



**Fall-Nr.:** B 2023/241  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 06.05.2024  
**Entscheiddatum:** 14.03.2024

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 14.03.2024**

**Steuerrecht, Grundstücksgewinn, Steueraufschub zufolge Ersatzbeschaffung, Art. 132 Abs. 1 lit. f StG, Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG. Haben zwei Personen an einer Liegenschaft hälftiges Miteigentum, bewohnen jedoch unterschiedliche Wohnungen in der Liegenschaft, so ist der Steueraufschub des Verkaufserlöses nur auf dem selbstbewohnten Teil möglich. Anders verhält es sich, wenn anstatt des Miteigentums Stockwerkeigentum begründet wurde. Dann ist ein vollkommener Aufschub des Verkaufserlöses möglich. Die Beschwerde wurde gutgeheissen (Verwaltungsgericht, B 2023/241).**

**Entscheid vom 14. März 2024**

Besetzung

Abteilungspräsidentin Lendfers; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; a.o. Gerichtsschreiber Katirci

Verfahrensbeteiligte

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

**Beschwerdeführer,**

gegen

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

**Vorinstanz,**



A.\_\_,

**Beschwerdegegner,**

Gegenstand

**Grundstückgewinnsteuer**

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

**A.**

A.\_\_ und seine Mutter B.\_\_ waren hälftige Miteigentümer des Grundstücks Nr. 0000\_ (Grundbuch Z.\_\_), einem Zweifamilienhaus an der C.\_\_-strasse 001\_ in Z.\_\_. Am 1. September 2021 veräusserten sie die Liegenschaft zu einem Kaufpreis von CHF 980'000. Am 3. September 2021 erwarben A.\_\_ und seine Ehefrau D.\_\_ als hälftige Miteigentümer das Grundstück Nr. 0001\_ (Grundbuch Y.\_\_) zu einem Preis von CHF 784'000.

**B.**

In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer vom 12. Juli 2022 deklarierte A.\_\_ einen Grundstücksgewinn von CHF 292'838, ausgehend von einem Veräusserungserlös von CHF 490'000, einem Erwerbspreis von CHF 167'500 sowie Nebenkosten von CHF 29'662. Gleichzeitig machte er einen Steueraufschub zufolge Ersatzbeschaffung geltend. Mit Verfügung vom 28. Juli 2022 kürzte das kantonale Steueramt die Nebenkosten auf CHF 20'494 und ermittelte einen Grundstücksgewinn von CHF 302'006. Darauf gewährte es einen teilweisen Steueraufschub in Höhe von CHF 138'651. Dies begründete es damit, dass ein Steueraufschub nur auf den selbstbewohnten Teil des Mehrfamilienhauses möglich sei. Der Anteil werde anhand des Eigenmietwerts eruiert (=45.91%). Somit sei nur dieser Anteil des steuerbaren Gewinns aufschiebbar.

**C.**

Gegen diese Verfügung erhob A.\_\_ mit Schreiben vom 25. August 2022 Einsprache und beantragte einen gänzlichen Steueraufschub des Grundstücksgewinns. Das kantonale Steueramt hiess die Beschwerde mit Entscheid vom 18. Oktober 2022 teilweise gut. Das Zweifamilienhaus bestehe aus einer Wohnung im Unter-/ Erdgeschoss und einer Wohnung im Obergeschoss. Im Einspracheverfahren sei nun seitens des Einwohneramts bestätigt worden, dass A.\_\_ in der Obergeschoss- und



nicht in der Erdgeschosswohnung gewohnt habe. Auf diese Wohnung entfielen 54.1% des Gesamtmietwerts (ohne Garagen) von CHF 36'600. Vom Gesamtgewinn von CHF 302'006 könnten also 54.1% aufgeschoben werden. Neu gewährte das kantonale Steueramt daher einen Steueraufschub in Höhe von CHF 163'385. Den dagegen von A.\_\_\_ erhobenen Rekurs mit dem Antrag auf gänzlichen Steueraufschub hiess die Verwaltungsrekurskommission mit Entscheid vom 23. Oktober 2023 gut, hob den Einspracheentscheid auf, wies die Sache zur neuen Verfügung an die Vorinstanz zurück und gewährte den Steueraufschub vollumfänglich.

