



Fall-Nr.:	B 2023/182
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	05.04.2024
Entscheiddatum:	16.01.2024

Entscheid Verwaltungsgericht, 16.01.2024

Steuerrecht, Grundstückgewinnsteuer, Ermässigung des Steuerbetrags zufolge Selbst-nutzung, Art. 141 Abs. 2 und 3 StG. Die Steuerpflichtige veräusserte eine Wohnung, die ihre Eltern vor 43 Jahren für sie gekauft hatten und die sie seither allein bewohnt hatte. Das Eigentum an der Wohnung erwarb sie durch Erbschaft von ihrer Mutter vor 10 Jahren. Für die Gewährung einer über 20 Prozent hinausgehenden Ermässigung muss der Veräusserer das Grundstück nicht nur während wenigstens 15 Jahren selbst bewohnt haben, sondern in jener Zeit auch Eigentümer gewesen sein. Das Selbstbewohnen muss während der Zeit gehaltenen Eigentums erfolgt sein. Im Umkehrschluss folgt daraus, dass das Bewohnen einer Immobilie, die nicht im Eigentum des Nutzers steht, nicht der Selbstvorsorge dient und steuerlich nicht privilegiert wird, selbst wenn der Nutzer die Immobilie zu einem späteren Zeitpunkt erwirbt (E. 3.1). Die Anrechnung der Selbstnutzung des Rechtsvorgängers ist auf den überlebenden Ehegatten beschränkt und gilt nicht für Nachkommen (E. 3.2 und 3.3). Ein der Selbstvorsorge dienendes Bewohnen der veräusserten Immobilie im Sinn von Art. 141 StG lag daher bei der Tochter nur während zehn Jahren vor (Verwaltungsbericht B 2023/182)

Entscheid vom 16. Januar 2024

Besetzung

Abteilungspräsident Brunner; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Schmid Etter

Verfahrensbeteiligte

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,



St.Galler Gerichte

gegen

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

Vorinstanz,

A.__,

Beschwerdegegnerin,

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. HSG Jürg Jakob, rtwp rechtsanwälte & notare, Rosenbergstrasse 42b, 9000 St. Gallen,

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.__ veräusserte am 30. November 2021 zu einem Preis von CHF 270'000 das Grundstück Nr. 0001_ in Z.__, eine 2 ½-Zimmerwohnung im Stockwerkeigentum. Das Grundstück hatte sie am 13. April 2011 von ihrer verstorbenen Mutter C.__ geerbt. Jene hatte es am 11. März 1999 von ihrem verstorbenen Ehemann D.__ geerbt, der es wiederum am 24. November 1977 erworben hatte. Bewohnt wurde die Wohnung seit 22. April 1978 bis zum Verkauf im Jahr 2021 durch A.__.

Übereinstimmend mit der Deklaration veranlagte das Kantonale Steueramt A.__ am 18. März 2022 mit einem Grundstücksgewinn von CHF 128'276. Auf dem Steuerbetrag von CHF 34'639 wurde ein Eigentumsdauerrabatt von 20 Prozent gewährt. A.__ erhob dagegen Einsprache und beantragte den maximalen Rabatt von 40.5 Prozent mit der Begründung, dass sie das Grundstück während mehr als 15 Jahren selbst bewohnt habe. Die Einsprache wurde mit Entscheid vom 12. April 2022 abgewiesen.

B.

A.__ erhob gegen den ablehnenden Einsprache-Entscheid des Kantonalen Steueramts



St.Galler Gerichte

Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, ihr sei ein Haltedauerrabatt von 40.5 Prozent zu gewähren. Mit Entscheid vom 17. August 2023 hiess die Verwaltungsrekurskommission diesen Rekurs gut, hob den Einsprache-Entscheid vom 12. April 2022 auf und ermässigte die Grundstückgewinnsteuer um 40.5 Prozent bzw. CHF 14'082.80; die Sache wurde zur neuen Verfügung im Sinne der Erwägungen an das Kantonale Steueramt zurückgewiesen.

C.

Das Kantonale Steueramt (Beschwerdeführer) erhob gegen den am 22. August 2023 versandten Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) mit Eingabe vom 11. September 2023 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Rechtsbegehren, der Rekursentscheid sei aufzuheben und der Einsprache-Entscheid vom 12. April 2022 sei zu bestätigen.

