

# **SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2019/167 vom 8. Oktober 2019**

Sg Verwaltungsgericht, 2019-10-08, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg\\_publicationen\\_B\\_2019\\_167](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2019_167)

FR: SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2019/167 du 8 octobre 2019

IT: SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2019/167 del 8 ottobre 2019

## **Regeste**

Grundstückgewinnsteuer. Gemäss Art. 9 Abs. 3 StHG können die Kantone bei den Unterhaltskosten Abzüge für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege vorsehen. 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 Steuerperiode 2009 geltenden (gelockerten) Dumont-Praxis war die Höhe des Abzugs für solche Massnahmen bei der direkten Bundessteuer in den ersten fünf Jahren nach Anschaffung der Liegenschaft auf 50 Prozent beschränkt, nachher waren die Investitionen zu 100 Prozent abziehbar (Verwaltungsgericht, B 2019/167). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 12. Mai 2020 abgewiesen (Verfahren 2C\_926/2019).

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP). Als Steuerpflichtiger, dessen Begehren mit dem angefochtenen Entscheid abgewiesen wurde, ist der Beschwerdeführer zur Beschwerdeerhebung befugt. Die Beschwerde gegen den am 21. Juni 2019 versandten Rekursentscheid wurde mit Eingabe vom 19. Juli 2019 rechtzeitig erhoben und erfüllt formell und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

### **E. 2**

Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt (Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG; Art. 130 Abs. 1 und Art. 134 StG). Gemäss Art. 137 Abs. 1 lit. a StG sind als Aufwendungen Ausgaben anrechenbar, die eine dauerhafte Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben, wie Kosten für Planung, Bau und Verbesserung. Aufwendungen, die steuerlich bereits abgezogen worden sind, werden nicht angerechnet (Art. 137 Abs. 2 StG). Leistungen Dritter, insbesondere Versicherungsleistungen, Subventionen und Beiträge, für die der Veräusserer nicht ersatz- oder rückerstattungspflichtig ist, werden von den Anlagekosten abgerechnet (Art. 138 StG).

Zwischen den Verfahrensbeteiligten ist umstritten, ob zu den bereits berücksichtigten wertvermehrenden Aufwendungen von insgesamt CHF 108'121 weitere Aufwendungen im Umfang von total CHF 149'565 zu berücksichtigen sind. Nicht umstritten sind dagegen der Erwerbspreis des Grundstücks von CHF 1'250'000, der Veräusserungserlös von CHF 1'963'914 sowie Nebenkosten von CHF 19'865.

### **E. 3**

Der Beschwerdeführer macht wertvermehrnde Aufwendungen von CHF 56'000 für die energetische Fenstersanierung im Jahr 1984 (nachfolgend Erwägung 3.2.1), von CHF 53'925 für die energetische Sanierung des Flachdachs im Jahr 1987 (nachfolgend Erwägung 3.2.2), von CHF 10'000 für die Ausrüstung der Balkone mit einem vertikalen Sonnenschutz im Jahr 2010 (nachfolgend Erwägung 3.3) sowie von CHF 29'640 für im Jahr 2010 beim Einkommen versteuerten Förderbeiträge (nachfolgend Erwägung 3.4) geltend.

