

SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2025/14 vom 24. April 2025

Sg Verwaltungsgericht, 2025-04-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2025_14

FR: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2025/14 du 24 avril 2025

IT: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2025/14 del 24 aprile 2025

Regeste

Grundstückgewinnsteuer. Art. 44, 134, 136 und 137 StG (SR 811.1). Art. 32 DBG (SR 642.11), Art. 412 f. OR (SR 220). Streitig war zum einen, ob im vorinstanzlichen Entscheid die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Provisionszahlung (Mäklerprovision) an die B. AG zu Recht nicht als anrechenbare Aufwendung im Sinn von Art. 137 Abs. 1 lit. e StG bzw. als Nebenkosten akzeptiert wurde. Streitig war zum anderen die Höhe der wertvermehrenden Aufwendungen im Sinn von Art. 137 Abs. 1 lit. a StG bzw. die Anrechenbarkeit von Liegenschaftsaufwänden, die während der massgebenden Eigentumsdauer angefallen sind und eine dauerhafte Werterhöhung bzw. körperliche oder rechtliche Verbesserung des Grundstückes bewirkten. Das Verwaltungsgericht kam zum Schluss, dass angesichts der gegebenen Verhältnisse (unter anderem wegen fehlendem Nachweis einer tatsächlichen Vermittlungstätigkeit) die Anrechnung einer Provision ausser Betracht falle. Im Weiteren bestehe kein Anlass, den vom Beschwerdegegner im Veranlagungsverfahren gewährten und von der Vorinstanz bestätigten Wertvermehrungsanteil von CHF 127'574 zu korrigieren. Die Beschwerde sei auch in diesem Punkt unbegründet. (Verwaltungsgericht, B 2025/14) Gegen dieses Urteil wurde Beschwerde beim Bundesgericht erhoben (Verfahren 9C_295/2025)

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 wurden, ist der Beschwerdeführer zur Beschwerdeerhebung befugt (Art. 196 Abs. 1 StG). Die Beschwerde gegen den am 13. Dezember 2024 versandten Rekursentscheid wurde mit Eingabe vom 15. Januar 2025 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). Darauf ist einzutreten.

E. 2.1

Gemäss Art. 134 Abs. 1 des Steuergesetzes (sGS 811.1, StG) entspricht der Grundstücksgewinn dem Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. 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). Als Aufwendungen anrechenbar sind nach Art. 137 Abs. 1 StG unter anderem Ausgaben, die eine dauerhafte Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben, wie Kosten für Planung, Bau und Verbesserung (lit. a; ZIGERLIG/OERTLI/HOF-MANN, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, V. Rz. 85) sowie die mit dem Erwerb und der Veräusserung unmittelbar zusammenhängenden

Kosten (lit. f). Unter die anrechenbaren Aufwendungen fallen sodann Provisionen an Drittpersonen, soweit sie ortsüblich sind und für eine Tätigkeit entrichtet wurden, die zum Vertragsabschluss geführt hat (sog. B 2025/14 4/16

Mäklerprovisionen; vgl. Art. 137 Abs. 1 lit. e StG). Aufwendungen, die steuerlich bereits abgezogen worden sind, werden nicht angerechnet (Art. 137 Abs. 2 StG).

E. 2.2

Im angefochtenen Entscheid bestätigte die Vorinstanz den Einspracheentscheid des Beschwerdegegners vom 21. März 2024, mit welchem für die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer (bei einem Erlös von CHF 1'380'000) der Erwerbspreis auf CHF 381'000, die anrechenbaren Nebenkosten auf CHF 13'877, die wertvermehrenden Aufwendungen auf CHF 127'574 (CHF 57'574 + CHF 70'000) und der steuerbare Grundstückgewinn auf CHF 877'549 festgesetzt worden waren (act. G 8/2 Beilage 8). Streitig ist vorliegend zum einen, ob im vorinstanzlichen Entscheid die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Provisionszahlung von CHF 255'000 an die B. __ AG zu Recht nicht als anrechenbare Aufwendung im Sinn von Art. 137 Abs. 1 lit. e StG bzw. als Nebenkosten akzeptiert worden ist (vgl. dazu nachstehende E. 3). Streitig ist zum anderen die Höhe der vom Beschwerdeführer auf CHF 333'652.60 bezifferten wertvermehrenden Aufwendungen im Sinn von Art. 137 Abs. 1 lit. a StG bzw. die Anrechenbarkeit von Liegenschaftsaufwänden, die während der massgebenden Eigentumsdauer angefallen sind und eine dauerhafte Werterhöhung bzw. körperliche oder rechtliche Verbesserung des Grundstückes bewirkten (vgl. nachstehende E. 4).

E. 2.3

Für die Klärung der streitigen Gegebenheiten kommt die im Steuerrecht geltende Beweislastverteilung zur Anwendung. Nach dieser trägt die Steuerbehörde die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, die steuerpflichtige Person für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern. Im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht hat die steuerpflichtige Person Belege vorzulegen, soweit sie für die Veranlagung von Bedeutung sein können (ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, a.a.O., VI. Rz. 15, VII. Rz. 23 und 25).

