



Fall-Nr.:	B 2023/250
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	20.06.2024
Entscheiddatum:	15.05.2024

Entscheid Verwaltungsgericht, 15.05.2024

Grundstückgewinnsteuer. Art. 132 Abs. 1 lit. f StG (sGS 811.1), Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG (SR 642.12). Art. 66 StV (sGS 811.11). Streitig war, ob die Besteuerung des Grundstückgewinns zufolge Erwerbs einer Ersatzliegenschaft aufzuschieben ist. Das Verwaltungsgericht hielt unter anderem fest, das vom Beschwerdegegner (kantonales Steueramt) angeführte Erfordernis des "Bewohnenkönnens" der Ersatzliegenschaft innert der Frist von Art. 66 StV ergebe sich in der von ihm statuierten restriktiven Form weder aus Art. 132 Abs. 1 lit. f StG oder Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG noch aus Art. 66 StV selbst. Verlangt sei vielmehr ausschliesslich eine fristgerechte Erlösverwendung zum Erwerb oder zum Bau einer selbstgenutzten Ersatzliegenschaft, nicht jedoch eine Fertigstellung des Baus und Bewohnbarkeit der Liegenschaft innert der Frist nach Art. 66 Abs. 1 StV. Konkret habe die Vertragsunterzeichnung und -beurkundung am 26. Februar 2020 eine - in Art. 66 Abs. 2 StV explizit vorgesehene - definitive und rechtlich verbindliche Verwendung des (künftigen) Erlöses der Liegenschaft Z.__ für ein noch (mit einem Ersatz-Wohnobjekt) zu überbauendes Grundstück in Y.__ im Sinn von Art. 132 Abs. 1 lit. f StG bzw. Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG zur Folge gehabt. Das Tatbestandsmerkmal der Erlösverwendung im Sinn der vorerwähnten Bestimmungen habe zu seiner Erfüllung nicht zugleich auch der Bezugsbereitschaft des Stockwerkeigentums innert der Frist von Art. 66 Abs. 1 StV bedurft. Selbst wenn die Frist so berechnet würde, als hätte der Beschwerdeführer die Liegenschaft in Z.__ bereits im Juli 2017 - d.h. im Zeitpunkt seines Wegzugs und der daraus resultierenden Beendigung der dauernden Selbstbewohnung und nicht erst drei Jahre später - veräussern können, so wäre die dreijährige Wiederbeschaffungsfrist nach Art. 66 Abs. 1 Satz 1 StV mit dem Erwerb der Liegenschaft in Y.__ am 26. Februar 2020 gewahrt. Einer Fristerstreckung im Sinn von Art. 66 Abs. 1 Satz 2 StV habe es vorliegend somit nicht bedurft. Mit Blick auf die geschilderten Gegebenheiten lasse sich der angefochtene Entscheid und der ihm zugrundeliegende Einspracheentscheid des Beschwerdegegners nicht aufrechterhalten. (Verwaltungsgericht B



2023/250). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 7. August 2025 gutgeheissen (Verfahren 9C_347/2024)

Entscheid vom 15. Mai 2024

Besetzung

Abteilungspräsident Brunner; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

A.__,

Beschwerdeführer,

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Cédric-Olivier Jenoure, Bratschi AG,
Lange Gasse 15, 4002 Basel,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,

Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer



Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.___ erwarb die Liegenschaft Nr. 0000_, Grundbuch Z.___, am 1. Mai 1992 für CHF 780'000. Nach dem Erwerb bewohnte er die Liegenschaft bis Juli 2017 selbst und zog danach nach Y.___ (act. G 8/6/5). In der Folge stand die Liegenschaft leer, bis A.___ sie am 24. Juli 2020 für CHF 1'200'000 an die B.___ AG verkaufte; der Grundbucheintrag erfolgte per 6. August 2020 (act. G 8/6/1). In der Steuererklärung für Grundstückgewinne vom 21. August 2020 deklarierte A.___ einen steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 379'758 (Verkaufserlös von CHF 1'200'000 abzüglich Anlagekosten [Erwerbspreis CHF 780'000, Nebenkosten CHF 40'242]) und beantragte einen Steueraufschub aufgrund des Erwerbs einer Ersatzliegenschaft (act. G 8/6/2). Zuvor hatte A.___ mit Kaufvertrag vom 26. Februar 2020 die Liegenschaft C.___-weg 001_ in Y.___ erworben, wo er seit Fertigstellung des Baus im Jahr 2022 wohnt (act. G 8/6/4).

Das kantonale Steueramt St. Gallen veranlagte den Grundstückgewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft in Z.___ mit Verfügung vom 11. Juli 2022 gemäss der Deklaration vom 21. August 2020, liess jedoch den beantragten Steueraufschub nicht zu (act. G 8/6/3). Die hiergegen von A.___ erhobene Einsprache (act. G 8/6/6) wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 18. November 2022 ab (act. G 8/6/8). Den gegen den Einspracheentscheid erhobenen Rekurs vom 22. Dezember 2022 wies die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) mit Entscheid vom 23. Oktober 2023 ab (act. G 2).

B.

Gegen den Rekursentscheid vom 23. Oktober 2023 erhob A.___ mit Eingabe seines Rechtsvertreters vom 29. November 2023 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit den Rechtsbegehren, der Entscheid sei aufzuheben und es sei ihm der beantragte Steueraufschub zu gewähren. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge, zuzüglich Mehrwertsteuer, zu Lasten des Beschwerdegegners (act. G 1).

Am 12. Dezember 2023 teilte die Vorinstanz unter Einreichung der Akten den Verzicht auf eine Vernehmlassung mit (act. G 7). Mit Vernehmlassung vom 10. Januar 2024 beantragte der Beschwerdegegner Abweisung der Beschwerde (act. G 10).

Mit Stellungnahme vom 29. Januar 2024 bestätigte der Beschwerdeführer seinen Standpunkt (act. G 12).



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). 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 27. Oktober 2023 versandten Rekursentscheid wurde mit Eingabe vom 29. 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.

2.

Vorliegend ist die Höhe des in Anwendung von Art. 130 Abs. 1 sowie Art. 134 bis 137 des Steuergesetzes (sGS 811.1, StG) ermittelten Grundstückgewinns von CHF 379'758 durch die Akten ausgewiesen und unbestritten geblieben. Streitig ist, ob die Besteuerung aufzuschieben ist.

2.1.

Nach Art. 132 Abs. 1 lit. f StG wird bei der Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung) die Besteuerung des Grundstückgewinns aufgeschoben, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (vgl. auch die gleichlautende Bestimmung von Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG).

2.2.

Selbstnutzung bedeutet, dass die steuerpflichtige Person die Immobilie zu Wohnzwecken an ihrem Wohnsitz nutzt. Das Element der *Dauerhaftigkeit* bedingt eine Selbstnutzung der Liegenschaft ohne erhebliche Unterbrechung. Eine kurzfristige Fremd- oder Nichtnutzung aufgrund von Unfallfolgen, beruflich bedingtem Wohnsitzwechsel oder ähnlichem unterbricht die Dauerhaftigkeit nicht (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, V. Rz. 57 f.). Damit das Kriterium der Dauerhaftigkeit erfüllt ist, muss sich der Wohnsitz am Schluss der Besitzesdauer im veräusserten Grundstück befunden haben. Nicht erforderlich ist hingegen, dass das veräusserte Grundstück während der ganzen Besitzesdauer ununterbrochen ausschliesslich selbstbewohnt wurde. Es darf sich aber nicht bloss um eine gelegentliche oder vorübergehende Bleibe handeln. Mit einer Ersatzbeschaffung ist immer ein Wechsel der Wohnstätte verbunden, wobei normalerweise die neue



