



**Fall-Nr.:** B 2018/11  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 22.10.2019  
**Entscheiddatum:** 09.07.2018

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 09.07.2018**

Grundstückgewinnsteuer, Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG, Art. 132 Abs. 1 lit. f StG, Art. 66 StV, Art. 127 Abs. 3 BVBei der einjährigen Frist bei der vorgängigen Ersatzbeschaffung handelt es sich um eine "angemessene Frist" im Sinn des StHG. Abzustellen ist jeweils auf den Tagebucheintrag. Es ist zulässig, für die nachträgliche und für die vorgängige Ersatzbeschaffung jeweils unterschiedliche Fristen festzulegen. Bei reinvestitionsnahen Handänderungen kommt die Einheitsmethode zur Anwendung. Das Recht zur Besteuerung des latenten Steuersubstrats kommt folglich insgesamt und ausschliesslich dem (letzten) Zuzugskanton zu (Verwaltungsgericht, B 2018/11). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 25. September 2019 teilweise gutgeheissen (Verfahren 2C\_648/2018).

#### **Entscheid vom 9. Juli 2018**

Besetzung

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

Verfahrensbeteiligte

**A.Y.,**

**Beschwerdeführer,**

gegen

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



**Vorinstanz,**

und

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

**Beschwerdegegner,**

Gegenstand

**Grundstückgewinnsteuer (Ref.Nr. 000005)**

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

**A.** A.Y. erwarb am 27. September 2012 das Grundstück Nr. S00000, S.-strasse 001 in X., mit dem Sonderrecht an der 4.5-Zimmer-Attikawohnung Nr. A02 mit Keller sowie Miteigentumsanteile an zwei Autoeinstellplätzen (Nrn. M00003 und M00004), zum Preis von CHF 940'000. Das Grundstück in X. ist mit einem Steueraufschub in der Höhe von CHF 212'041 aus einem Grundstücksverkauf in Z. TG vom 1. Oktober 2012 belastet. Am 25. Juni 2013 übertrug A.Y. einen Miteigentumsanteil von einem Fünftel an seine damalige Lebenspartnerin und heutige Ehefrau. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 22. April 2016 veräusserte das Ehepaar A.Y. das Grundstück in X. und die dazugehörenden Autoeinstellplätze zum Preis von CHF 865'000. Der Grundbucheintrag erfolgte am 2. Mai 2016, der Besitzesantritt am 1. Juni 2016. Zuvor hatte A.Y. am 15. Mai 2014 einen Miteigentumsanteil von vier Fünfteln an einer 4.5 Zimmerwohnung mit Keller sowie Miteigentumsanteile an zwei Autoabstellplätze in der Gemeinde Q. SZ erworben. Den restlichen Miteigentumsanteil von einem Fünftel kaufte seine Partnerin. Der Erwerbspreis lag bei insgesamt CHF 849'000.

**B.** In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer deklarierte A.Y. einen Verlust aus der Veräusserung des Grundstücks in X. von CHF 120'878. Gleichzeitig beanspruchte er einen Aufschub infolge Ersatzbeschaffung des Grundstücks in Q. Das kantonale Steueramt veranlagte ihn am 9. November 2016 unter Berücksichtigung



seines Miteigentumsanteils von vier Fünfteln mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 93'942 und einem Steuerbetrag von CHF 23'148. Den Antrag auf Steueraufschub wies es ab mit der Begründung, die Ersatzbeschaffungsfrist von einem Jahr sei überschritten worden. Das kantonale Steueramt wies die vom Steuerpflichtigen gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache mit Entscheid vom 1. Februar 2017 ab. Dagegen erhob A.Y. Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission, welche mit Entscheid vom 12. Dezember 2017 das Rechtsmittel ebenfalls abwies.