#### **E. 3.1**

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 werden. Allgemein gilt im Übrigen die Regel, dass Auslagen, die steuerlich bereits in Abzug gebracht worden sind, als anrechenbare Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer ausser Betracht fallen (Art. 137 Abs. 2 StG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 350 ff.). Wertvermehrnde Investitionen sind von den Unterhaltskosten abzugrenzen, die dazu dienen, die Liegenschaft in ihrem Wert zu erhalten. Abzugsfähig bei der Grundstückgewinnsteuer sind wertvermehrnde Aufwendungen, während werterhaltende Aufwendungen bei der Einkommenssteuer in Abzug gebracht werden können (Art. 9 Abs. 3 StHG; Art. 44 Abs. 2 StG). Eine doppelte Berücksichtigung (sowohl bei der Einkommenssteuer als auch bei der Grundstückgewinnsteuer) ist ausgeschlossen (BGER 2C\_460/2015 vom 1. Oktober 2015 E. 4.1). Gemäss Art. 9 Abs. 3 StHG können die Kantone bei den Unterhaltskosten Abzüge für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege vorsehen. 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 Steuerperiode 2009 geltenden (gelockerten) Dumont-Praxis war die Höhe des Abzugs für solche Massnahmen bei der direkten Bundessteuer in den ersten fünf Jahren nach Anschaffung der Liegenschaft auf 50 Prozent beschränkt, nachher waren die Investitionen zu 100 Prozent abziehbar (Reich/von Ah/Brawand, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, N 57a zu Art. 9 StHG; vgl. auch Art. 8 der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer in der Fassung vor 1. Januar 2010, AS 1992 1791 ff.). Für das Steuerrecht gilt der gefestigte Grundsatz, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen trägt, während den Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen trifft, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 390). Daher hat der Beschwerdeführer darzutun, dass der streitige Aufwand wertvermehrnd ist.

### **E. 3.2**

Es ist unbestritten, dass es sich sowohl bei der Fenstersanierung im Jahr 1984 als auch der Flachdachsanieierung im Jahr 1987 um Energiesparmassnahmen gehandelt hat. Damit stellten die entsprechenden Aufwendungen Unterhaltskosten dar. Zwar galt zum damaligen Zeitpunkt die Dumont-Praxis, Aufwendungen für Umweltschutzmassnahmen fielen jedoch nicht darunter ( Reich/von Ah/Brawand , a.a.O., N 56n zu Art. 9 StHG). Vielmehr konnten bei der Einkommenssteuerveranlagung in den ersten fünf Jahren nach der Anschaffung der Liegenschaft 50 Prozent der Investitionen als Liegenschaftsunterhalt in Abzug gebracht werden; danach waren die Investitionen zu 100 Prozent als Unterhalt abziehbar.

#### **E. 3.2.1**

Die Ausführungen der Vorinstanz zu den Kosten im Zusammenhang mit der Fenstersanierung im Jahr 1984 sind korrekt. Die Mutter des Beschwerdeführers erwarb ihren Miteigentumsanteil im Jahr 1970, weshalb die Anschaffung weit über fünf Jahre zurückliegt. Der Beschwerdeführer erwarb seinen Miteigentumsanteil dagegen erst nach der Fenstersanierung. Die Vorinstanz hat daher zu Recht erkannt, dass der Fenstersanierung kein Grundstückserwerb vorausging. Damit wäre die Mutter gehalten gewesen, die damaligen Investitionen beim Liegenschaftsunterhalt der Einkommenssteuerveranlagung geltend zu machen. Nicht zu beanstanden ist sodann die Schlussfolgerung der Vorinstanz, dass aufgrund der Akten davon ausgegangen werden muss, dass das Steueramt damals CHF 42'000 nicht als Unterhaltskosten anerkannt hat (vgl. act. 8/2/14). Die Berücksichtigung der Hälfte als wertvermehrnde Aufwendungen – mithin CHF 21'000 – erweist sich damit entgegen der Ansicht des – beweisbelasteten – Beschwerdeführers durchaus als grosszügig. Ob der vom Beschwerdeführer eingereichte Anhang zum Formular zur Mitteilung von Mietzinserhöhungen (vgl. act. 3/e) ein rechtsgenügender Nachweis von Aufwendungen im Sinn von Art. 137 StG darstellt – verlangt wird die Vorlage von quitierten Rechnungen oder von Zahlungsbelegen (vgl. VerwGE B 2012/133 vom 9. Oktober 2013 E. 8.1, [www.sg.ch/recht/gerichte/rechtsprechung](http://www.sg.ch/recht/gerichte/rechtsprechung)) – kann unter diesen Umständen offenbleiben.