Wohnstätte im Ersatzobjekt der alten Wohnstätte im veräusserten Grundstück folgt. Ausnahmen im Einzelfall sind so zulässig, z.B. können die beiden Wohnstätten durch eine Drittwohnstätte kurz unterbrochen werden, wenn die steuerpflichtige Person ihr Eigenheim veräussert, ohne das Ersatzobjekt schon erworben zu haben bzw. dieses zwar schon im Eigentum der steuerpflichtigen Person steht, infolge Bau oder Umbau aber noch nicht bezogen werden kann (BGer 2C_306/2016 vom 7. März 2017 E. 2.4).

2.3.

Bezüglich der Interpretation der weiteren Bedingung der *Ersatzbeschaffung innert angemessener Frist* besteht ein weiter Gestaltungsspielraum der Kantone. Die Frist beginnt mit dem Tagebucheintrag der Veräusserung und ist in der Regel eingehalten, wenn der Tagebucheintrag des Erwerbs des Ersatzgrundstücks innerhalb dieser Frist erfolgt (vgl. Hunziker/Seiler in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4. Aufl. 2022, N 138 zu Art. 12 StHG m.H.).

Nach Art. 66 der st. gallischen Steuerverordnung (sGS 811.11, StV) kann der Verkaufserlös innert drei Jahren nach Veräusserung zum Erwerb eines Ersatzgrundstücks verwendet werden. Die Frist wird erstreckt, wenn die Verzögerung durch Umstände bedingt ist, die nicht im Einflussbereich des Steuerpflichtigen liegen (Abs. 1). Für solche Umstände ist die steuerpflichtige Person beweisbelastet. Für die Gewährung einer längeren Frist hat sie in der Regel ständige Verkaufsbemühungen nachzuweisen (Zweifel/Margraf/Hunziker/Oes-terhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, N 117 zu § 7). Zulässig ist nach Art. 66 Abs. 2 StV ferner der Erwerb des Ersatzgrundstücks innerhalb eines Jahres vor der Veräusserung des zu ersetzenden Grundstücks.

2.4.

Vorliegend blieb unbestritten, dass der Beschwerdeführer die Liegenschaft Z.__ von 1992 bis 2017 dauernd und ausschliesslich selber nutzte. Nach seinen Angaben zog er im Juli 2017 von dort nach Y.__. Die Wohnsitzbescheinigung der Stadt Y.__ vom 8. Juni 2022 vermerkte als Zuzugsdatum (Meldedatum) den 21. Oktober 2017 (act. G 8/6/5).

Im angefochtenen Entscheid leitete die Vorinstanz hieraus ab, seit der Wohnsitznahme in Y.__ im Juli 2017 könne nicht mehr von einer dauerhaften und ausschliesslichen Eigennutzung der Liegenschaft in Z.__ durch den Beschwerdeführer ausgegangen werden. Jedoch müsse eine Liegenschaft nicht zwingend bis zu ihrer Veräusserung dem Eigengebrauch dienen (BGE 138 II 105 E. 6.1; BGer 2C_418/2018 vom 20. September 2018). Demnach stelle die Tatsache, dass der Beschwerdeführer die Liegenschaft vor dem Verkauf verlassen habe, an sich noch kein Hindernis für die