**C.** A.Y. (Beschwerdeführer) erhob gegen den am 14. Dezember 2017 zugestellten Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) mit Eingabe vom 10. Januar 2018 (Datum Poststempel) Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Rechtsbegehren, unter Kosten- und Entschädigungsfolge sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Grundstücksgewinnsteuer 2016 auf CHF 0, eventualiter auf CHF 51'500 festzulegen; der zu viel bezogene Betrag der Grundstücksgewinnsteuer sei mit Vergütungszinsen zurückzuerstatten. Mit Vernehmlassung vom 31. Januar 2018 verwies die Vorinstanz auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) verzichtete am 6. Februar 2018 auf eine Vernehmlassung und beantragte, die Beschwerde sei abzuweisen. Mit Eingabe vom 14. Februar 2018 nahm der Beschwerdeführer zu den Eingaben der Vorinstanz und des Beschwerdegegners Stellung.

Auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und die Ausführungen des Beschwerdeführers zur Begründung seines Begehrens sowie die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

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

**1.** (...).

**2.**



## St.Galler Gerichte

**2.1.** Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer das Grundstück in X. am 27. September 2012 für CHF 940'000 als Alleineigentümer erworben und am 22. April 2016 zusammen mit seiner Partnerin, welcher er am 25. Juni 2013 einen Fünftel übertragen hatte, für CHF 865'000 veräussert hat. Der Erwerbspreis und der Erlös sind damit unbestritten. Weiter sind sich die Verfahrensbeteiligten über die Höhe der Nebenkosten und der wertvermehrenden Aufwendungen einig. Streitig ist dagegen, ob die Vorausbeschaffung der Ersatzliegenschaft am 17. Juni 2014 einen Steueraufschub auslöst (nachfolgend E. 3). Bei Verneinung dieser Frage ist zu klären, wem die Steuerhoheit des aufgeschobenen Gewinns aus dem Verkauf der Liegenschaft in Z. zukommt (nachfolgend E. 4), und ob - bei Bejahung der Zuständigkeit des Kantons St. Gallen - der aufgeschobene Gewinn lediglich zu vier Fünftel zu berücksichtigen ist (nachfolgend E. 5).

**2.2.** Gemäss Art. 12 Abs. 3 Ingress und lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, StHG) wird die Grundstückgewinnsteuer bei der Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung) aufgeschoben, soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.

**2.3.** Art. 132 Abs. 1 Ingress und lit. f StG entspricht der bundesrechtlichen Vorgabe. In Konkretisierung dieser Bestimmung schreibt Art. 66 Abs. 1 der Steuerverordnung (sGS 811.11, StV) vor, dass der Verkaufserlös innert drei Jahren nach Veräusserung zum Erwerb eines Ersatzgrundstücks zu verwenden ist. Für die sog. vorgängige Ersatzbeschaffung bestimmt Art. 66 Abs. 2 StV, dass der Erwerb eines Ersatzgrundstücks innerhalb eines Jahres vor der Veräusserung des zu ersetzenden Grundstücks zulässig ist. Zu prüfen ist zunächst, ob es sich bei der einjährigen Frist bei der vorgängigen Ersatzbeschaffung um eine „angemessene Frist“ im Sinn des harmonisierten Steuerrechts handelt.

