder auch Ersatzneubau) oder dessen zeitliche Komponente (periodisch oder einmalig) würden keine unterschiedliche Behandlung bei der Grundstückgewinnsteuer zu begründen vermögen. Deshalb fehle es an einer Rechtfertigung für die nachträgliche Kürzung um den auf das ursprüngliche Haus entfallenden Anteil am Erwerbspreis als anrechenbare Anlagekosten. Für dieses Auslegungsergebnis spreche auch der harmonisierungsrechtliche Koordinationsbedarf in Bezug auf die Einkommenssteuer. Die Koordination lasse grundsätzlich keine Schnittmenge zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Kosten zu. Aufwendungen im Zusammenhang mit Grundstücken müssten folglich unter dem einen oder anderen Titel zum Abzug zugelassen werden. Diese Betrachtungsweise sei Ausdruck des gesetzgeberischen Entschlusses, dass der ursprüngliche Erwerbspreis massgebende Referenzgrösse sei und bleibe, womit die durch die Nutzung und den Lauf der Jahre tatsächlich eingetretenen Substanz- bzw. Wertminderungen - und damit auch die Kosten für die Behebung dieser Minderungen (nicht aber für Wertvermehrungen) - von Gesetzes wegen bei der Ermittlung des Grundstückgewinns unbeachtlich seien und nicht vom Erlös abgezogen werden dürften. Mit Blick auf BGE 149 II 27 seien diese Wiederherstellungskosten bei der Einkommenssteuer zu berücksichtigen. Bei konsequenter Beachtung des Grundsatzes der vergleichbaren Verhältnisse sei der gesamte Erwerbspreis einzubeziehen. Gleichzeitig dürften aus Gründen der horizontal harmonisierenden und funktionalen Koordination bzw. Kongruenz lediglich die über den Erwerbspreis für das frühere Gebäude hinausgehenden Kosten als wertvermehrende Aufwendungen vom Veräusserungserlös abgezogen werden.

## **E. 5.2**

Diese Erwägungen des kantonalen Gerichts stehen im Widerspruch zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung: Mit Urteil 2C\_665/2019 vom 10. März 2019 gelangte das Bundesgericht zum Schluss, dass bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns Anlagekosten für nicht mehr vorhandene Bauten von Bundesrechts wegen nicht als Aufwendungen gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG zu qualifizieren sind. Das Bundesgericht erwog, diese Lösung dränge sich auch deshalb auf, weil das Kongruenzprinzip nicht nur sicherstelle, dass sich Anlagekosten und Erlös auf das in seinem Bestand gleiche Grundstück bezögen, sondern diesem Prinzip komme auch eine Abgrenzungsfunktion gegenüber der Einkommenssteuer zu. Gingen Gebäude auf einem im Privatvermögen gehaltenen Grundstück durch Brand, Blitzschlag oder andere Naturereignisse unter, so handle es sich dabei zunächst um einen privaten Vermögensverlust, der einkommenssteuerlich unerheblich bleibe. Ebenso verhalte es sich beim Abbruch einer Baute und deren Ersatz durch ein neues Gebäude. Steuersystematisch falle es daher ausser Betracht, diesen Verlust nunmehr doch bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns zu beachten, indem auch die Anlagekosten von beim Erwerb vorhandenen, in der Zwischenzeit untergegangenen Gebäuden als Aufwendungen anerkannt würden (erwähntes Urteil 2C\_665/2019 E. 3 und 4). Der angefochtene Entscheid gibt keinen Anlass, das Kongruenzprinzip neu zu definieren bzw. die dargelegte Rechtsprechung in Zweifel zu ziehen (zu den Voraussetzungen einer Praxisänderung vgl. BGE 148 III 270 E. 7.1; 145 V 304 E. 4.4). Namentlich ist die mit BGE 149 II 27 vollzogene Änderung der Praxis zu den Einkommenssteuern kein Grund, auf die Rechtsprechung zu den Grundstückgewinnsteuern zurückzukommen, da bei richtiger Betrachtungsweise die im Zusammenhang mit einer Ersatzneubaute anfallenden Kosten

auch weiterhin keine bei der Einkommenssteuer abzugsfähigen werterhaltenden Aufwendungen darstellen (vgl. E. 6.3.2).

### **E. 5.3**

Damit verletzte die Vorinstanz Bundesrecht, als sie bei den Anlagekosten den vollen Erwerbspreis von Fr. 750'000.- berücksichtigte. Richtigerweise ist nur der auf den Landanteil entfallene Teil des Erwerbspreises in Abzug zu bringen. Gestützt auf die amtliche Steuerwertschätzung vom 10. Mai 2015 wurde dieser von der Verwaltungsrekurskommission auf 56,8 % des Verkehrswerts von Fr. 673'000.- und somit auf Fr. 382'300.- festgesetzt. Zu Recht wies die Vorinstanz darauf hin, dass bei korrekter Betrachtungsweise die Festsetzung des anrechenbaren Erwerbspreises nicht basierend auf dem Verkehrswert, sondern auf dem (vollen) Erwerbspreis von Fr. 750'000.- vorzunehmen ist. Der anrechenbare Erwerbspreis beträgt somit Fr. 426'000.- (Fr. 750'000.- x 56,8 %).