Gewährung des Steueraufschubs dar. Hinsichtlich der weiteren Frage, innert welcher Frist die Reinvestition in die Ersatzliegenschaft zu erfolgen habe, würden beide Verfahrensparteien verkennen, dass dabei entscheidend sei, ob die Frist zwischen den Selbstnutzungen angemessen sei (BGer 9C_614/2022 vom 20. Januar 2023 E. 4.2 m.H.). Die Frist werde berechnet, als hätte der Beschwerdeführer die Liegenschaft zum Zeitpunkt verkauft, als diese aufgehört habe, seinen Wohnsitz zu bilden (BGE 138 II 105 E. 6.4). Zu seinen Gunsten sei die längere Frist von drei Jahren heranzuziehen (analog Art. 66 Abs. 1 StV), weil es sich nicht um eine Vorausbeschaffung handle. Die Frist hätte somit bis Juli 2020 gedauert. Die Ersatzliegenschaft sei erst im Februar 2022 erworben worden, womit die angemessene Frist von drei Jahren (Art. 66 Abs. 1 StV) klar überschritten sei. Zu prüfen sei, ob die Frist erstreckt werden könne, weil die Verzögerung durch Umstände bedingt sei, die nicht im Einflussbereich des Beschwerdeführers gelegen hätten (Art. 66 Abs. 1 StV). In dem von ihm ins Recht gelegten Mäklervertrag im Sinn von Art. 412 ff. des Obligationenrechts (SR 220, OR) sei festgehalten, dass dieser mit Unterzeichnung beider Vertragsparteien entstehe (act. G 8/2/3 Ziffer 10), womit sinngemäss die schriftliche Form vorbehalten worden sei. Auf dem eingereichten Dokument würden jedoch die Unterschriften von beiden Vertragsparteien fehlen, weshalb der Vertrag nicht gültig zustande gekommen sei. Damit seien auch das Verkaufskonzept und das Verkaufsexposé (act. G 8/2/4 f.) unbeachtlich, weil sie einen Teil des Mäklervertrags darstellen würden. Weitere Hinweise darauf, dass der Beschwerdeführer in der Zeit zwischen Juli 2017 und August 2020 versucht habe, die Liegenschaft in Z.___ zu verkaufen, lägen nicht vor. Demnach seien Verkaufsbemühungen, welche eine Erstreckung der Frist gerechtfertigt hätten, nicht nachgewiesen. Es sei anzunehmen, dass der Beschwerdeführer die Liegenschaft über einen längeren Zeitraum behalten habe, um von Marktchancen zu profitieren. Der Beschwerdegegner habe folglich, wenn auch mit einer unklaren und teilweise fehlerhaften Begründung, den Aufschub der Besteuerung zu Recht nicht zugelassen (act. G 2 S. 5-7).

2.5.

Der Beschwerdeführer wendet primär ein, die dreijährige Frist nach Art. 66 Abs. 1 StV sei nicht überschritten worden. Im Übrigen liege auch ein Fall vor, in dem die Frist hätte verlängert werden können. Die in diesem Zusammenhang getroffene Schlussfolgerung der Vorinstanz, der Beschwerdeführer habe nur Marktchancen ausnutzen wollen sowie die Annahme, dass der Mäklervertrag nicht gültig sei und ständige Verkaufsbemühungen somit nicht belegt seien, seien unrichtig. Die Verkaufsbemühungen des Beschwerdeführers bezüglich der Liegenschaft in Z.___ hätten im Jahr 2016 begonnen; die Ausschreibung sei im Jahr 2017 und der Verkauf der Liegenschaft im Juli 2020 erfolgt. Die Annahmen der Vorinstanz betreffend das Nichtzustandekommen des Mäklervertrags und des fehlenden Nachweises von