E. 3.1

Die Anrechnung eines Mäklerlohns im Sinn von Art. 413 Obligationenrecht (SR 220, OR) setzt den Abschluss eines Mäklervertrags gemäss Art. 412 OR mit einer Drittperson voraus. Eigenprovisionen wie Entschädigungen an Miterben, Mit- und Gesamteigentümer sowie Verkaufsbemühungen von Organen für eine Gesellschaft fallen für eine Anrechnung grundsätzlich ausser Betracht. Hingegen kann eine Gesellschaft grundsätzlich von ihren Anteilshabern beauftragt werden, für sie den Verkauf einer Liegenschaft zu vermitteln. Ein solches Rechtsgeschäft ist steuerlich als Mäklervertrag anzuerkennen, ausser wenn mit einem B 2025/14 5/16

unbeteiligten Dritten ein gleichartiger Vertrag nicht abgeschlossen worden wäre oder es sich um ein in Wirklichkeit nicht gewolltes Scheingeschäft handelt. Muss aus den Umständen geschlossen werden, der Veräusserer hätte einen gleichartigen Vertrag mit einem unbeteiligten Dritten nicht abgeschlossen, kann die Provisionszahlung nicht angerechnet werden (VerwGE B 2024/105 vom 15. November 2024 E. 2.1 m.H. auf ZWEIFEL/HUNZIKER/MAR- GRAF/OESTERHELT, Schweizerisches

Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, § 10 N 165-168; Steuerbuch [StB] 137 Nr. 1). Eine als Maklerin beauftragte Gesellschaft gilt im Verhältnis zum Veräusserer nicht als unabhängig einzustufende Dritte, wenn die entscheidenden, zum Verkauf führenden Tätigkeiten vom Auftraggeber selbst – allenfalls zivilrechtlich betrachtet für die Maklerin – erbracht worden sind. Der Rechtsgrund einer Provision liegt dann nicht im Maklervertrag, sondern vielmehr im Beteiligungsverhältnis zwischen Maklerin und Veräusserer und stellt eine nicht anrechenbare Eigenprovision für eigene Verkaufsbemühungen dar (VerwGE B 2024/105 vom 15. November 2024 E. 2.4.2 m.H. auf die Urteile des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2015.00014 vom 3. Juni 2015 E. 2.1.2, SB.2015.00088 vom 23. September 2015 E. 2.2 und 2.2.2 sowie SB.2012.00018 vom 22. August 2012 E. 2.1; vgl. auch ZEHNDER/KLÖTI-WEBER, in: Klöti-Weber/Schudel/Schwarb [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl. 2023, § 104 N 17a, 18).

E. 3.2

Als weitere Voraussetzung für die Anrechenbarkeit muss die Provision ortsüblich sein. Die Ansätze gemäss Honorarordnung des Schweizerischen Verbandes der Immobilien-Treuhänder, Sektion Ostschweiz (OSVIT), gelten in der Praxis als ortsüblich. Für Wohn- und Geschäftshäuser gilt gemäss Veranlagungspraxis eine Provision von 1 bis 3 % und für Einzelobjekte im Stockwerkeigentum eine solche von 2 bis 4 % als ortsüblich (vgl. StB 137 Nr. 1). Für die Anerkennung der Maklerprovision als Anlagekosten im Sinn von Art. 137 Abs. 1 lit. e StG ist im Weiteren erforderlich, dass die Vermittlungstätigkeit der Maklerin auch effektiv zum Vertragsabschluss führte (vgl.

ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., § 10 N 166;
ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, a.a.O., V. Rz. 98).

E. 3.3

Eine Maklerprovision kann als steuermindernde Tatsache gemäss der allgemeinen Beweislastregel grundsätzlich nur berücksichtigt werden, wenn die steuerpflichtige Person neben dem Beweis über den Abschluss des Maklervertrags und die Art der Maklertätigkeit auch die zum Grundstücksverkauf führende Maklertätigkeit zu belegen sowie den Zahlungsnachweis zu erbringen vermag (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT a.a.O., § 10 N 173; VerwGE B 2024/105 vom 15. November 2024 E. 2.1).

E. 3.4

B 2025/14 6/16

E. 3.4.1

Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer die B. __ AG im Jahr 2017 an C. __, X. __, verkaufte, die Aktien zwei Jahre später dem Käufer übergab und im Wertschriftenverzeichnis der Steuererklärung 2021 ein «Darlehen F. __ (Aktienverkauf)» von CHF 64'000 deklarierte (act. G 8/2 Beilage 18). Aktenkundig ist im Weiteren, dass der im Jahr 2021 zum Preis von CHF 1'030'000 geplante Verkauf der Liegenschaft Nr. 0000_ an die D. __ AG (vgl. act. G 8/8 Beilage 2) nicht zustande kam. Im angefochtenen Entscheid hielt die Vorinstanz sodann unter anderem fest, der Beschwerdeführer berufe sich auf eine mündliche Vereinbarung, wonach die Maklerin (B. __ AG) die Differenz zwischen dem mit der D. __ AG vereinbarten Kaufpreis von CHF 1'030'000 und dem effektiv erzielten Kaufpreis von CHF 1'380'000 abzüglich der Kosten von CHF 94'492 als Provision – mithin ein Betrag von CHF 255'508 – vereinnahmen dürfe. Eine Entschädigung von 18 Prozent des Verkaufspreises lasse auf ein