### 3.



**3.1.** Bezüglich der Dauer der angemessenen Frist belässt das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einigen Spielraum. Bei den Kantonen, welche die Ersatzbeschaffungsfrist konkretisiert haben, reicht die Spanne von einem bis zu fünf Jahren. Weiter hat es das Bundesgericht ausdrücklich als zulässig erachtet, für die nachträgliche Ersatzbeschaffung und für die vorgängige Ersatzbeschaffung unterschiedliche Fristen festzulegen und die Frist bei jener erstreckbar, bei dieser aber nicht erstreckbar vorzusehen. Für den Eigentümer bedeutet die vorzeitige Anschaffung des Ersatzguts eine Doppelbelastung. In dieser Zeit muss er beide Güter unterhalten bzw. finanzieren. In Bezug auf das Eigenheim ist damit namentlich an die doppelte Hypothekarbelastung zu denken. Aus wirtschaftlicher Sicht hat der Eigentümer deshalb ein Interesse, das zu ersetzende Objekt möglichst rasch abzustossen. Umgekehrt lässt eine längere Haltedauer darauf schliessen, dass es sich nicht um den Ersatz eines Objekts geht, sondern vielmehr um das Ausnutzen von Marktchancen für das zu verkaufende Objekt. In einem solchen Fall stellt das neue Objekt nicht Ersatz für das alte dar, sondern bildet im Rahmen längerfristigen Vermögensumbaus eine Reserve, für den Fall, dass sich auf dem Markt eine gute Verkaufsgelegenheit für das alte Objekt ergibt. Die Tendenz geht daher dahin, die Frist bei einer Vorausbeschaffung noch strenger zu handhaben als bei einer nachträglichen Ersatzbeschaffung (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C\_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 2.3 mit Hinweis auf BGer 2A.107/2006 vom 2. März 2006 E. 3.1; BGer 2A.445/2004 vom 7. Juni 2005 E. 6.1-6.4; BGer 2C\_215/2008 vom 21. August 2008; VerwGE B 2007/15 vom 9. Mai 2007 E. 2.2.4, in: SGE 2007 Nr. 7).

**3.2.** Die „angemessene Frist“ bezieht sich auf den Zeitraum zwischen zwei Handänderungen, geht es doch um die Reinvestition in dauernd und ausschliesslich selbstgenutztes Wohneigentum. Der Übergang von Grundeigentum wird von Zivilrechts wegen durch den Grundbucheintrag bewirkt, und die Rechtswirkungen des Grundbucheintrags setzen rückwirkend mit dem Tagebucheintrag ein. Im selben Zeitpunkt entsteht die Grundstückgewinnsteuerforderung, soweit kein Steueraufschub Platz greift. Das Steuerrecht knüpft damit an das Zivilrecht an. Dies gebietet, für Beginn und Ende der Jahresfrist auf den jeweiligen Tagebucheintrag abzustellen (vgl. BGer 2C\_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 3.3). Ob der Verkauf des Grundstücks in X. mit zunächst erfolglosen Verkaufsbemühungen zusammenhing, kommt daher keine Bedeutung zu. Mit Kaufvertrag vom 15. Mai 2014 erwarb der Beschwerdeführer -



zusammen mit seiner Ehefrau - das Grundstück in Q.; der Grundbucheintrag erfolgte am 17. Juni 2014 (vgl. act. 7/6/8). Der Grundbucheintrag für das veräusserte Grundstück fand am 2. Mai 2016 (vgl. act. 7/6/2) und damit nach Ablauf der einjährigen Frist nach Art. 66 Abs. 2 StV statt. Da mit dem Steueraufschub nicht die Begünstigung blosser Reserveanschaffungen bezweckt wird, sondern solche mit einer eher knapp bemessenen Frist verhindert werden sollen, ist eine Frist von einem Jahr nicht zu beanstanden. Weiter erweist sich die Statuierung einer Verwirkungsfrist bei der vorgängigen Ersatzbeschaffung als zulässig. Im Übrigen sind die in anderen Kantonen festgesetzten Fristen für den Kanton St. Gallen nicht verbindlich. Daraus erhellt, dass die Regelung der Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum im Kanton St. Gallen mit den Vorgaben von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG harmoniert. Folglich ging die Vorinstanz zu Recht davon aus, dass kein weiterer Steueraufschub zu gewähren ist.

**4.** Im Streit liegt weiter die Frage, ob der aufgeschobene Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft in Z. beim Verkauf der damals erworbenen Ersatzliegenschaft in X. im Kanton St. Gallen zu besteuern ist.