Verkaufsbemühungen seien rein theoretischer Natur und könnten vom Beschwerdeführer widerlegt werden. Der Mäklervertrag sei am 11. Juni 2018 vom Beauftragten und am 8. Juli 2018 vom Beschwerdeführer unterzeichnet worden (act. G 3/4-6). Auch vor dem effektiven Inkrafttreten des Vertrags gemäss dessen Bestimmung in Ziffer 10 habe zwischen den Vertragsparteien der gegenseitige übereinstimmende Wille bestanden, im Sinn des Vertrags tätig zu werden; für einen Mäklervertrag seien nach Art. 412 Abs. 2 OR die Bestimmungen über den einfachen Auftrag anwendbar, weshalb ein solcher auch formfrei geschlossen werden könne. Durch wissentliche Duldung oder stillschweigende Genehmigung der Tätigkeit eines Mäklers könne er sogar konkludent zustande kommen (BGE 131 III 268). Sollte wider Erwarten der Mäklervertrag als nicht zustande gekommen erachtet werden, sei aufgrund der nachgewiesenen Mäklertätigkeit von einem mündlich bzw. konkludent geschlossenen Mäklervertrag auszugehen. Die Verkaufsbemühungen des Beschwerdeführers betreffend die Liegenschaft in Z.__ seien seit seinem Auszug bis zum Verkauf durchgehend bzw. ständig vorhanden gewesen. Die Liegenschaft sei mit einem Kaufpreis von CHF 1'480'000 ausgeschrieben worden und habe schliesslich für CHF 1'200'000 verkauft werden können; es könne nicht behauptet werden, dass der Beschwerdeführer von Marktchancen habe profitieren wollen, wenn er einen um 19% unter dem inserierten Preis liegenden Verkaufspreis erzielt habe. Ein früherer Verkauf sei hauptsächlich aufgrund des Mangels an Kaufinteressenten gescheitert. Bis zum Verkauf der Liegenschaft im Juli 2020 hätten keine ernsthaften Kaufangebote vorgelegen (vgl. Mäklerberichte vom 31. Oktober und 27. Dezember 2019; act. G 3/7 f.). Da dieser Umstand nicht dem Beschwerdeführer angelastet werden könne und es sich um eine Verzögerung handle, welche nicht in seinem Einflussbereich gelegen habe, sei eine Fristerstreckung möglich.

So oder anders sei dem Beschwerdeführer der Steueraufschub nach Art. 132 Abs. 1 lit. f StG zu gewähren (act. G 1 und G 12).

2.6.

2.6.1.

Zu klären ist vorab der Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft (Stockwerkeigentum) in Y.__ durch den Beschwerdeführer. Während die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid (act. G 2 S. 6) von einem Erwerb im Februar 2022 ausgeht, stellen Beschwerdegegner (act. G 10 S. 2) und Beschwerdeführer (act. G 12) übereinstimmend und zutreffend fest, dass die Vertragsunterzeichnung bereits am 26. Februar 2020 erfolgt ist. Am gleichen Tag wurde der Vertrag auch öffentlich beurkundet (act. G 8/6/4 S. 19 f.). Die Verkäuferschaft verpflichtete sich im Vertrag, dem Beschwerdeführer die (noch zu erstellende) Stockwerkeinheit am 31. März 2022 schlüsselfertig zu übergeben



(act. G 8/6/4 S. 9). Rund 1/8 des Kaufpreises bzw. CHF 1'000'000 waren vom Beschwerdeführer mit der Vertragsbeurkundung und der Rest vor Besitzesantritt bzw. nach der Abnahme zu leisten (act. G 8/6/4 S. 7). Der Beschwerdegegner stellt sich diesbezüglich auf den Standpunkt, dass eine grundstücksgewinnsteuerpflichtige Person den Erwerb eines Neubaus als Ersatzobjekt rechtzeitig in die Wege zu leiten habe, so dass sie das Ersatzobjekt innerhalb der Ersatzbeschaffungsfrist selbst bewohnen könne. Dies habe der Beschwerdeführer unterlassen. Er habe somit das Verpassen der Ersatzbeschaffungsfrist auch deshalb selbst zu vertreten (act. G 10 S. 2).

2.6.2.