besonderes Näheverhältnis schlies- sen. Ein Näheverhältnis wirtschaftlicher Art ergebe sich auch aus der Faktura vom 30. Mai 2022, worin die B.___ AG ein ihr vom Beschwerdeführer gewährtes Darlehen von CHF 90'000 einschliesslich Zins von CHF 10'000 verrechnet und lediglich einen Betrag von CHF 155'000 in Rechnung gestellt habe. Was es mit diesem Darlehen genau auf sich ge- habt habe, ergebe sich aus den Akten nicht, weshalb auch unklar sei, ob ein Zusammen- hang mit dem in der Steuererklärung 2021 aufgeführten «Darlehen F.___ (Aktienverkauf)» bestehe, dessen Steuerwert mit CHF 64'000 deklariert worden sei. Zu berücksichtigen sei auch, dass die B.___ AG dem Beschwerdeführer am 10. Mai 2022 den Einbau einer Hei- zungsanlage für CHF 43'715 offeriert habe. Vor diesem Hintergrund könne nicht von einem Vertragsverhältnis unter wirtschaftlich unabhängigen Dritten gesprochen werden, zumal beim früheren Verkaufsversuch eine Provision von lediglich CHF 3'000 vereinbart worden sei (act. G 8/8 Beilage 1). Zudem falle auf, dass die B.___ AG die Provisionsrechnung am 30. Mai 2022 erstellt habe, mithin mehrere Wochen vor dem Zustandekommen des Ver- kaufs. Im Übrigen sei nicht nachvollziehbar, wie der Betrag von CHF 9'806.25 für die Han- dänderungssteuer in der Provisionsberechnung der B.___ AG vom 30. Mai 2022 bereits habe berücksichtigt werden können, sei diese doch erst am 27. Juli 2022 in Rechnung ge- stellt worden (act. G 8/8 Beilage 6). Aufgrund der dargelegten Umstände sei davon auszu- gehen, dass die B.___ AG nur formell als Mäklerin aufgetreten sei, zumal die Liegenschafts- vermittlung nicht vom Zweck der Gesellschaft gemäss Handelsregister umfasst sei. Zudem fehle es am Nachweis, dass die B.___ AG überhaupt vermittelnd tätig geworden sei. Der Beschwerdegegner habe die Mäklerprovision daher zu Recht nicht den abzugsfähigen Ne- benkosten zugerechnet (act. G 2 S. 7 f.).

E. 3.4.2

Der Beschwerdeführer wendet ein, Beschwerdegegner und Vorinstanz würden verkennen, B 2025/14 7/16

dass zwischen dem Verkauf der Aktien im Jahr 2017 und der Grundstückveräusserung im Jahr 2022 fünf Jahre lägen. Dieser (zeitliche) Abstand reiche aus, um eine wirtschaftliche Trennung der beteiligten Parteien anzunehmen. Der Beschwerdeführer sei weder Gesell- schafter noch Organ der B.___ AG, weshalb eine Eigenprovision sowie ein Eigennutzen aus- geschlossen werden könne. Allfällige eigene Verkaufsbemühungen des Beschwerdefüh- rers hätten bereits aufgrund der damals vorliegenden krankheitsbedingten Einschränkung nicht stattgefunden. Im Weiteren stehe das Darlehen über CHF 90'000 (mit fest vereinbar- tem Zins von CHF 10'000) in keinem Zusammenhang mit der Vermittlungstätigkeit. Es gebe keine Anhaltspunkte/Beweise dafür, dass es einen Einfluss auf die Höhe der Provision ge- habt oder die Unabhängigkeit der B.___ AG beeinträchtigt hätte. Weder die Vorinstanz noch der Beschwerdegegner hätten schlüssig und nachvollziehbar dargelegt, weshalb ein Nähe- verhältnis aufgrund anderweitiger Geschäftsbeziehungen anzunehmen sein sollte. Die vor- getragene Argumente vermöchten keine Abhängigkeit oder Interessenkollision aufzuzei- gen. Der Mäkler (Organ der B.___ AG) habe im späteren Verlauf selber ein entsprechendes Unternehmen – die G.___ AG – gegründet (act. G 3 Beilage 4), weshalb die Qualifikation für einen Vermittlungsauftrag nicht in Frage gestellt werden könne. Die B.___ AG habe das Dar- lehen (CHF 90'000) zur Vorauszahlung von Heizungsmaterial benötigt. Im Darlehensver- trag sei ein pauschaler Zins von CHF 10'000 für einen Zeitraum von 9 Monaten (14. März bis 25. Dezember 2022) vereinbart; der Zinssatz liege über den steuerlich anerkannten Zinssätzen 2022 für Vorschüsse/Darlehen von Beteiligten oder nahestehenden Dritten. Zu- sätzlich sei auch ein Verzugszins bei Nichteinhaltung der