#### **E. 3.2.2**

Die Flachdachsanieierung erfolgte im Jahr 1987 und damit in den ersten fünf Jahren nach Anschaffung des Miteigentumsanteils des Beschwerdeführers im Jahr 1985. Wie dargelegt erwarb seine Mutter ihren Miteigentumsanteil dagegen bereits im Jahr 1970. Damit hätte der Beschwerdeführer damals bei der Einkommenssteuerveranlagung 50 Prozent der Investition als Liegenschaftsunterhalt in Abzug bringen können. Der Beschwerdeführer bestätigt jedoch, dass sowohl bei seiner Mutter als auch bei ihm seit Übernahme der Liegenschaft der Pauschalabzug angewendet worden sei. Wie die Vorinstanz zutreffend festhält, gelten mit der Wahl des Pauschalabzugs die tatsächlichen Aufwendungen als abgegolten: Eine Kombination von Pauschale und effektiven Kosten ist ausgeschlossen; die Wahl der Pauschale begründet die unwiderlegbare Rechtsvermutung, die Pauschale entspreche den in der Bemessungsperiode tatsächlich entstandenen Kosten ( Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 31 zu Art. 32 DBG). Damit wurden entsprechend der unter der bis zur Steuerperiode 2009 geltenden (gelockerten) Dumont-Praxis lediglich 50 Prozent der Investitionen abgegolten. Die übrigen 50 Prozent wären dagegen als wertvermehrnd zu betrachten und entsprechend bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen. Diese Beurteilung deckt sich mit dem Merkblatt der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren betreffend

steuerliche Massnahmen zur Förderung des Energiesparens vom 20. April 1978, wonach Kosten der Isolierung von Gebäuden teils Unterhalt, teil Investitionen darstellten (wiedergegeben in ASA 47, 246 f.). Zwar reichte der Beschwerdeführer einen Auszug aus dem Liegenschaftskonto der C.\_\_\_ AG ins Recht (act. 3/a). Es blieb jedoch unbestritten, dass das Flachdach tatsächlich saniert und hierfür ein Gesamtbetrag von CHF 53'925 aufgewendet wurde. Aufgrund des hälftigen Miteigentumsanteils der Mutter – diese hätte die effektiven Kosten zu 100 Prozent beim Liegenschaftsunterhalt der Einkommenssteuerveranlagung geltend machen müssen – sind folglich CHF 13'481.25 als wertvermehrnde Aufwendungen anzuerkennen.

### **E. 3.3**

Der Beschwerdeführer beantragt weiter, es sei ein Betrag von CHF 10'000 als wertvermehrnde Aufwendungen im Zusammenhang mit der Gebäudesanierung in den Jahren 2009/2010 anzuerkennen. In der Steuererklärung 2010 wies er in einem Beiblatt zum Liegenschafts- und Schuldenverzeichnis einen Betrag von CHF 10'000 als "Unterhalt, wertvermehrend" aus (act. 3/g). Alleine daraus kann jedoch nicht auf eine wertvermehrnde Investition geschlossen werden. Weiter wurden in den Steuerveranlagungen 2009 und 2010 betreffend die im Streit stehende Liegenschaft insgesamt CHF 695'442 als Liegenschaftsunterhalt zugelassen (act. 8/6/14 und 15). In der Veranlagungsverfügung für die Steuerperiode 2011 ist beim Liegenschaftsunterhalt überdies ein Abzug von weiteren CHF 113'662 ausgewiesen (act. 8/6/16). In der im Zusammenhang mit der in den Jahren 2009 bis 2011 vorgenommenen Sanierung erstellten Bauabrechnung sind indes lediglich Kosten im Umfang von CHF 642'245 erstellt (act. 8/6/4). Der Schluss der Vorinstanz, wonach die Baukosten vollumfänglich zum Abzug zugelassen worden seien, ist daher nicht zu beanstanden. An dieser Beurteilung ändert auch die vom Beschwerdeführer nunmehr im Beschwerdeverfahren eingereichte Aufstellung der D.\_\_\_ AG vom 23. März 2011 für Einhängenkurbeln von Senkrechtsmarkisen in der Höhe von CHF 9'007.20 nichts (act. 3/h). Im Übrigen ist in den Aufwendungen von CHF 642'245 gemäss Bauabrechnung am 27. Juli 2010 bereits eine Akonto-Zahlung an die D.\_\_\_ AG in der Höhe von CHF 10'000 enthalten.