Art. 132 Abs. 1 lit. f StG und Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG lassen einen Steueraufschub wie dargelegt zu, soweit der Erlös innert angemessener Frist *zum Erwerb oder zum Bau einer selbst genutzten Ersatz-Wohnliegenschaft* verwendet wird. Das Kriterium der angemessenen Frist wird durch Art. 66 StV konkretisiert und umschrieben. Art. 66 Abs. 1 StV statuiert hierbei die Verwendung eines aus dem Verkauf der bisherigen Wohnliegenschaft realisierten Erlöses innert drei Jahren, wobei Abs. 2 auch die "Vorausverwendung" eines erst in Zukunft (innert eines Jahres) anfallenden Erlöses der bisherigen Wohnliegenschaft für den Kauf einer Ersatzliegenschaft zulässt. Das vom Beschwerdegegner angeführte Erfordernis des "Bewohnenkönnens" der Ersatzliegenschaft (act. G 10 S. 2) innert der Frist von Art. 66 StV ergibt sich in der von ihm vertretenen restriktiven Form weder aus dem Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 lit. f StG oder Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG noch aus demjenigen Art. 66 StV. Auch mit Blick auf den Zweck von Art. 132 Abs. 1 lit. f StG und Art. 66 StV besteht kein Grund für die vom Beschwerdegegner vertretene restriktive Auslegung; entscheidend ist insoweit, dass der Erlös nicht zu Spekulationszwecken verwendet wird (vgl. BGer 2C_569/2016 vom 10. Februar 2017 E. 3.1), was ausgeschlossen ist, wenn die Mittel in eine (erst noch zu bauende bzw. im Bau befindliche) in Zukunft selbst zu nutzende Liegenschaft reinvestiert und insofern gebunden sind. Verlangt ist damit lediglich eine fristgerechte Erlösverwendung zum Erwerb oder zum Bau einer selbstgenutzten Ersatzliegenschaft (vgl. zu letzterem Zweifel/Margraf/Hunziker/Oesterhelt, a.a.O., N 110 zu § 7 m.H.), *nicht* jedoch eine *Fertigstellung des Baus und Bewohnbarkeit* der Liegenschaft innert der Frist nach Art. 66 Abs. 1 StV; ein Vorbehalt ist insoweit lediglich anzubringen, wenn der Bau der selbstzunutzenden Ersatzliegenschaft übermässig lange andauern würde.

Im konkreten Fall hatte die Vertragsunterzeichnung und -beurkundung am 26. Februar 2020 eine – in Art. 66 Abs. 2 StV explizit vorgesehene – definitive und rechtlich verbindliche Verwendung des (künftigen) Erlöses der Liegenschaft Z.__ für ein noch (mit einem Ersatz-Wohnobjekt) zu überbauendes Grundstück in Y.__ im Sinn von Art. 132 Abs. 1 lit. f StG bzw. Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG zur Folge. Das Tatbestandsmerkmal der Erlösverwendung im Sinn der vorerwähnten Bestimmungen bedurfte zu seiner



Erfüllung nicht zugleich auch der Bezugsbereitschaft des Stockwerkeigentums innert der Frist von Art. 66 Abs. 1 StV. Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass zwischen Vertragsunterzeichnung bzw. -beurkundung (26. Februar 2020) und Selbstnutzung (seit 2022) nicht übermässig viel Zeit verging.

2.6.3.

Der Beschwerdegegner hält dem Beschwerdeführer entgegen, dass er für die Liegenschaft Z. __ einen "Liebhaberpreis" verlangt habe, weshalb er (innert nützlicher Frist) keinen Käufer gefunden habe. Die lange Haltedauer lasse darauf schliessen, dass das "Ausnützen von Marktchancen" – d.h. das Abwarten eines besseren Preises – im Vordergrund gestanden habe (act. G 10 S. 2). Hierzu ist folgendes festzuhalten: Selbst wenn vorliegend die Frist so berechnet würde, als hätte der Beschwerdeführer die Liegenschaft in Z. __ bereits im Juli 2017 – d.h. im Zeitpunkt seines Wegzugs und der daraus resultierenden Beendigung der dauernden Selbstbewohnung und nicht erst drei Jahre später – veräussern können (vgl. dazu die ähnlich lautende Hypothese in BGE 138 II 105 E. 6.4), so wäre die dreijährige Wiederbeschaffungsfrist nach Art. 66 Abs. 1 Satz 1 StV mit dem Erwerb der Liegenschaft in Zug am 26. Februar 2020 gewahrt. Einer Fristerstreckung im Sinn von Art. 66 Abs. 1 Satz 2 StV bedurfte es vorliegend somit nicht; auf die diesbezüglichen Ausführungen der Verfahrensbeteiligten (act. G 1, act. G 10 S. 1, act. G 12 S. 2) ist dementsprechend nicht weiter einzugehen.