### D.

Mit Schreiben vom 14. November 2023 erhob das kantonale Steueramt (Beschwerdeführer) gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 23. Oktober 2023 Beschwerde beim Verwaltungsgericht und beantragte dessen Aufhebung sowie die Bestätigung des Einsprache-Entscheids vom 18. Oktober 2022. Die Vorinstanz verzichtete am 24. November 2023 auf eine Stellungnahme. Mit Schreiben vom 3. Januar 2024 beantragte A.\_\_\_ (Beschwerdegegner) sinngemäss die Abweisung der Beschwerde. Der Beschwerdeführer verzichtete stillschweigend auf eine weitere Stellungnahme.

Auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids, die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge und die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **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 25. Oktober 2023 versandten Rekursentscheid wurde mit Eingabe vom 14. November 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 unbeschadet des Umstands, dass die Vorinstanz die Sache zur neuen Veranlagung an das kantonale Steueramt 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) 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.

Es ist unbestritten, dass der Gewinn, den der Beschwerdegegner aus der Veräusserung seines hälftigen Miteigentumsanteils am Grundstück Nr. 0000\_ (Grundbuch Z.\_\_) am 1. September 2023 erzielt hat, der Grundstückgewinnsteuer untersteht. Da an der veräusserten Liegenschaft hälftiges Miteigentum bestand, entfällt die Hälfte des erzielten Kaufpreises von CHF 980'000 (somit CHF 490'000), des Erwerbspreises von CHF 335'000 (CHF 167'500) und der Nebenkosten von CHF 40'988 (CHF 20'494) auf den Beschwerdegegner, woraus für ihn ein steuerbarer Gewinn von CHF 302'006 resultiert. Die Erwägungen der Vorinstanz, wonach der auf den Beschwerdegegner entfallende Veräusserungserlös CHF 530'180 betrage (54.1 Prozent von CHF 980'000), treffen offensichtlich nicht zu.

### 3.

Strittig im Beschwerdeverfahren ist, ob der Gewinn von CHF 302'006 zufolge Ersatzbeschaffung vollumfänglich oder lediglich teilweise (im Umfang von CHF 163'385) aufzuschieben ist.

#### 3.1.

Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen die Gewinne, die aus Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden (Art. 130 Abs. 1 StG). Als Veräusserung gelten jeder Eigentumswechsel und jede Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück (Art. 131 Abs. 1 StG). Die Besteuerung wird aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (Art. 132 Abs. 1 lit. f StG; Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG). Der Verweis auf Einfamilienhäuser oder Eigentumswohnungen legt nahe, dass nur räumlich und funktional als Einheit erscheinende Wohnliegenschaften erfasst werden sollen. Der Begriff der Selbstnutzung ist restriktiv auszulegen. Er erfordert ein eigenes tatsächliches Bewohnen im Sinn des Hauptwohnsitzes (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, S. 205).



Gestützt auf den Gesetzeswortlaut von Art. 132 Abs. 1 lit. f StG und Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG durften gemäss früherer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes nur Gewinne aus der Veräusserung von *ausschliesslich* selbstgenutzten Wohnliegenschaften aufgeschoben werden (vgl. VerwGE B 2000/177 vom 15. Februar 2001 E. 2). Gemäss heutiger Rechtsprechung des Verwaltungs- wie auch des Bundesgerichtes ist ein Steueraufschub bei teilweiser geschäftlicher oder Fremdnutzung zulässig, allerdings anteilmässig beschränkt auf den selbstbewohnten Teil der Liegenschaft. Für den nicht selbstgenutzten Teil kommt ein Steueraufschub nicht in Betracht, selbst dann nicht, wenn dieser leer steht (VerwGE B 2016/12 vom 13. Februar 2018 E. 2.3; BGer 2A.107/2006 vom 2. März 2006 E. 3.3; St. Galler Steuerbuch [StB] 132 Nr. 6 Ziff. 2.1). Wenn also in einer Liegenschaft mehrere Wohneinheiten vorhanden sind, so umfasst die Ersatzbeschaffung nur jenen Teil, der selbstgenutzt wurde (vgl. StE 2007 B 42.38 Nr. 29).

### 3.2.

#### 3.2.1.

Die Vorinstanz erwog, dass die Steuererklärung vom 12. Juli 2022 von Anfang an lediglich den vom Beschwerdegegner selbstgenutzten Teil der Wohnliegenschaft betroffen und sich auf den anteiligen Veräusserungserlös in Höhe von CHF 490'000 bezogen habe. Der hälftige Miteigentumsanteil der Mutter, die keine Ersatzliegenschaft gekauft habe, sei betragsmässig bereits ausgeklammert worden. Die Mutter habe gemäss Ausführungen des Beschwerdegegners eine separate Steuererklärung eingereicht und ihren Anteil am Gewinn (gemeint wohl: an der Grundstückgewinnsteuer) bereits beglichen. Der Beschwerdeführer habe in seiner Veranlagungsberechnung den errechneten Grundstückgewinn fälschlicherweise ein zweites Mal ins Eigentumsverhältnis der beiden Miteigentümer gesetzt und den Anteil der Mutter abgezogen. Aus diesem Grund sei für den gesamten, auf das Miteigentum des Beschwerdegegners anfallenden Grundstückgewinn ein Steueraufschub zu gewähren (act. 2, E. 2.d).