**4.1.** Bereits im Entscheid 2C\_337/2012 vom 19. Dezember 2012 hatte sich das Bundesgericht betreffend die interkantonale Ersatzbeschaffung von dauernd und ausschliesslich selbstgenutztem Wohneigentum grundsätzlich für die Anwendbarkeit der Einheitsmethode entschieden und die Zerlegungsmethode verworfen. Es erwog, dass Konzept und Tragweite der interkantonalen Ersatzbeschaffung von dauernd und ausschliesslich selbstgenutztem Wohneigentum nicht ohne Seitenblick auf die zum Geschäftsvermögen gehörenden Betriebsliegenschaften natürlicher und juristischer Personen ermessen werden könnten. Mit Bezug auf die interkantonale Ersatzbeschaffung von Betriebsliegenschaften gehe die herrschende Lehre nicht nur von einer Übertragung der stillen Reserven aus, sondern auch von einem Wechsel in der Besteuerungszuständigkeit der Kantone. Wie bei der steuerneutralen Sitzverlegung eines Unternehmens in einen anderen Kanton und gleich den Umstrukturierungen über die Kantonsgrenzen hinweg könne deshalb der bisherige Kanton die Besteuerung der übertragenen stillen Reserven anlässlich einer späteren Realisation der stillen Reserven im Zuzugskanton nicht mehr beanspruchen. Der im Zuzugskanton realisierte Gewinn stehe diesem Kanton vollumfänglich zur Besteuerung zu. Weshalb es sich im Bereich des Privatvermögens anders verhalten solle, sei nicht ersichtlich. Im Gegenteil sei ein



Gleichschritt der Ersatzbeschaffungstatbestände nicht nur wünschbar, sondern harmonisierungsrechtlich geradezu geboten. Bei gesamtheitlicher Betrachtung stehe deshalb ausser Zweifel, dass das Recht zur Besteuerung des latenten Steuersubstrats auch in den Fällen von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG insgesamt und ausschliesslich dem Zuzugskanton bzw. dem letzten Zuzugskanton zukomme (vgl. BGer 2C\_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 3.5).

Das Bundesgericht bestätigte mit Entscheid 2C\_70/2017 vom 28. September 2017 diese Rechtsprechung und stellte nunmehr ausdrücklich klar, dass kaum noch massgebliche Gründe ersichtlich seien, die für eine partielle Anwendung der Zerlegungsmethode auf reinvestitionsnahen Handänderungen sprächen. Im Interesse einer einheitlichen und praktikablen Rechtslage dränge sich vielmehr auf, auch bezüglich die Frage der interkantonalen Zuordnung der Besteuerungskompetenz auf die Statuierung einer (fünfjährigen) Mindesthaldedauer zu verzichten. Somit gelangte auch bei reinvestitionsnahen Handänderungen die Einheitsmethode zur Anwendung, was bedeute, dass das Recht zur Besteuerung des latenten Steuersubstrats auch in diesen Fällen insgesamt und ausschliesslich dem Zuzugskanton bzw. dem letzten Zuzugskanton zukomme. Eine Besteuerung des gleichen Steuersubstrats durch den Wegzugskanton verstosse somit grundsätzlich gegen das Verbot der (virtuellen) interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung (vgl. BGE 143 II 694 E. 4.3 und E. 4.4).

**4.2.** Wie die Vorinstanz zu Recht festgestellt hat, bleibt mit der klaren bundesgerichtlichen Rechtsprechung kein Raum für von der Einheitsmethode abweichende kantonale Regelungen mehr, weshalb sich solche als bundesrechtswidrig erweisen und somit nicht mehr anwendbar sind (vgl. auch Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 344). Vorliegend liegt das Ersatzobjekt in X., weshalb dem Kanton St. Gallen als Zuzugskanton die Besteuerungskompetenz zukommt.

An dieser Beurteilung ändert nichts, dass ohne Berücksichtigung des aufgeschobenen Gewinns ein Verlust aus dem Verkauf der Liegenschaft in X. resultiert. Gemäss Art. 134 StG entspricht der Grundstücksgewinn dem Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Bei der Gewinnermittlung ist



insbesondere der im Zusammenhang mit der Veräusserung eines Grundstücks, bei dessen Erwerb oder Verbesserung die Besteuerung im Sinne von Art. 132 Abs. 1 lit. d bis f StG oder einer entsprechenden Bestimmung eines andern Kantons aufgeschoben wurde, aufgeschobene Gewinn von den Anlagekosten abzuziehen (vgl. Art. 139 Abs. 2 StG). Folglich erzielte der Beschwerdeführer durchaus einen Gewinn, wenn auch „lediglich“ durch die Realisation des aufgeschobenen Gewinns aus dem Kanton Thurgau.