Die Vorinstanz verwies mit Vernehmlassung vom 19. September 2023 auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und beantragte die Abweisung der Beschwerde. A.__ (Beschwerdegegnerin) beantragte mit Eingabe vom 6. November 2023, die Beschwerde sei abzuweisen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zuzüglich Mehrwertsteuer.

Auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid, die Ausführungen des Beschwerdeführers und der Beschwerdegegnerin zur Begründung ihrer Rechtsbegehren sowie die Akten ist, soweit wesentlich, in den Erwägungen einzugehen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

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). Das Kantonale Steueramt ist zur Erhebung der Beschwerde befugt (Art. 196 Abs. 1 StG und Art. 50 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG). Die Beschwerde gegen den am 22. August 2023 versandten Rekursentscheid wurde mit Eingabe vom 11. September 2023 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. Dies gilt unbesehen des Umstands, dass die Vorinstanz die Sache zur neuen Verfügung an



die Veranlagungsbehörde zurückgewiesen hat. Rückweisungsentscheide sind zwar grundsätzlich als Vor- bzw. Zwischenentscheide zu qualifizieren (BGE 145 II 168 E. 2, 144 III 253 E. 1.3), und Zwischenentscheide können (auch im kantonalen Rechtsmittelverfahren) grundsätzlich nur unter den Voraussetzungen von Art. 93 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (SR 173.110, BGG) angefochten werden (vgl. VerwGE B 2018/227 vom 19. August 2019 E. 1.4 und 1.5). Da die Rückweisung aber vorliegend einzig noch der (rechnerischen) Umsetzung des durch die Vorinstanz Angeordneten dient und dem Kantonalen Steueramt daher keinerlei Entscheidungsspielraum verbleibt, liegt gemäss Praxis des Bundesgerichts ein anfechtbarer (Quasi-)Endentscheid vor (BGE 145 III 42 E. 2.1, 144 V 280 E. 1.2).

2.

Nicht streitig ist die Höhe des steuerbaren Grundstückgewinns von CHF 128'276. Umstritten ist die Höhe der Steuerermässigung zufolge Selbstnutzung (Art. 141 Abs. 2 StG).

2.1.

Die Vorinstanz erwog zusammengefasst, der Wortlaut von Art. 141 Abs. 3 StG deute klar darauf hin, dass der Veräusserer nicht zwingend während der ganzen Dauer des Selbstbewohnens auch Eigentümer der Liegenschaft sein müsse, um die Voraussetzung für den entsprechenden Rabatt zu erfüllen. Die Beschränkung im Gesetz, wonach bei Erwerb aus steueraufschiebender Veräusserung für die Berechnung der Selbstnutzung durch den Veräusserer oder dessen Ehegatten auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abgestellt werde, betreffe lediglich Drittpersonen. Es sei sinnwidrig, wenn die Bestimmung die Anrechnung beim Ehegatten erlauben, sie beim Veräusserer selbst aber verweigern würde, obschon dieser im Gesetz ausdrücklich genannt sei. Die Beschwerdegegnerin sei nicht nur Nachkommin der ehemaligen Eigentümer, sondern auch Veräusserin der Liegenschaft. Sie könne daher ihre eigene Selbstnutzung auch während der Eigentumsdauer der Eltern anrechnen lassen, weshalb für deren Berechnung auf das Erwerbsdatum vom 24. November 1977 abzustellen sei.

2.2.

Dem hält der Beschwerdeführer entgegen, aus dem Wortlaut von Art. 141 Abs. 2 lit. a StG gehe klar hervor, dass der Grundstückgewinn nur bei Selbstbewohnen der Liegenschaft während der Eigentumsdauer privilegiert besteuert werde. Unklar sei lediglich, ob bei Veräusserungen, denen steueraufschiebende Veräusserungen vorangegangen seien, die Selbstnutzung des Rechtsvorgängers angerechnet werden könne. Die Rechtsauffassung der Vorinstanz führe dazu, dass der ursprüngliche Eigentümer, der die Liegenschaft nicht selbst bewohnt habe, von keinem privilegiertem Eigentumsdauerrabatt profitieren könne, der Rechtsnachfolger hingegen schon, und



zwar direkt ab dem Erwerbszeitpunkt. Ein Mieter, der eine Liegenschaft nach 15 Jahren als Kapitalanlageliegenschaft erwerbe, könne so von einem höheren Rabatt profitieren, obschon er die Liegenschaft während der Eigentumsdauer gar nie selbst bewohnt habe. Damit werde die Bestimmung ihres Sinngehalts entleert. Diese steuerlichen Ungleichbehandlungen liessen sich sachlich nicht rechtfertigen. Gerichtlich entschieden worden sei, dass sich der Erwerber bei steueraufschiebenden Veräusserungen nur die Eigentumsdauer, nicht aber die Selbstnutzung seiner Rechtsvorgänger anrechnen lassen könne. Eine Ausnahme für ein Abweichen vom Erfordernis des Selbstwohnens sehe Art. 141 Abs. 3 StG nur für den Ehegatten vor.