#### 3.2.2.

Der Beschwerdeführer hält dem entgegen, die Vorinstanz verkenne, dass es sich vorliegend nicht um einen mit StB 132 Nr. 6 vergleichbaren Sachverhalt handle. In jenem Beispiel gehe es um ein Einfamilienhaus, das von beiden Ehegatten gemeinsam selbstbewohnt worden sei. Vorliegend hätten der Beschwerdegegner und seine Mutter jedoch kein Einfamilienhaus, sondern ein Zweifamilienhaus mit zwei Wohnungen bewohnt, wobei die beiden Miteigentümer je eine Wohnung selbstgenutzt hätten. Der Beschwerdegegner habe somit nicht die ganze Liegenschaft selbst bewohnt, sondern nur die Wohnung im Obergeschoss, an welcher er lediglich über hälftiges Miteigentum



verfügt habe.

Die Vorinstanz gehe in ihren Ausführungen fälschlicherweise davon aus, dass der Beschwerdegegner und seine Mutter jeweils den Gewinn für die selbstbewohnte Wohnung zu versteuern hätten, wie wenn sie Alleineigentümer der selbstbewohnten Wohnung gewesen wären. Sie verkenne dabei, dass für die Besteuerung die zivilrechtlichen Verhältnisse massgebend seien. Der Beschwerdegegner und seine Mutter hätten an der Liegenschaft mit den beiden Wohnungen je über hälftiges Miteigentum verfügt. Entsprechend hätten die beiden Miteigentümer den aus der Veräusserung der beiden Wohnungen resultierenden Gewinn je zur Hälfte und nicht im Verhältnis der Eigenmietwerte zu versteuern. Der Gewinn des Beschwerdegegners resultiere zur Hälfte aus dem Veräusserungsgewinn der von seiner Mutter bewohnten Wohnung und zur Hälfte aus dem Veräusserungsgewinn der von ihm selbstbewohnten Wohnung. Da der Steueraufschub nur für die vom Beschwerdegegner selbstbewohnte Wohnung gewährt werden könne, sei sein Veräusserungsgewinn auf die beiden Wohnungen aufzuteilen. Dies geschehe gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts aufgrund der Mietwerte (act. 1, S. 2 f.).

### 3.2.3.

Der Beschwerdegegner bringt zusammengefasst vor, die vormalige Liegenschaft sei zwar mit Gewinn verkauft worden, er habe jedoch eine teurere Ersatzliegenschaft gekauft. Sämtliche Voraussetzungen für einen Steueraufschub seien erfüllt, beide Liegenschaften dienten der dauerhaften Selbstnutzung, das Steuersubjekt stimme überein, die Frist von drei Jahren sei eingehalten und die Ersatzliegenschaft befinde sich im selben Kanton. Seine Mutter habe bereits Grundstückgewinnsteuern in Höhe von CHF 96'000 bezahlt. Aus dem Kaufvertrag sei ersichtlich, dass die Steuersicherung in Höhe von CHF 100'000 nur für die Grundstückgewinnsteuer der Mutter erfolgt sei. Es könne nicht sein, dass er den Steueraufschub nicht erhalte, weil jener Teil, welcher von seiner Mutter bewohnt worden sei, nicht aufgeschoben werden könne, der Beschwerdeführer aber gleichzeitig bei seiner Mutter die Steuern für ihren Teil kassiere. Dies würde zu einer Doppelbesteuerung führen. Da der selbstbewohnte Teil der Liegenschaft massiv höher als verfügt sei, müsse dies angepasst und der Aufschub der Grundstückgewinnsteuer in diesem Umfang gewährt werden (act. 8.1, S. 2 ff.).