**5.** Im Eventualantrag macht der Beschwerdeführer geltend, dass beim Verkauf der Liegenschaft in X. lediglich vier Fünftel des im Kanton Thurgau aufgeschobenen Gewinns zu besteuern seien. Ein Fünftel hätte steuersystematisch beim Verkauf des Miteigentumsanteils an seine Partnerin besteuert werden müssen.

**5.1.** Damit der tatsächliche Grundstücksgewinn zur Besteuerung gelangt, müssen sich Anlagekosten einerseits und Erlös andererseits auf das dem Umfang und dem Inhalt nach gleiche Grundstück beziehen (Kongruenzprinzip oder Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse). Hat sich die Grundstücksubstanz während der Eigentumsdauer geändert, so sind durch Zu- und Abrechnungen vergleichbare Verhältnisse zu schaffen. Eine Substanzminderung erfolgt namentlich durch Veräusserung von Grundstückteilen (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 345).

**5.2.** Die Umstände des Verkaufs eines Miteigentumsanteils an der Liegenschaft in X. an die Partnerin des Beschwerdeführers sind nicht bekannt. Aus den Akten geht lediglich hervor, dass ihr am 25. Juni 2013 ein Fünftel übertragen wurde. Die Gründe hierfür und ob die Partnerin für die Übertragung einen Kaufpreis bezahlen musste oder ob es sich um eine Schenkung handelte, geht aus den Akten nicht hervor. Damit ist die Schlussfolgerung der Vorinstanz, wonach davon auszugehen sei, dass damals - wohl im Zusammenhang mit Art. 132 Abs. 1 lit. b StG, wonach die Besteuerung bei Eigentumswechsel unter Ehegatten zur Abgeltung güter- und scheidungsrechtlicher Ansprüche aufgeschoben wird - im Interesse des Beschwerdeführers und seiner Partnerin auf eine anteilmässige Besteuerung des aufgeschobenen Gewinns einstweilen verzichtet worden sei, nicht zu beanstanden. Im Übrigen wäre auch bei einer Schenkung die Besteuerung aufzuschieben gewesen (vgl. Art. 132 Abs. 1 lit. a StG). Im Übrigen beachtete der Beschwerdegegner das Kongruenzprinzip, indem bei



der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer jeweils vier Fünftel des Erwerbspreises und Erlöses sowie der Nebenkosten und wertvermehrenden Aufwendungen zugrunde gelegt wurden.

6. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Veräusserung des Grundstücks in X. nach Ablauf von mehr als einem Jahr seit dem Erwerb des Grundstücks in Q. erfolgt ist, weshalb kein weiterer Steueraufschub zu gewähren ist. Weiter steht die Besteuerung des aufgeschobenen Gewinns aus dem Verkauf der Liegenschaft in Z. dem Zuzugskanton - und damit dem Kanton St. Gallen - zu. Schliesslich floss der Gewinn aus dem Verkauf des Grundstücks im Kanton Thurgau ausschliesslich dem Beschwerdeführer zu, weshalb dieser auch vollumfänglich von ihm zu besteuern ist. Die Vorinstanz hat daher den Rekurs gegen den Einspracheentscheid des Beschwerdegegners zu Recht abgewiesen. Die Beschwerde gegen den angefochtenen Entscheid vom 12. Dezember 2017 ist demnach abzuweisen.

7. (...).

### **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 1'500 unter Verrechnung mit dem von ihm in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss.
3. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

Der Abteilungspräsident

Die Gerichtsschreiberin

Eugster

Blanc Gähwiler