

SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2023/209

vom 15. August 2024

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2024-08-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_1-2023_209

FR: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2023/209 du 15 août 2024

IT: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2023/209 del 15 agosto 2024

Regeste

Grundstückgewinnsteuer, Art. 134 sowie 136 Abs. 2 StG. Eine Verletzung des Kongruenzprinzips lässt sich nicht länger allein mit der wirtschaftlichen Abbruchreife einer Baute begründen. Zu prüfen war daher, ob es sich bei den streitigen Gebäuden um technische Abbruchobjekte handelte. Dies wurde vom Gericht verneint (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 15. August 2024, I/1-2023/209).

Erwägungen

E. 1

Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekuserhebung ist gegeben. Der Rekurs ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

E. 2

Im Rekursverfahren ist streitig, ob der Erwerbspreis der beiden Gebäude GB-Nrn. __ und __ bei den anrechenbaren Anlagekosten zu berücksichtigen ist. a) aa) Der Grundstücksgewinn entspricht dem Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt (Art. 134 StG). 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; St. Galler Steuerbuch [StB] 136 Nr. 1). Mit der Grundstücksgewinnsteuer wird eine konjunkturelle Wertsteigerung erfasst, die das Grundstück zwischen Erwerb und Veräusserung ohne Zutun des Eigentümers infolge allgemeiner Ursachen (Wirtschaftslage, Geldentwertung) und besonderer örtlicher Verhältnisse (Zunahme der Überbauung, wachsende Nachfrage nach Land usw.) erfahren hat. Die Grundstücksgewinnsteuer ist damit eine Wertzuwachssteuer, das heisst sie wird auf Wertzuwachsen auf Grundstücken bei deren Realisation erhoben (Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_665/2019 vom 10. März 2020 E. 3.1). bb) Ist das Grundstück seit der letzten steuerbegründenden Veräusserung in grundstücksgewinnsteuerlich relevanter Weise verändert (d.h. verbessert oder verschlechtert) worden, müssen für die Bemessung des steuerbaren Gewinns vergleichbare Verhältnisse geschaffen werden, damit die Grundstücksgewinnsteuer den konjunkturbedingten ("unverdienten") Mehrwert vollständig, aber daneben keine anderen Werte erfasst (HUNZIKER/SEILER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 4. Aufl. 2022, Art. 12 StHG N 81). Der für die Ermittlung des Grundstücksgewinns massgebende, von

Bundesrechts wegen zu beachtende Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse (Kongruenzprinzip) verlangt, dass sich Erlös und Anlagewert auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen. Substanzzunahmen sind bei Ermittlung des Gewinns ebenso zu berücksichtigen wie Substanzabnahmen. Als I/1-2023/209 3/7

Bezugspunkt für den Vergleich gilt der Zustand im Zeitpunkt der Veräusserung des Grundstücks, weil sich der Steuertatbestand dann verwirklicht

(ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, S. 313 ff.). cc) In entsprechender Anwendung des in Art. 8 ZGB (SR 210) niedergelegten Grundsatzes gilt im Steuerverfahren die allgemeine Regel, wonach die Veranlagungsbehörde die objektive Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, der Steuerpflichtige hingegen für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (BGer 2C_63/2014 vom 5. November 2014 E. 3.1). Da sich die Aufwendungen für Substanzzunahmen, wie Überbauung und Umbau, als Anlagekosten steuermindernder Tatsachen auswirken, trägt für das Vorhandensein der ihnen zugrunde liegenden Tatsachen der Steuerpflichtige, also der Veräusserer, die objektive Beweislast. Demgegenüber führen Substanzminderungen, wie Qualifikation einer Baute als Abbruchobjekt, zur Erhöhung der Steuer, weshalb die Veranlagungsbehörde für die betreffenden Tatsachen beweisbelastet ist. Als Beweismittel bietet sich in erster Linie der öffentlich beurkundete Kaufvertrag an. Falls dieser keine Anhaltspunkte für oder gegen den Einschluss des Abbruchobjekts enthält, spricht eine Vermutung dafür, der Kaufpreis umfasse den Wert des Grundstücks mit all seinen Bestandteilen, also auch mit dem Abbruchobjekt. Die Widerlegung der Vermutung ist nicht an eine besondere Form gebunden. In Betracht fallen Indizien, welche gegen den Einschluss des Abbruchobjekts sprechen. Meist wird geltend gemacht, der Erwerber habe von vornherein den Abbruch beabsichtigt, und es sei deshalb nach der Lebenserfahrung nicht anzunehmen, dass dieser bereit gewesen sei, für ein solches für ihn wertloses Objekt zu bezahlen; vielmehr sei der Marktpreis des Grundstücks um die Abbruchkosten zu reduzieren. Ferner wird argumentiert, der bezahlte Kaufpreis gebe lediglich den Verkehrswert von unbebautem Land wieder, was gegen den Einschluss des (wirtschaftlichen oder technischen) Abbruchobjekts spreche

(ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., S. 320 und 325 f.). b) Im Vertrag vom 7. September 2022 wurde das Verkaufsobjekt wie folgt umschrieben: Liegenschaft Nr. __ Plan Nr. 1, R. __ m², Gebäude (__ m²), übrige befestigte Fläche (__ m²), Gartenanlage (__ m²) Remise Vers.-Nr. __ (__ m²) Garage Vers.-Nr. __ (__ m²) Zweifamilienhaus Vers.-Nr. __, S. __ strasse __, __ R. __ (__ m² von __ m²) Mutationsnr. LS __, __.2015 Beleg __ I/1-2023/209 4/7

Die Angaben im beurkundeten Kaufvertrag sind grundsätzlich als Nachweis dafür zu werten, dass nicht nur der __ m² umfassende Boden, sondern auch die beiden Gebäude GB-Nrn. __ und __ veräussert wurden. Zu prüfen ist daher, ob die Vorinstanz trotz der klaren Angaben im Kaufvertrag davon ausgehen durfte, die Remise und die Garage seien nicht Bestandteil der Preisbildung gewesen. c) aa) Die Vorinstanz erwog, wenn der Veräusserer schon vor Beginn der Verkaufsverhandlungen Überbauungsstudien seines Grundstücks erstellen lasse, wie dies hier der Fall gewesen sei, sei von der wirtschaftlichen Abbruchreife auszugehen. Das Projekt sei im Jahr 2017 initiiert worden. Die Rekurrentin habe daher annehmen müssen, dass das Gebäude für die Käuferin keinen Wert mehr habe und einem Neubau weichen müsse. Gemäss der amtlichen Schätzung vom 22. Oktober

2015 habe der Verkehrswert des Grundstücks Nr. __ Fr. __ betragen. Wenn der absolute Landwert höher sei als der Verkehrswert der bestehenden Liegenschaft und der Eigentümer durch den Abbruch und einen nachfolgenden Neubau eine höhere Rendite erzielen könne, werde in der Regel die Abbruchreife eines Gebäudes erreicht. Statistisch gesehen sei ein Gebäude nach etwa vierzig Jahren wirtschaftlich abbruchreif. Daher handle es sich bei den beiden in den Jahren 1926 und 1944 gebauten Gebäuden um wirtschaftliche Abbruchobjekte. Ein solches liege auch dann vor, wenn die erhaltene Entschädigung für das Gebäude praktisch vernachlässigbar sei und die Gebäudeentschädigung nur bis zu zehn Prozent des Gesamterlöses ausmache. Davon sei vorliegend auszugehen, da die amtliche Schätzung vom 3. Oktober 2022 einen Gebäudewert von Fr. __ ergeben habe, was 5,34 Prozent des Gesamterlöses von Fr. __ entspreche. bb) Es ist unbestritten, dass von Anfang geplant war, die Gebäude nach der Handänderung zurückzubauen und durch einen Neubau zu ersetzen. Darauf hat die Rekurrentin bereits im Schreiben vom 13. Juli 2022 hingewiesen, als sie der Vorinstanz mitteilte, sie beabsichtige den Boden mit dem bewilligten Projekt zu verkaufen. Im Kaufvertrag vom 7. September 2022 wurde dann aber die Liegenschaft mit den Bauten als Verkaufsobjekt aufgeführt und unter Ziffer 14 der weiteren Vertragsbestimmungen ergänzend festgehalten, die Käuferin erwerbe das Kaufgrundstück zur Überbauung mit einem Mehrfamilienhaus (vi-act. 5). Gemäss der aktuellen verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung lässt eine solche Absichtsbekundung jedoch keinen Rückschluss auf die Frage zu, ob der Wert der abzurechnenden Liegenschaft von den Vertragsparteien im Rahmen der Preisgestaltung berücksichtigt wurde oder nicht. Entscheidend sei einzig, ob die Höhe des Erlöses nicht unerheblich dadurch bestimmt werde, dass der Verkäufer eine Entschädigung für das Gebäude verlange und auch erhalte. Das Kongruenzprinzip erlaube es zudem nicht, nur den Land-Mehr-