2.3.

Die Beschwerdegegnerin führt im Wesentlichen aus, sie sei als Veräusserin im Sinne von Art. 141 Abs. 3 StG anzusehen und erfülle damit die Voraussetzung des Selbstwohnens für eine zusätzliche Erhöhung der Ermässigung des Grundstückgewinnsteuerbetrags. Seit der letzten steuerbegründenden Veräusserung am 24. November 1977 habe sie die Wohnung selbst bewohnt. Es gehe nicht darum, dass sie sich die Selbstnutzung der Rechtsvorgänger anrechnen lassen wolle. Dies wäre vorliegend gar nicht möglich, da ihre Eltern die Wohnung nie selbst bewohnt hätten. Vielmehr mache sie ihre eigene Selbstnutzung geltend. Auch während der Eigentumsdauer der Eltern habe die Wohnung ihrer Selbstvorsorge gedient, da ihr mehrere Mietwohnungen zuvor wegen ihrer Borderline-Störung gekündigt worden seien. Das vom Beschwerdeführer angeführte Beispiel, wonach ein Mieter die von ihm seit 15 Jahren bewohnte Wohnung kaufen und vom zusätzlichen Rabatt profitieren könne, treffe mangels vorgängigen Steueraufschubs nicht zu. Der vorliegende Sachverhalt sei mit dem Sachverhalt, der in VerwGE 2018/164 vom 19. Oktober 2018 beurteilt worden sei, nicht vergleichbar. Dort sei die Liegenschaft von den Erben nie selbst bewohnt worden. Streitig sei die Anrechnung der Selbstnutzung der Erblasserin gewesen. Art. 141 Abs. 3 StG nenne für die Berechnung der Selbstnutzung ausdrücklich den Veräusserer selbst und dessen Ehegatten. Vom Gesetzeswortlaut erfülle sie die Voraussetzungen für eine Privilegierung. Ihre eigene Selbstnutzung während 43½ Jahren sei ihr anzurechnen.

3.

3.1.

War das Grundstück während mehr als 15 Jahren im Eigentum des Veräusserers, wird der Steuerbetrag nach Art. 141 Abs. 2 StG auf einem Gewinnanteil von maximal CHF 500'000 für jedes weitere volle Jahr um 1.5 Prozent bis maximal 40.5 Prozent ermässigt, wenn der Veräusserer das Grundstück wenigstens 15 Jahre selbst bewohnt hat (lit. a); auf Gewinnanteilen von über CHF 500'000 gemäss lit. a sowie in den anderen Fällen beträgt die Ermässigung 1 Prozent pro Jahr bis maximal 20 Prozent (lit.



b). Aus dem Wortlaut von Art. 141 Abs. 2 Ingress und lit. a StG geht klar hervor, dass der Veräusserer für die Gewährung einer über 20 Prozent hinausgehenden Ermässigung nicht nur während mehr als 15 Jahren Eigentümer gewesen, sondern das Grundstück während wenigstens 15 Jahren auch selbst bewohnt haben muss. Das Selbstbewohnen muss folglich während der Zeit gehaltenen Eigentums erfolgt sein. Der Gesetzgeber verfolgte damit den Zweck der Privilegierung der Selbstvorsorge, wie aus den grossrätlichen Protokollen hervorgeht (Grossratsprotokoll, Amtsdauer 1996/2000, Oktobersession 1997, S. 1384 ff.). Der zusätzliche Rabatt soll mithin jenen Grundeigentümern zugutekommen, welche ihre Mittel in selbstgenutztes Wohneigentum investieren; damit wird die Selbstvorsorge in Form von selbst bewohntem Grundeigentum in betraglich begrenztem Umfang steuerlich privilegiert (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 358). Im Umkehrschluss folgt daraus, dass das Bewohnen einer Immobilie, die nicht im Eigentum des Nutzers steht, nicht der Selbstvorsorge dient und steuerlich nicht privilegiert wird, selbst wenn der Nutzer die Immobilie zu einem späteren Zeitpunkt erwirbt.