Zahlungsfrist vereinbart worden (act. G 3 Beilage 5). Ein Zusammenhang mit dem in der Steuererklärung 2021 aufgeführten «Darlehen F.__(Aktienverkauf)» bestehe nicht, da es sich dabei um ein Verkäuferdarlehen für den Firmenkauf handle, für welches in der Steuererklärung 2021 kein Zinsertrag aufgeführt worden sei. Im Rekursverfahren sei das Zustandekommen der Provisionsvereinbarung klar aufgezeigt worden. Dies sei im Rekursentscheid nicht vollumfänglich berücksichtigt worden. Die Ansätze für die Handänderungssteuer und allfällige Inserat- und Werbekosten sowie die Beurkundungsgebühren seien bekannt; sie seien ausnahmsweise bei der Provisionsvereinbarung berücksichtigt worden. Die Provision sei ergebnisorientiert festgelegt und der Mäklerin sei ein höherer Anteil am Mehrerlös zugestanden worden. Dies sei eine übliche Methode, insbesondere bei schwierigen oder gescheiterten Verkaufsversuchen. Die Provisionsvereinbarung habe auf einer nachgewiesenen Vermittlungstätigkeit der Mäklerin basiert. Die Provisionshöhe stehe im Verhältnis zur erzielten Preissteigerung. Aufgrund der dargelegten Umstände könne nicht davon ausgegangen werden, dass die B.__ AG nur formell als Mäklerin tätig gewesen sei. Sofern die Provisionshöhe von CHF 255'000 wider Erwarten als unüblich angesehen werde, sei mindestens die gemäss StB 137 Nr. 1 anerkannte Provision von 3 % als abzugsfähiger Betrag zu gewähren (act. G 1 S. 3-8).

E. 3.5

B 2025/14 8/16

E. 3.5.1

Vorliegend wurde die B.__ AG von ihrem früheren Aktionär/Organ – dem Beschwerdeführer – beauftragt, den Verkauf der Liegenschaft Nr. 0000_ zu vermitteln. Ein solcher Mäklervertrag im Sinn von Art. 412 OR bedarf keiner besonderen Form. Gemäss Feststellung im vorinstanzlichen Entscheid basiert die streitige Provision laut Angaben des Beschwerdeführers auf einer mündlichen Vereinbarung mit der B.__ AG, wonach die Mäklerin (B.__ AG) die Differenz zwischen dem mit der D.__ AG vereinbarten Kaufpreis von CHF 1'030'000 (vgl. vorstehende E. 3.4.1) und dem effektiv erzielten Kaufpreis von CHF 1'380'000 abzüglich der Kosten von CHF 94'492 (CHF 69'483 [«Abzüge»] + CHF 15'009 [«Nebenkosten»] + CHF 10'000 [«Unvorhergesehenes»]) als Provision vereinbaren dürfe (vgl. act. G 8/1 S. 6). Aus dem Vergleich des Provisionsbetrags (CHF 255'000) mit dem erzielten Preis (CHF 1'380'000) resultiert eine Provisionsatz von gut 18%. Dieser liegt weit ausserhalb des üblichen Provisionsbereichs für vergleichbaren Objekte von 2-4% (vgl. vorstehende E. 3.2). An der Unüblichkeit der Provisionshöhe vermag auch der vom Beschwerdeführer angeführte Umstand nichts zu ändern, dass die Provision ergebnisorientiert und mit Blick auf die früheren (gescheiterten) Verkaufsbemühungen festgelegt worden sei (act. G 1 S. 7). Damit fällt die Anrechenbarkeit des Betrags von CHF 255'000 ausser Betracht. Zu klären bleibt, ob die Voraussetzungen für die Anrechenbarkeit einer im üblichen Bereich liegenden Provision gegeben sind.

E. 3.5.2

Wie dargelegt erachtet die Vorinstanz ein wirtschaftliches Näheverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der Mäklerin (B.__ AG) unter anderem mit Blick auf die vom Beschwerdeführer der Mäklerin gewährten beiden Darlehen als gegeben. Das «Darlehen F.__(Aktienverkauf)» wurde in der Steuerklärung 2021 mit CHF 64'000 Nennwert und als ertragslos aufgeführt (act. G 8/2 Beilage 18). In der Steuererklärung 2022 (act. G 3/7) wurde es noch mit CHF 8'000 deklariert. Das weitere, auf einem Vertrag vom 14. März 2022 (act.

G 3/5) basierende, per Ende 2022 rückzahlbare Darlehen von CHF 90'000 wurde in der Steuererklärung 2022 mit CHF 0 und einem Zinsertrag von CHF 10'000 aufgeführt (act. G 3/7). Der daraus sich ergebende Zinssatz p.a im Bereich von 15% (vgl. ESTV Rundschreiben Nr. 195/steuerlich anerkannte Zinssätze für Vorschüsse und Darlehen 2022; act. G 3/6) deutet als solcher nicht auf ein Näheverhältnis im erwähnten Sinn. Hingegen weist die Art der Darlehenstilgung und der Zinszahlung (Verrechnung mit der Provisionsforderung von CHF 255'000; act. G 8/2 Beilage 5) auf einen gewissen Zusammenhang des Darlehens bzw. der Zinshöhe einerseits und der Provisionsforderung von CHF 255'000 andererseits hin. So war der nach Verrechnung verbleibende Betrag von CHF 155'000 bereits Mitte Juni 2022 zur Zahlung fällig (vgl. act. G 8/2 Beilage 5), wodurch auf diesen Zeitpunkt auch das – erst im März 2022 aufgenommene – Darlehen von 90'000 getilgt und der gesamte Zins von CHF 10'000 – an sich geschuldet für die vereinbarte Laufzeit bis Ende 2022 – bezahlt B 2025/14 9/16