I/1-2023/209 5/7

wert zu berücksichtigen und den Gebäude-Minderwert vollständig auszublenken. Das Verwaltungsgericht verwies in diesem Zusammenhang gar auf MARGRAF (Das Kongruenzprinzip bei der Grundstückgewinnsteuer, in: StR 79/2024, S. 177 ff., S. 188), der den Standpunkt vertritt, dass es wirtschaftlich sinnvoll und erwägenswert erscheine, Anlagekosten von Abbruchobjekten bei der Gewinnermittlung im Privatvermögensbereich zuzulassen, könne doch der Aspekt der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht einfach mit dem Hinweis auf den Charakter der Grundstücksgewinnsteuer als Objektsteuer und der Steuerneutralität von privaten Kapitalverlusten abgespeist werden. Das Verwaltungsgericht stellte weiter klar, dass es nicht angehe, einer Verkäuferin, die ihre Liegenschaft jahrelang bestimmungsgemäss genutzt habe, nur die Anschaffungskosten auf der Basis des damaligen Werts der imaginären "leeren Wiese" anzurechnen und die Differenz zum Verkaufspreis als konjunkturbedingten Mehrwert zu berücksichtigen. Dies widerspreche gesamthaft einer kongruenten Betrachtung und liefe im Ergebnis darauf hinaus, der Grundeigentümerin vorzuhalten, das Grundstück überteuert gekauft bzw. zu billig verkauft zu haben (Entscheid des Verwaltungsgerichts [VerwGE] B 2023/149 vom 10. Mai 2024 E. 4.1. und 4.4.). Im Lichte dieser Rechtsprechung lässt sich eine Verletzung des Kongruenzprinzips nicht länger allein mit der wirtschaftlichen Abbruchreife einer Baute begründen. Zu prüfen ist daher, ob es sich bei den hier streitigen Gebäuden um technische Abbruchobjekte handelte. cc) Für eine technische Abbruchreife sprechen schwere Mängel der Bausubstanz, welche die Statik eines Gebäudes beeinträchtigen oder den gesetzlichen Anforderungen an die Wohnhygiene zuwiderlaufen. Liegen derartige Mängel vor, ist ein Gebäude häufig nicht mehr bestimmungsgemäss nutzbar

(RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, § 220 N 171). Dies wurde von der Vorinstanz zu Recht nicht geltend gemacht. Gemäss Kaufvertrag (S. 7, Ziff. 10) waren die beiden Gebäude im Zeitpunkt der Handänderung vermietet und konnten somit ihrem Zweck entsprechend genutzt werden. Für die bestimmungsgemäss Nutzbarkeit spricht auch die amtliche Schätzung vom 3. November 2022, worin der Mietwert der Bauten mit Fr. __ und deren Zeitwert mit Fr. __ angegeben wurde. dd) Nur der Vollständigkeit halber ist schliesslich anzuführen, dass auch aus dem vereinbarten Kaufpreis von Fr. __ nicht auf den Willen der Rekurrentin geschlossen werden kann, nur den Boden veräussern zu wollen, wurde doch der steuerlich relevante amtliche Verkehrswert des gesamten Grundstücks von der Vorinstanz am 12. November 2022 auf Fr. __ festgelegt. Zudem wurde nicht geltend gemacht, der Kaufpreis sei anhand der Grundstücksfläche festgelegt worden (vgl. VerwGE a.a.O., E. 4.1).
I/1-2023/209 6/7

d) Zusammenfassend ergibt sich somit, dass der Erwerbspreis des Grundstücks GB-Nr. __ bei der Berechnung des Grundstückgewinns nicht mit Fr. __, sondern mit Fr. __ zu berücksichtigen ist. Der Rekurs ist daher gutzuheissen und der steuerbare Gewinn unter Aufhebung des Einspracheentscheids vom 30. August 2023 auf Fr. __ festzulegen.

E. 3

Die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'500.– (Entscheidgebür) hat der Staat (Kantonales Steueramt) zu bezahlen. Der Kostenvorschuss von Fr. 1'500.– wird der Rekurrentin zurückerstattet.

E. 4

Der Staat (Kantonales Steueramt) hat die Rekurrentin mit Fr. 2'600.– ausseramtlich zu entschädigen. I/1-2023/209 7/7

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