3.2.

3.2.1.

Bei Erwerb des Grundstücks aus steueraufschiebender Veräusserung wird für die Berechnung der Eigentumsdauer und der Selbstnutzung durch den Veräusserer oder dessen Ehegatten auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abgestellt (Art. 141 Abs. 3 StG). Während die Eigentumsdauer der Rechtsvorgänger bei vorgängigem Steueraufschub gestützt auf diese Bestimmung dem Veräusserer vollumfänglich angerechnet wird, ist aufgrund des Passus "durch den Veräusserer oder dessen Ehegatten" nicht ohne Weiteres klar, wie es sich mit der Anrechnung der Selbstnutzung des Rechtsvorgängers verhält.

3.2.2.

Der Beschwerdeführer wandte diese Bestimmung seit Inkrafttreten des revidierten Steuergesetzes am 1. Januar 1999 so an, dass die Anrechnung der Selbstnutzung ohne gleichzeitiges Eigentum auf den Ehegatten beschränkt war. Die kantonalen Gerichte folgten dieser Rechtsanwendung unter Beizug der Gesetzesmaterialien (VerwGE 2018/164 vom 19. Oktober 2018; in diesem Sinne auch schon Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 20. Februar 2003, in: SGE 2003 Nr. 2). Im Urteil VerwGE 2018/164 vom 19. Oktober 2018 hatte das Verwaltungsgericht zu beurteilen, ob sich die Veräusserer, die das Grundstück zufolge Erbgangs aus einer steueraufschiebenden Veräusserung erworben, dort aber nie gewohnt hatten, die Selbstnutzung der Rechtsvorgängerin anrechnen lassen können. Das Verwaltungsgericht erwog, die Beschränkung der zusätzlichen Privilegierung (bezüglich



Selbstnutzung) auf Ehegatten, welche die Voraussetzungen in zeitlicher Hinsicht erfüllten, ohne selbst Eigentümer gewesen zu sein, erscheine sinnvoll und sachlich gerechtfertigt. Eine Übertragung des Selbstbewohnens (gemeint jenes der verstorbenen Erblasserin) auf Nachkommen sei hingegen nicht systemkonform und vom Gesetzgeber nicht gewollt, wie aus den Protokollen zur Beratung der Kommission des Grossen Rates hervorgehe. Die Beschränkung der zusätzlichen Privilegierung auf Ehegatten, welche die Voraussetzungen in zeitlicher Hinsicht erfüllten, ohne selbst Eigentümer gewesen zu sein, erscheine insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Vorsorge sinnvoll. Die Ehegatten sorgten gemäss Art. 163 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (SR 210, ZGB) gemeinsam für den gebührenden Unterhalt der Familie. Dazu gehöre unter anderem auch eine angemessene Altersvorsorge. Im Gegensatz zu der während der ganzen Dauer der Ehe und unter Umständen darüber hinaus (vgl. Art. 125 ZGB) geltenden Pflicht, gemeinsam für den ehelichen Unterhalt zu sorgen, dauere die Unterhaltspflicht der Eltern gegenüber ihren Kindern grundsätzlich nur bis zu deren Mündigkeit (Art. 277 Abs. 1 ZGB). Unter diesem Gesichtspunkt erscheine die Beschränkung der steuerlichen Privilegierung im Sinn der Anrechnung des Selbstbewohnens durch den Ehegatten unabhängig vom Eigentum als sachlich gerechtfertigt (a.a.O., E. 4.3).

Das Bundesgericht wies eine von den Steuerpflichtigen gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ab. Es erwog, in den Gesetzesmaterialien (insbesondere Voten des damaligen Präsidenten der vorberatenden Kommission [Güntzel] und eines weiteren Kantonsrats [Votum Kaufmann]) komme hinreichend deutlich zum Ausdruck, dass sich der Passus "Selbstnutzung durch den Veräusserer oder dessen Ehegatten" ausschliesslich auf den Fall des Erwerbs eines Grundstücks aus steueraufschiebender Eigentumsübertragung infolge Todes eines Ehegatten beziehe (BGer 2C_1058/2018 vom 26. September 2019 E. 7.3.3). Die unterschiedliche Handhabung bei der Anrechenbarkeit der Haltedauer und der Selbstnutzung erweise sich nicht als widersprüchlich, da die beiden Tatbestände unterschiedlichen Zwecken dienten, nämlich auf der einen Seite dem Schutz von Altbesitz vor spekulativen Handänderungen und Geldentwertung (Privilegierung der langen Haltedauer), auf der anderen Seite der Begünstigung der Selbstvorsorge (Privilegierung des Selbstbewohnens; BGer 2C_1058/2018 vom 26. September 2019 E. 7.3.4).