war. Im Ergebnis wurde das Darlehen von CHF 90'000 somit für eine Laufzeit von zwei Monaten mit CHF 10'000 verzinst. Dieses Geschäftsgebaren ist, soweit es sich nachvollziehen lässt, als ungewöhnlich zu bezeichnen. Hinzu kommt, dass die Provision bereits am 30. Mai 2022 und damit rund einen Monat vor Unterzeichnung des Grundstück-Kaufvertrags vom 5. Juli 2022 (act. G 8/2 Beilage 24) in Rechnung gestellt und zur Zahlung fällig (act. G 8/2 Beilage 5) wurde. Zu Recht ortete die Vorinstanz in diesem Zusammenhang eine wirtschaftliche Nähe der Beteiligten. Der Umstand allein, dass zwischen dem Verkauf der Aktien der B.___ AG durch den Beschwerdeführer (2017) und dem Verkauf der Liegenschaft Nr. 0000_ (2022) ein Zeitraum von fünf Jahren liegt, ist vor dem geschilderten Hintergrund für sich allein nicht geeignet, ein wirtschaftliches Näheverhältnis des Beschwerdeführers zur B.___ AG auszuschliessen.

E. 3.5.3

Im Weiteren ist die Vermittlungstätigkeit der B.___ AG, welche die Vermittlung von Immobilien nicht zum Gesellschaftszweck hat (vgl. Handelsregister), betreffend das Grundstück Nr. 0000_ nicht durch konkrete Bemühungsnachweise dokumentiert. Auch fehlt es an einem Nachweis, dass die Vermittlungstätigkeit der B.___ AG zum Zustandekommen des Grundstückverkaufs führte. Die nicht belegten Angaben im Schreiben von C.___ vom 14. Januar 2025 (act. G 3/4) vermögen weder eine konkrete Vermittlungstätigkeit der B.___ AG noch eine Kausalität zum Grundstückkaufvertrags-Abschluss am 5. Juli 2022 (act. G 8/2 Beilage 24) nachzuweisen.

E. 3.5.4

Die vom Beschwerdeführer als Auftraggeber im Mäklervertrag mit der B.___ AG geltend gemachte Provision von 3% des Verkaufspreises kann deshalb angesichts des fehlenden Nachweises, dass die Vermittlungstätigkeit der B.___ AG zum Vertragsabschluss führte, nicht als anrechenbare Aufwendung abgezogen werden. Hieran vermag der vom Beschwerdeführer angeführte Umstand, dass der Eigentümer der B.___ AG (C.___) am 8. August 2023 die G.___ AG mit Sitz in Z.___ gründete, nichts zu ändern, zumal es vorliegend nicht um die Vermittlungsqualifikation des Organs der Mäklerin geht, sondern um den Nachweis der tatsächlichen Vermittlungstätigkeit. Angesichts der geschilderten tatsächlichen Verhältnisse fällt – wie im vorinstanzlichen Entscheid festgestellt – die Anrechnung einer Provision ausser Betracht. Die Beschwerde ist in diesem Punkt unbegründet.

E. 4

Die vom Beschwerdeführer auf CHF 333'652.60 bezifferten wertvermehrenden Aufwendungen im Sinn von Art. 137 Abs. 1 lit. a StG wurden vom Beschwerdegegner im Betrag von CHF 57'574 betreffend Baukosten für Bar und Gästezimmer sowie mit einem Pauschalbetrag von CHF 70'000 betreffend Dachausbau und Einbau Dachwohnungen anerkannt B 2025/14 10/16

(act. G 8/2 Beilage 1 S. 3 f.) und von der Vorinstanz bestätigt. Streitig sind – in dem über den Pauschalbetrag von CHF 70'000 hinausgehenden Umfang – die im geltend gemachten Gesamtbetrag enthaltenen Kosten für den Ausbau des Dachstocks von CHF 192'910 und den Bau der Dachwohnungen von CHF 83'168.60.

E. 4.1

Für die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer relevante wertvermehrende Ausgaben sind zu unterscheiden von den bei der Einkommenssteuerveranlagung abzugsfähigen Unterhaltskosten für Instandhaltung, Instandstellung, Ersatzbeschaffung und Betrieb der Liegenschaft im Sinn von Art. 44 StG (vgl. ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, a.a.O., II. Rz. 484). Bei Grundstücken des Privatvermögens können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Grundstücken, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind. Den Unterhaltskosten gleichgestellt sind auch die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau (Art. 44 Abs. 2 StG; vgl. auch die gleichlautende Regelung von Art. 32 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Der Steuerpflichtige kann für Grundstücke des Privatvermögens, die vorwiegend Wohnzwecken dienen, anstelle der tatsächlichen Kosten einen Pauschalabzug geltend machen (Art. 44 Abs. 4 StG). Für die Abgrenzung der wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen sind deren Anteile zu schätzen. Dabei obliegt es der steuerpflichtigen Person, die notwendigen Schätzungsgrundlagen (Angaben über ausgeführte Arbeiten, Zustand/Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau) zu beschaffen. Gegebenenfalls hat die Steuerbehörde von der steuerpflichtigen Person eine detaillierte Sachdarstellung zu verlangen (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., S. 394 Rz. 157).