2.6.4.

Mit Blick auf die geschilderten Gegebenheiten lassen sich der angefochtene Rekursentscheid der Vorinstanz sowie der ihm zugrundeliegende Einspracheentscheid und die Ausgangsverfügung des Beschwerdegegners nicht aufrechterhalten. Der Grundstückgewinnsteueraufschub kann dem Beschwerdeführer gestützt auf die in den erwähnten Entscheiden und die vom Beschwerdegegner im vorliegenden Verfahren angeführten Gegebenheiten nicht verweigert werden. Entsprechend ist die Beschwerde unter Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids vom 23. Oktober 2023, des Einspracheentscheids vom 18. November 2022 sowie der Ausgangsverfügung vom 11. Juli 2022 gutzuheissen und die Sache zur Neuveranlagung der Grundstückgewinnsteuer unter Berücksichtigung des Steueraufschubs an den Beschwerdegegner zurückzuweisen.

3.

3.1.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von CHF 4'000 erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 222



St.Galler Gerichte

Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Auf die Erhebung der Kosten ist nicht zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP). Dem Beschwerdeführer ist der von ihm geleistete Kostenvorschuss von CHF 4'000 zurückzuerstatten.

Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von CHF 1'500 gehen ebenfalls zu Lasten des Beschwerdegegners. Die Vorinstanz ist anzuweisen, dem Beschwerdeführer den von ihm für jenes Verfahren geleisteten Kostenvorschuss von CHF 1'500 zurückzuerstatten.

3.2.

Eine ausseramtliche Entschädigung ist dem Beschwerdegegner und der Vorinstanz nicht zuzusprechen (Art. 98^{bis} VRP). Hingegen hat der Beschwerdeführer Anspruch auf Entschädigung der ausseramtlichen Kosten des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens durch den Staat, d.h. den Beschwerdegegner (Art. 98^{bis} VRP). Ohne Kostennote wird die Entschädigung ermessensweise festgesetzt (sachgemässe Anwendung von Art. 6 und 19 der Honorarordnung, sGS 963.75, HonO). Angemessen erscheinen CHF 4'000 (Art. 22 Abs. 1 lit. b HonO), zuzüglich Barauslagen von CHF 160 (4%) und Mehrwertsteuererstattung (Art. 29 HonO).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerde wird unter Aufhebung des Rekursentscheids vom 23. Oktober 2023, des Einspracheentscheids vom 18. November 2022 sowie der Ausgangsverfügung vom 11. Juli 2022 gutgeheissen und die Sache zur Neuveranlagung der Grundstückgewinnsteuer unter Berücksichtigung des Steueraufschubs an den Beschwerdegegner zurückgewiesen.

2.

Der Beschwerdegegner (Staat) trägt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 4'000. Dem Beschwerdeführer wird der von ihm geleistete Kostenvorschuss von CHF 4'000 zurückerstattet.

3.

Der Beschwerdegegner (Staat) trägt die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Rekursverfahrens von CHF 1'500. Die Vorinstanz wird angewiesen, dem



Beschwerdeführer den von ihm für jenes Verfahren geleisteten Kostenvorschuss von CHF 1'500 zurückzuerstatten.

4.

Der Beschwerdegegner (Staat) entschädigt den Beschwerdeführer für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren ausseramtlich mit CHF 4'000 zuzüglich Barauslagen von CHF 160 und Mehrwertsteuererstattung.