3.3.

Auch wenn der in Art. 141 Abs. 3 StG enthaltene Passus "Selbstnutzung durch den Veräusserer oder dessen Ehegatten" missverständlich formuliert ist, darf demnach gemäss bisheriger Rechtsprechung die Selbstnutzung eines anderen Rechtsvorgängers als des (verstorbenen) Ehegatten des Veräusserers bei einem Erwerb aus steueraufschiebender Veräusserung nicht angerechnet werden. Es besteht



kein Anlass, diese (gefestigte) Praxis zu ändern: Der Gesetzgeber wollte in Art. 141 Abs. 3 StG nur im Fall des überlebenden Ehegatten zulassen, dass die Selbstnutzung des Rechtsvorgängers beim Steueraufschub auf diesen übertragen werden kann. In den Gesetzesmaterialien findet sich kein Hinweis auf eine weitere Ausdehnung, insbesondere nicht darauf, dass eine zusätzliche Ermässigung ohne jegliche Selbstnutzung bei gleichzeitigem Eigentum möglich sein soll (Grossratsprotokoll, a.a.O., S. 1384 ff.). Damit übereinstimmend hat das Verwaltungsgericht im erwähnten Entscheid B 2018/164 in E. 4.1 festgehalten, das Selbstbewohnen müsse während der Zeit gehaltenen Eigentums erfolgt sein; das Bewohnen durch einen Nachkommen (und späteren Eigentümer) zusammen mit dem früheren Eigentümer gelte für den Nachkommen nicht als Selbstbewohnen.

4.

4.1.

Die Beschwerdegegnerin bewohnte die von ihrem Vater am 24. November 1977 erworbene, hier in Frage stehende Eigentumswohnung seit 22. April 1978 selber. Eigentümerin der Wohnung wurde sie allerdings erst mit dem Tod ihrer Mutter am 13. April 2011. Damals wurde die Grundstückgewinnbesteuerung aufgeschoben. Am 30. November 2021 verkaufte die Beschwerdegegnerin sodann die Wohnung, was die Besteuerung des erzielten Grundstückgewinns von CHF 128'276 auslöste. Die Voraussetzungen für eine Ermässigung von 20 Prozent erfüllt die Beschwerdegegnerin nach Art. 141 Abs. 2 lit. b StG in Verbindung mit Art. 141 Abs. 3 StG unbestrittenermassen, da sie die Wohnung aus einer steueraufschiebenden Veräusserung erworben hat und ihr die Eigentumsdauer ihrer Rechtsvorgänger vollumfänglich anzurechnen ist.

4.2.

Im Zeitpunkt des Verkaufs der Wohnung im Jahr 2021 war die Beschwerdegegnerin seit gut zehn Jahren Eigentümerin der Wohnung gewesen und hatte diese gleichzeitig selbst bewohnt, was für die Gewährung einer zusätzlichen Ermässigung zufolge Selbstwohnens, die erst ab 15 Jahren Selbstnutzung greift, gestützt auf Art. 141 Abs. 2 lit. a StG nicht ausreicht. In der Zeit davor wohnte sie zwar dort, war aber nicht Eigentümerin. Damit lag kein steuerlich zu privilegierendes Selbstbewohnen mit Investition eigener Mittel im Sinn der Selbstvorsorge, sondern eine Fremdnutzung vor. Wie zuvor in E. 3.1 und 3.3 ausgeführt, ist unter den in Art. 141 Abs. 2 lit. a StG und Art. 141 Abs. 3 StG verwendeten Begriffen des Selbstwohnens und der Selbstnutzung das Bewohnen der Liegenschaft bei gleichzeitigem Eigentum zu verstehen. Die vormaligen Eigentümer, Vater und Mutter der Beschwerdegegnerin, bewohnten die Liegenschaft nie selbst. Sie besaßen sie somit nicht für ihre eigene Selbstvorsorge. Hätten der Vater oder die Mutter die Wohnung zu Lebzeiten verkauft,