Aufwendungen, die im Einzelnen nicht mehr belegt, aber glaubhaft gemacht werden können, sind von der Steuerbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen anzurechnen. Letzteres kommt vorab bei Aufwänden zum Tragen, die längere Zeit zurückliegen und für welche keine Belege mehr verfügbar sind (ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, a.a.O., V. Rz. 88). Gemäss Veranlagungspraxis (StB 137 Nr. 2) und Rechtsprechung (SGE 1998 Nr. 14) bildet der Vergleich der in den Schätzungen festgestellten Neuwerte innerhalb der Eigentumsdauer (sog. Neuwertvergleich) eine taugliche Grundlage, um die vom Steuerpflichtigen pauschal geltend gemachten Aufwendungen zu überprüfen bzw. um die wertvermehrenden von den werterhaltenden Aufwendungen ermessensweise abzugrenzen. Dabei wird die mutmassliche Wertvermehrung ermittelt aus dem arithmetischen Mittel der Wertvermehrung aus Gesamt- und Einzelvergleich. Beim gesamthaften Vergleich wird der Neuwert im Zeitpunkt des Erwerbs (amtliche Schätzung) mit dem Baukostenindex auf den Veräusserungszeitpunkt hochgerechnet. Die mutmassliche Wertvermehrung ergibt sich aus dem Unterschied zwischen dem hochgerechneten Neuwert gemäss Baukostenindex B 2025/14 11/16

und dem Neuwert gemäss amtlicher Schätzung im Zeitpunkt des Verkaufs. Beim Einzelvergleich wird sinngemäss verfahren; die Wertvermehrungen werden hierbei stufenweise von einer amtlichen Neuwertschätzung zur nächsten über die ganze Eigentumsdauer ermittelt (ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, a.a.O., V. Rz. 89; BGer 2C_1058/2018 vom 26. September 2019 E. 4.3).

E. 4.2

Die Vorinstanz erwog im angefochtenen Entscheid, aus der eingereichten Foto- und Plan-dokumentation (act. G 8/2 Beilage 4) und dem Vergleich der amtlichen Schätzungen von 2007 und 2012 (act. G 8/8 Beilage 6) ergebe sich, dass am Haus auf Grundstück Nr. 0000_ verschiedene Um- und Ausbaurbeiten vorgenommen worden seien. Gemäss Schätzung vom 20. März 2007 habe die Liegenschaft eine Bar mit Wirtewohnung (EG/1. OG) sowie Gästezimmer umfasst. In der Schätzung vom 26. September 2012 seien demgegenüber eine Bar im Erdgeschoss, Gästezimmer und ein Büro im ersten Obergeschoss sowie zwei Zweizimmerwohnungen im zweiten Obergeschoss aufgeführt worden. Die genauen Baukosten würden sich aus den vom Beschwerdeführer eingereichten Unterlagen nicht zuverlässig ermitteln lassen. In den Akten befänden sich einzig eine Kopie der Rechnung der H.__ GmbH vom 5. September 2009 über CHF 179'118 (act. G 8/2 Beilage 16) sowie verschiedene Kostenaufstellungen (z.B. act. G 8/8 Beilage 12), die jedoch zum Nachweis der effektiven Kosten nicht ausreichen würden. Auch die dokumentierten Bargeldbezüge würden keine Rückschlüsse auf die angefallenen bzw. bezahlten Baukosten zulassen, weil es am Nachweis fehle, dass die Mittel tatsächlich im behaupteten Umfang für den Um- bzw. Anbau verwendet worden seien. So habe der Beschwerdeführer beispielsweise keine Zahlungsquittungen eingereicht. Gestützt auf die eingereichten Unterlagen lasse sich auch keine Aufteilung in Unterhalts- und Anlagekosten vornehmen. Da wertvermehrende Aufwendungen zwar glaubhaft gemacht seien, jedoch nicht belegt werden könnten, sei deren Anteil anhand eines Neuwertvergleichs festzulegen. Dies erscheine sachgerecht, nachdem die Umbauarbeiten rund 15 Jahre zurücklägen. Aus dem Unterschied des (mit Baukostenindex auf den Veräusserungszeitpunkt) hochgerechneten Neuwerts (GVA-Schätzung) und dem Neuwert (GVA-Schätzung) im Zeitpunkt des Verkaufs resultiere eine mutmassliche Wertvermehrung von CHF 113'090. Somit sei nicht zu beanstanden, dass der Beschwerdegegner die wertvermehrenden Investitionen auf CHF 127'574 (CHF 57'574 + CHF 70'000) festgesetzt habe (act. G 2 S. 9-11).

E. 4.3

Der Beschwerdeführer legt dar, für den Ausbau des Dachstocks einschliesslich der Dachwohnungen im Zeitraum von Februar 2009 bis Juli 2010 seien lediglich CHF 70'000 der bewiesenen Aufwendungen von CHF 276'078.60 (CHF 192'910 + CHF 83'168.60) anerkannt worden; dies sei angesichts der umfangreichen Nachweise, die er beigebracht habe, B 2025/14 12/16

weder nachvollziehbar noch gerechtfertigt. Nicht alle der von ihm eingereichten Beweismittel zur Beurteilung der Zahlungen für wertvermehrende Aufwendungen seien von der Vorinstanz gebührend berücksichtigt worden. Insbesondere belege ein im Rekursverfahren eingereichter Entscheid des Kreisgerichts I.__, dass von der Rechnung der H.__ GmbH vom 5. September 2009 zumindest ein Betrag von CHF 115'900 vom Beschwerdeführer bezahlt worden sei. Die Vorinstanz sei in Verletzung des rechtlichen Gehörs in keiner Weise auf diesen Entscheid eingegangen. Dieser Entscheid sei auch für die Vorinstanz