### **E. 6.1**

Die Vorinstanz bezifferte die gesamten Ersatzneubaukosten auf Fr. 1'981'327.-, berücksichtigte indes bei den Anlagekosten als wertvermehrnde Aufwendungen nur den Betrag von Fr. 1'657'327.-; die übrigen Fr. 324'000.- seien gemäss vorinstanzlicher Auffassung grundsätzlich bei den Einkommenssteuern 2019 als werterhaltende Aufwendungen in Abzug zu bringen gewesen.

### **E. 6.2**

Zunächst ist festzuhalten, dass Unterinstanz wie auch Verwaltung von Ersatzneubaukosten in der Höhe von Fr. 2'025'027.- ausgingen; gemäss Entscheid vom 18. September 2023 seien diese Kosten unbestritten geblieben. Im Zusammenhang mit der zu Recht erfolgten Korrektur der unterinstanzlichen Berechnung des anteilmässigen Erwerbspreises (Erhöhung von Fr. 382'300.- auf Fr. 426'000.-, mithin um Fr. 43'700.-; vgl. E. 5.3) reduzierte die Vorinstanz die Ersatzneubaukosten um denselben Betrag (von Fr. 2'025'027.- auf Fr. 1'981'327.-). Diese zweite, nicht näher begründete Korrektur ist nicht nachvollziehbar, handelt es sich doch bei den Ersatzneubaukosten um einen tatsächlich aufgewendeten Betrag. Die Festsetzung der Ersatzneubaukosten auf Fr. 1'981'327.- findet denn auch keine Stütze in den Akten. Sie ist offensichtlich unrichtig im Sinne von Art. 105 Abs. 2 BGG, weshalb darauf nicht abgestellt werden kann. Mit der Verwaltungsrekurskommission und dem Kantonalen Steueramt ist somit von Ersatzneubaukosten in der Höhe von Fr. 2'025'027.- auszugehen.

### **E. 6.3.1**

Das Verwaltungsgericht hat erwogen, dass die Kosten für die Ersatzneubaute nach der mit BGE 149 II 27 vollzogenen Praxisänderung als werterhaltend zu qualifizieren seien, soweit sie die Kosten für die abgebrochene Baute (bzw. ihr Anteil am Erwerbspreis von Fr. 324'000.-) nicht übersteigen würden; in diesem Umfang seien diese Kosten grundsätzlich bei der Einkommens- und nicht bei der Grundstückgewinnsteuer abzuziehen gewesen. Die Vorinstanz hat den Abzug dieser Kosten in der Höhe von Fr. 324'000.- bei der Grundstückgewinnsteuer gleichwohl unter Bezugnahme auf die Grundsätze von Treu und Glauben ( Art. 9 BV ) und der Gleichbehandlung (Art. 8 bzw. Art. 127 Abs. 2 BV ) zugelassen. Sie begründete dies damit, dass die Beschwerdegegner für das Steuerjahr 2019 bereits vor Bekanntwerden der Praxisänderung gemäss BGE 149 II 27 rechtskräftig veranlagt worden seien, weshalb sie diese Kosten bei der Einkommenssteuer nicht hätten geltend machen können.

### **E. 6.3.2**

Die Vorinstanz übersieht, dass BGE 149 II 27 nicht den hier zu beurteilenden Ersatz eines bestehenden Gebäudes durch einen Neubau zum Gegenstand hat. Vielmehr bezieht sich die Praxisänderung auf Arbeiten im Zusammenhang mit Totalsanierungs-, Renovierungs- und Umbauprojekten an bestehenden Gebäuden bzw. den seither überholten Begriff des "wirtschaftlichen Neubaus" (vgl. Urteil 9C\_722/2024 vom 31. Juli 2025 E. 6.3). Damit besteht auch nach der Praxisänderung gemäss BGE 149 II 27 keine Grundlage, Ersatzneubaukosten bei der Einkommenssteuer in Abzug zu bringen. Folglich sind die gesamten Kosten in der Höhe von Fr. 2'025'027.- bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen. Auf die auf dem Grundsatz von Treu und Glauben und dem Rechtsgleichheitsgebot basierende Argumentation der Vorinstanz (und die diesbezüglichen Einwendungen des Kantonalen Steueramts) braucht folglich nicht weiter eingegangen zu werden.

### **E. 6.4**

Bei den anrechenbaren Anklagekosten ebenfalls zu berücksichtigen sind Nebenkosten, welche gemäss verbindlicher vorinstanzlicher Sachverhaltsfeststellung Fr. 196'348.- betragen. Zusammen mit dem anteilmässigen Erwerbspreis von Fr. 426'000.- (vgl. E. 5.3) und den wertvermehrenden Aufwendungen von Fr. 2'025'027.- (vgl. E. 6.3.2) ergibt dies Anlagekosten von insgesamt Fr. 2'647'375.-. Gemäss unbestrittener vorinstanzlicher Feststellung beträgt der anrechenbare Erlös Fr. 4'106'000.-. Unter Berücksichtigung der Anlagekosten von Fr. 2'647'375.- resultiert ein steuerbarer Grundstückgewinn von Fr. 1'458'625.-.

### **E. 7**

Die Beschwerde ist teilweise gutzuheissen und die Sache ist an das Kantonale Steueramt zurückzuweisen, damit es unter Zugrundelegung eines steuerbaren Grundstückgewinns von Fr. 1'458'625.- die Grundstückgewinnsteuer neu berechne.

### **E. 8**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens rechtfertigt es sich, die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Steuerpflichtigen aufzuerlegen ( Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG ). Dem Kanton St. Gallen, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.