hätten sie mithin keine Ermässigung wegen Selbstnutzung geltend machen können. Selbst wenn sie die Wohnung selbst genutzt hätten, wäre eine Anrechnung von deren Selbstnutzung nicht zulässig gewesen. Da die Beschwerdegegnerin nicht verheiratet ist, stellt sich auch die Frage einer allfälligen Anrechnung der Selbstnutzung eines Ehegatten nicht; bei der Beschwerdegegnerin handelt es sich mithin nicht um eine "Veräusserin" im Sinne von Art. 141 Abs. 3 StG, zumal "Veräussererstellung" im Sinne dieser Bestimmung eine Ehebeziehung zum (vormaligen) Eigentümer der Liegenschaft voraussetzt. In der vorliegenden Konstellation gab es somit bezüglich des streitgegenständlichen Grundstücks bis zum Erwerb durch die Beschwerdegegnerin aus Erbgang am 13. April 2011 kein Selbstbewohnen und keine Selbstnutzung im Sinn von Art. 141 Abs. 2 lit. a und Art. 141 Abs. 3 StG, weshalb die Voraussetzung für eine über 20 Prozent hinausgehende Ermässigung mangels hinreichend langer Dauer der Selbstnutzung (vorliegend nur zehn Jahre) nicht gegeben ist. Gleich wie in SGE 2003 Nr. 2 besteht kein Anspruch auf den zusätzlichen Rabatt, wenn das veräusserte Grundstück nicht während wenigstens 15 Jahren als Eigentümerin selbst bewohnt wird. Dass die Beschwerdegegnerin die Wohnung im Unterschied zum Sachverhalt in SGE 2003 Nr. 2, wo die Tochter bis zum Ableben des Rechtsvorgängers zusammen mit diesem in der Liegenschaft gewohnt hatte, stets allein nutzte, ändert daran nichts. Mit der von der Vorinstanz praktizierten Rechtsanwendung, wonach eine Fremdnutzung mit dem Eigentumserwerb nachträglich rückwirkend zu einer Selbstnutzung mutiert, würde der in Art. 141 Abs. 2 lit. a StG statuierte Zweck der Privilegierung der Selbstvorsorge, worunter die Investition eigener Mittel in selbstgenutztes Wohneigentum zu verstehen ist (vgl. E. 3.1 hiervor), ausgehebelt.

5.

Zusammenfassend erweist sich die Verweigerung der zusätzlichen Ermässigung des Steuerbetrags wegen nicht genügend langer Selbstnutzung durch die Beschwerdegegnerin als rechtmässig. Die Beschwerde ist somit gutzuheissen, der angefochtene Rekursentscheid der Vorinstanz vom 17. August 2023 aufzuheben und der Einsprache-Entscheid des Beschwerdeführers vom 12. April 2022 zu bestätigen.

6.

6.1.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens der unterliegenden Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von CHF 1'500 erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12).

6.2.

Bei Gutheissung eines Rechtsmittels ist gleichzeitig von Amtes wegen über die



amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens zu entscheiden. In der Regel erfolgt die entsprechende Kostenverlegung analog dem Rechtsmittelentscheid (R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, St. Gallen 2004, S. 103). Die amtlichen Kosten für das Rekursverfahren vor der Vorinstanz von CHF 1'500 gehen somit vollumfänglich zulasten der Beschwerdegegnerin, unter Verrechnung mit dem von ihr in jenem Verfahren geleisteten Kostenvorschuss von CHF 800.

6.3.

Zufolge Unterliegens hat die Beschwerdegegnerin weder für das Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht noch für das vorinstanzliche Verfahren einen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung (Art. 98 Abs. 1 und 98^{bis} VRP).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerde wird unter Aufhebung des Rekursentscheids vom 17. August 2023 gutgeheissen und der Einsprache-Entscheid des Kantonalen Steueramts vom 12. April 2022 bestätigt.

2.

Die Beschwerdegegnerin bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 1'500.

3.

Die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Rekursverfahrens von CHF 1'500 werden der Beschwerdegegnerin auferlegt, unter Verrechnung mit dem in jenem Verfahren geleisteten Kostenvorschuss von CHF 800.

4.

Ausseramtliche Kosten werden weder für das Rekurs- noch für das Beschwerdeverfahren entschädigt.