bindend und von ihr entsprechend zu würdigen. Die im Entscheid angeführte Zahlung sei als wert- vermehrender Aufwand anzuerkennen. Weitere Kosten von CHF 83'168.60 hätten während des Veranlagungsverfahrens belegt werden können (act. G 8/8 Beilage 9). Trotz Vorhan- denseins diverser Beweismittel seien die anrechenbaren Kosten mit CHF 70'000 pauschal gewürdigt worden. In der pauschalen Würdigung seien trotz vorhandenen Belegs auch die Kosten der H.__ GmbH enthalten. Unter Berücksichtigung aller Beweismittel seien noch CHF 77'010 (CHF 276'78.60 – CHF 115'900 [effektiv belegte Kosten Ausbau Dachstock] – CHF 83'168.60 [effektiv belegte Kosten Bau Dachwohnungen]) allein für die Rechnung der H.__ GmbH streitig. Der Beschwerdeführer habe auch die Differenz von CHF 77'010 bar bezahlt. Dies habe er anhand der «Liste Vergleich Bargeldbezüge 01.01.2009 – 31.10.2010 & 2011-2012» (act. G 8/2 Beilage 23) plausibel darlegen können. Es seien somit wertver- mehrende Aufwendungen von insgesamt CHF 276'078.60 zum Abzug zuzulassen. Vo- rinstanz und Beschwerdegegner würden verkennen, dass es möglich sei, auch hinsichtlich steuermindernder Tatsachen eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzuneh- men. Es erscheine völlig lebensfremd, dass der Ausbau eines Dachstocks und der Bau von zwei Dachwohnungen lediglich Kosten von CHF 70'000 verursacht haben solle. Zumindest sei unter dem Titel der wertvermehrenden Aufwendungen ein Betrag von CHF 199'068.60 zu anerkennen. Diese Summe basiere auf den detaillierten Nachweisen, die vom Be- schwerdeführer vorgelegt worden seien (act. G 1 S. 8-13).

E. 4.4.1

Dem Entscheid des Kreisgerichts I.__ vom 17. März 2010 (act. G 8/14, Beilage 27, S. 6), lässt sich entnehmen, dass von der Rechnung der H.__ GmbH vom 5. September 2009 betreffend Ausbau des Dachstocks (act. G 8/2 Beilage 16) im damaligen Zeitpunkt ein Be- trag von CHF 105'510 vom Beschwerdeführer bezahlt worden war und das Gericht von einem Gesamtanspruch der H.__ GmbH von CHF 115'900 ausging. Allein mit dem Beleg der Zahlung im erwähnten Umfang ist jedoch der hier streitige wertvermehrende Charakter der vorgenommenen Arbeiten noch nicht dargetan. Auch zum Vorbringen des Beschwer- deführers, dass die Kosten von CHF 83'168.60 (Dachwohnungen) während des Veranla- gungsverfahrens (act. G 8/8 Beilage 9) belegt worden seien, ist festzuhalten, dass der B 2025/14 13/16

Nachweis der Baukosten und der Bezahlung derselben für sich allein noch nicht genügt, eine aus der Bautätigkeit resultierende Wertvermehrung nachzuweisen. Bei der Sanierung einer Altliegenschaft, wie sie hier in Frage steht, fällt in aller Regel ein erheblicher Anteil Instandstellungs- und Unterhaltskosten an, welche bei der jeweiligen Einkommenssteuer- veranlagung geltend zu machen sind bzw. gewesen wären (vgl. E. 4.1 hiervor; Art. 44 Abs. 2 StG; vgl. zum Verhältnis zwischen abziehbaren Unterhaltskosten und nicht abzugsfähigen Anlagekosten auch St. Galler Steuerbuch [StB] 44 Nr. 3 Ziffern 2 und 3). Im Rahmen der Einkommenssteuerveranlagung 2008 hatte der Beschwerdeführer Unterhaltskosten von CHF 100'000 aufgeführt, wohingegen für die Steuerveranlagung 2009 insbesondere die Rechnung der H.__ GmbH vom 5. September 2009 soweit ersichtlich (vgl. act. G 8/8 Bei- lage 9 [Steuerformular 7 für 2009]) mit Bezug auf Kosten für Liegenschaftsinstandstel- lung/Unterhalt nicht zum Tragen kam. Mit Blick auf die Positionen der erwähnten Rechnung ist davon auszugehen, dass damals eine zu einem erheblichen Teil als werterhaltend ein- zustufende Sanierung (vgl. vorstehende E. 4.1 zweiter Absatz und StB 44 Nr. 3 Ziffer 1 [zur Abzugsfähigkeit der entsprechenden Aufwände im Rahmen der

Einkommensbesteuerung]) stattgefunden haben dürfte, wobei auch ein wertvermehrender Anteil resultierte.