### 3.3.

#### 3.3.1.

Der Beschwerdegegner und seine Mutter besaßen die veräusserte Liegenschaft im Miteigentum je zur Hälfte. Es lag kein Stockwerkeigentum mit Sonderrecht an der Nutzung der jeweils selbst bewohnten Wohnungen vor, sondern Miteigentum an der ganzen Liegenschaft unabhängig davon, wer welches Stockwerk bewohnte. Dies



verkennt die Vorinstanz, wenn sie ausführt, der Miteigentumsanteil der Mutter sei mit deren separater Besteuerung bereits ausgeklammert worden, und darunter – fälschlicherweise – die von der Mutter genutzte Wohnung im Erdgeschoss versteht.

### 3.3.2.

In Bezug auf den Steueraufschub des Gewinnanteils des Beschwerdegegners gilt als selbst bewohnter Teil nach zutreffender Auffassung des Beschwerdeführers (nur) die von diesem bewohnte Wohnung im Obergeschoss der verkauften Liegenschaft, die ausgehend vom Mietwert einen Anteil von 54.1 Prozent ausmachte. Für den von ihm nicht selbstgenutzten Teil, die von der Mutter bewohnte Wohnung im Erdgeschoss mit einem Anteil am Eigenmietwert von 45.9 Prozent, kommt ein Steueraufschub von vornherein nicht in Frage. Vom Gesamtgewinn an der Liegenschaft von CHF 604'012 entfiel aufgrund des hälftigen Miteigentums die Hälfte, also CHF 302'006 (siehe vorne E. 2), auf den Beschwerdeführer. Aufgeschoben werden kann davon nur der Anteil, der der von ihm bewohnten Wohnung im Obergeschoss zuzurechnen ist, also 54.1 Prozent von CHF 302'006, entsprechend CHF 163'385. In den (dem Beschwerdeführer hälftig zustehenden) Gesamtgewinn einbezogen war zwar auch die Wohnung im Unter-/Erdgeschoss. Für den Aufschub ist dies grundstückgewinnsteuerrechtlich mangels Selbstnutzung der unteren Wohnung durch den Beschwerdeführer aber nicht von Bedeutung. Anders hätte es sich verhalten, wenn der Beschwerdeführer und seine Mutter anstatt des Miteigentums Stockwerkeigentum an den zwei Wohnungen begründet hätten. In dieser Konstellation wäre ein vollkommener Aufschub des Gewinns, den der Beschwerdeführer mit dem Verkauf seiner (von ihm vollständig selbstgenutzten) Stockwerkeinheit erzielt hätte, möglich gewesen.

### 3.3.3.

Bezüglich des Einwandes des Beschwerdegegners, der von ihm selbstgenutzte Teil sei viel grösser gewesen, kann festgehalten werden, dass der Beschwerdeführer bei der Berechnung der Wohnanteile praxisgemäss auf die Eigenmietwertanteile abgestellt hat (St. Galler Steuerbuch, StB 132 Nr. 6, <https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/steuerbuch/inhaltsverzeichnis.html> > StB Nr. 132 Nr. 6, Stand: 05. März 2023; VerwGE B 2016/12 vom 13. Februar 2018 E. 2.3). Da nicht die Höhe des steuerbaren Grundstückgewinns, sondern die Frage des Steueraufschubs umstritten ist, kann sodann nicht von einer unzulässigen Doppelbesteuerung gesprochen werden.

### 3.4.

Die Beschwerde ist somit zusammenfassend gutzuheissen, der angefochtene Rekursentscheid der Vorinstanz vom 23. Oktober 2023 aufzuheben und der Einsprache-Entscheid des Beschwerdeführers vom 18. Oktober 2022 zu bestätigen.

### 4.



### 4.1.

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

### 4.2.

Bei Gutheissung eines Rechtsmittels ist praxisgemäss 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 des Beschwerdegegners, sie sind mit dem von ihm in jenem Verfahren geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe gedeckt.

### 4.3.

Zufolge Unterliegens hat der Beschwerdegegner weder für das Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht noch für das vorinstanzlichen Verfahren einen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung (Art. 98 Abs. 1 und 98<sup>bis</sup> VRP). Eine solche wurde auch nicht beantragt.

## **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

### 1.

Die Beschwerde wird unter Aufhebung des Rekursentscheides vom 23. Oktober 2023 gutgeheissen und der Einsprache-Entscheid des kantonalen Steueramts vom 18. Oktober 2022 bestätigt.

### 2.

Der Beschwerdegegner bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 1'500.

### 3.

Der Beschwerdegegner bezahlt die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Rekursverfahrens von CHF 1'500; diese sind durch den in jenem Verfahren geleisteten Kostenvorschuss von CHF 1'500 gedeckt.



4.

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