### **E. 3.4**

Der Beschwerdeführer macht schliesslich einen Abzug in der Höhe der vom Gebäudeprogramm im Jahr 2010 ausgeschütteten und als Einkommen versteuerten Förderbeiträge von CHF 29'640 geltend. Gemäss Art. 138 StG sind Leistungen Dritter, insbesondere Versicherungsleistungen, Subventionen und Beiträge, für die der Veräusserer nicht ersatz- oder rückerstattungspflichtig ist, von den Anlagekosten abzurechnen. Die Anlagekosten werden demnach um die ausgerichtete Entschädigung reduziert, was zu einem höheren Grundstücksgewinn führt. Soweit der Beschwerdeführer geltend machen will, indem der Förderbeitrag von CHF 29'640 bei den effektiven Auslagen im Zusammenhang mit dem Liegenschaftsunterhalt in Abzug gebracht worden sei, sei dieser Betrag als Einkommen versteuert worden, kann ihm nicht gefolgt werden. Es ist nicht ersichtlich und ergibt sich auch nicht aus der Veranlagungsverfügung für die Steuerperiode 2010 (act. 8/6/15), inwiefern es sich dabei um einen Ertrag aus der Nutzung des Grundstücks handeln soll (vgl. Art. 34 StG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 118). Schliesslich kann aus dem Umstand, dass bei einer Mietzinserhöhung der Förderbeitrag zu berücksichtigten ist, keine Ersatz- oder Rückerstattungspflicht abgeleitet werden. Bei den Förderbeiträgen handelt es sich nicht um Kredite, sondern in der Regel um Beträge à fonds perdu. Entsprechend sind Rückerstattungen nur in Ausnahmefällen, insbesondere bei

unrechtmässigem Bezug vorgesehen (so auch Art. 11 der Verordnung über Förderungsbeiträge nach dem Energiegesetz, sGS 741.12).

#### **E. 4**

Zusammenfassend ergibt sich, dass neben den durch den Beschwerdegegner bereits berücksichtigten wertvermehrenden Aufwendungen von insgesamt CHF 108'121 weitere CHF 13'481 für die Flachdachsanieierung im Jahr 1987 zum Abzug zuzulassen sind. Die darüberhinausgehenden Investitionen stellen dagegen keine wertvermehrenden Aufwendungen dar und können deshalb bei der Ermittlung des Grundstückgewinns nicht in Abzug gebracht werden. Die Beschwerde ist dementsprechend teilweise gutzuheissen und der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 20. Juni 2019 aufzuheben. Unter Berücksichtigung der Nebenkosten von CHF 19'865 und wertvermehrenden Aufwendungen von insgesamt CHF 121'602 beträgt der steuerbare Gewinn neu CHF 572'447.

#### **E. 5**

Dem Verfahrensausgang entsprechend – der Beschwerdeführer unterliegt weitestgehend – sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von CHF 2'000 erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Sie ist mit dem vom Beschwerdeführer in der gleichen Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht: 1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 20. Juni 2019 wird aufgehoben. 2. Der steuerbare Grundstückgewinn aus der Veräusserung des Grundstücks Nr. 000 (Grundbuch A. \_\_) beträgt CHF 572'447 und ist vom Beschwerdegegner neu zu veranlagen. 3. Der Beschwerdeführer bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'000 unter Verrechnung mit dem von ihm in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss. Der Abteilungspräsident Die  
Gerichtsschreiberin Eugster Blanc Gähwiler

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