E. 4.4.2

Soweit vorliegend die baulichen Investitionen als solche und die entsprechenden Zahlungen als belegt zu erachten sind, vermag dieser Umstand wie dargelegt nichts an der Notwendigkeit der Abgrenzung der wertvermehrenden und werterhaltenden Anteile der Liegenschaftsaufwände (vgl. dazu vorstehende E. 4.1) zu ändern. Aus den vom Beschwerdeführer im Veranlagungs- und in den Rechtsmittelverfahren eingereichten Unterlagen/Aufstellungen ergibt sich keine konkrete Begründung, inwiefern den von ihm angeführten Aufwänden effektiv zur Hauptsache bzw. ausschliesslich wertvermehrender Charakter zukommen soll. In der gegebenen Situation blieb als Möglichkeit für die Festlegung des Wertvermehrungs-Anteils der getätigten Investitionen einzig eine Annäherungslösung. Der Beschwerdegegner nahm zu diesem Zweck praxisgemäss eine Neuwertvergleichsberechnung vor und anerkannte wie dargelegt einen Betrag von CHF 127'574 (CHF 57'574 + CHF 70'000) als wertvermehrenden Anteil (act. G 8/2 Beilage 1). Hinsichtlich der vorinstanzlich bestätigten Bemessung der mutmasslichen Wertvermehrung in den Jahren ab 2007 für das Gebäude mit CHF 113'090.14 (Neuwertschätzung GVA 2012 von CHF 1'246'000 [act. G 8/2 Beilage 25] abzüglich GVA-Neuwert 2007 gemäss Baukostenindex von CHF 1'132.909.86 [CHF 1'048'000 : 987.4 x 1067.4]; act. G 2 S. 11) bestehen keine Anhaltspunkte für fehlerhafte Annahmen, und der Beschwerdeführer bringt auch keine entsprechenden Einwände vor. Die GVA-Schätzung vom 10. Oktober 2012 war mit Blick auf den Zehnjahres-Schätzungsturnus (Art. 6 Abs. 1 lit. a des Gesetzes über die Durchführung der Grundstückschätzung, sGS 814.1) auch im Zeitpunkt des Verkaufs der Liegenschaft am 5. Juli 2022 noch aktuell und damit für die Grundstückgewinnsteuer-Bemessung B 2025/14 14/16

anwendbar. Es besteht mithin kein Anlass, den vom Beschwerdegegner im Veranlagungsverfahren gewährten und von der Vorinstanz bestätigten Wertvermehrungsanteil von CHF 127'574 zu korrigieren. Die Beschwerde ist auch in diesem Punkt unbegründet.

E. 5

Ganz am Ende seiner Beschwerde rügt der Beschwerdeführer der «Vollständigkeit halber», ihm sei das Recht gemäss Art. 181 Abs. 2 StG verwehrt worden, seine Einsprache vor der Veranlagungsbehörde mündlich zu begründen. Daraus leitet er eine Gehörsverletzung ab. Dazu ist vorab festzuhalten, dass Art. 181 Abs. 2 StG lediglich ein Recht auf mündliche Begründung statuiert, nicht jedoch ein solches auf Durchführung einer Einspracheverhandlung (vgl. VerwGE B 2023/127 und B 2023/128 vom 24. Mai 2024 E. 6.2). In seiner Einsprache vom 12. Juli 2023 hat der Beschwerdeführer keinen Antrag gestellt, die Einsprache (ergänzend zu seiner schriftlichen Begründung) auch mündlich begründen zu dürfen (vgl. act. G 8/8/9). Erst als der Einspracheentscheid bereits ergangen war, bat der – nunmehr durch einen Fachmann für Finanz- und Rechnungswesen – vertretene Beschwerdeführer «um einen Termin, damit wir Ihnen den Sachverhalt vor Ort aufzeigen/schildern können» (vgl. act. G 8/28). Diese Bitte kann nicht als förmlicher Antrag auf mündliche Einsprachebegründung interpretiert werden (vgl. VerwGE B 2005/139 vom 15. November 2005 E. 2), wobei sie ohnehin verspätet gewesen wäre. Der Vollständigkeit halber ist beizufügen, dass die Rüge, dem Beschwerdeführer sei das Recht auf mündliche Begründung verwehrt worden, im Verfahren vor Verwaltungsgericht erstmals erhoben

wird; im Rekursverfahren (und auch dort erst im Rahmen des zweiten Schriftenwechsels) wurde diesbezüglich bloss vor- gebracht, man wolle «festhalten, dass der [Beschwerdeführer] nach Erhalt des Einsprache- entscheidts vom 21. März 2024 um einen Termin mit dem Kantonalen Steueramt St. Gallen gebeten hat, um den Sachverhalt bei einem Gespräch aufzeigen zu können und allfällige Unklarheiten und Missverständnisse zu klären». Ein solches Vorgehen erscheint mit Blick auf das aus Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 BV) abgeleitete Gebot, angebliche Verfah- rensmängel möglichst rasch vorzutragen, um unnötige Verfahrensweiterungen zu vermei- den (vgl. statt vieler BGer 1C_128/2013 vom 17. Juni 2014 E. 9), deutlich verspätet. Die Beschwerde ist auch in diesem Punkt unbegründet.

E. 6

Im Sinn der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen. Aufgrund dieses Verfahrensausgangs gehen die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens – dem Streitwert entsprechend ergibt sich eine Entscheidgebühr von CHF 6'700 – zulasten des Beschwerdeführers (Art. 95 Abs. 1 VRP). Ausseramtliche Entschädigungen sind nicht geschuldet. B 2025/14 15/16

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. Der Beschwerdeführer bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 6'700, unter Anrechnung seines Kostenvorschusses in gleicher Höhe. 3. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt. B 2025/14 16/16

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