



**Fall-Nr.:** I/1-2010/68  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 17.02.2011  
**Entscheiddatum:** 17.02.2011

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 17.02.2011**

**Art. 132 Abs. 1 lit. a StG (sGS 811.1). Die Veräusserung von Miteigentumsanteilen von ehemaligen Erben unter sich stellt keinen Eigentumswechsel durch Erbgang dar (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 17. Februar 2011, I/1-2010/68).**

Präsident Nicolaus Voigt, Mitglied Fritz Buchschacher und Ersatzrichter Ralph Steppacher; Gerichtsschreiber Thomas Scherrer

M. I., Rekurrent,

vertreten durch lic.iur. August Holenstein, Rechtsanwalt, Rorschacherstrasse 107,  
9000 St. Gallen,

gegen

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

betreffend

Grundstückgewinnsteuer (Steueraufschub)

#### **Sachverhalt:**

A.- Die Erbengemeinschaft M. I.-B. sel. (verstorben am 14. März 2000), nämlich ihr Ehemann H. I. sowie ihre Nachkommen I. G.-I. und M. I., war mit einem hälftigen Miteigentumsanteil an den Grundstücken Nrn. 001, L-Strasse, und 002, K-Strasse, beide S, berechtigt. Am 7. Dezember 2000 wurde dieser hälftige Miteigentumsanteil je



## St.Galler Gerichte

zur Hälfte, d.h. zu Miteigentumsanteilen von  $\frac{1}{4}$ , auf I. G.-I. und M. I. übertragen. M. I. veräusserte am 31. Oktober 2007 seinen Miteigentumsanteil von  $\frac{1}{4}$  zum Preis von Fr. 210'000.-- an seine Schwester I. G.-I. Der Kaufpreis wurde durch Übertragung eines hälftigen Miteigentumsanteils an den Grundstücken Nrn. 003 und 004, M-Strasse, S, die sich im Eigentum der Erbengemeinschaft H. I. sel. (verstorben am 20. April 2007), bestehend aus den Nachkommen I. G.-I und M. I., befanden, beglichen.

B.- Das kantonale Steueramt, Abteilung Grundstückgewinnsteuer, veranlagte M. I. mit Verfügung vom 4. März 2009 mit einem steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 112'116.-- und einem Steuerbetrag von Fr. 20'471.--. Die von M. I. gegen diese Veranlagung mit der Begründung, der Verkauf wirke als Akt der Erbteilung des mütterlichen Nachlasses steueraufschiebend, erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 24. März 2010 ab.

C.- Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhob M. I. durch seinen Vertreter mit Eingabe vom 26. April 2010 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Rechtsbegehren, unter Kosten- und Entschädigungsfolge sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und es sei festzustellen, dass die davon betroffene Veräusserung steueraufschiebende Wirkung habe, allenfalls sei die Sache zur entsprechenden Feststellung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 6. Juli 2010, der Rekurs sei unter Kostenfolge abzuweisen. Der Rekurrent nahm dazu am 31. August 2010 Stellung und hielt an seinem Rechtsbegehren fest.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Der Rekurrent ist zur Rekurerhebung befugt. Der Rekurs vom 26. April 2010 ist unter Berücksichtigung der Gerichtsferien über Ostern rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs.1 des



## St.Galler Gerichte

Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP; Art. 90 lit. c des Gerichtsgesetzes, sGS 941.1). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- In verfahrensrechtlicher Hinsicht rügt der Rekurrent, die Vorinstanz habe den Anspruch des Rekurrenten auf das rechtliche Gehör verletzt, indem sie auf seine Argumentation nicht umfassend und insbesondere nicht auf den massgeblichen Teil davon eingegangen sei. Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid das rechtliche Schicksal der Grundstücke Nrn. 001 und 002 seit deren Aufteilung in Miteigentumsanteile im Jahr 1989 lückenlos dargelegt und ausgeführt, wie der Begriff der Erbteilung im Steuerrecht gehandhabt wird. Damit wurden ihre dem Entscheid zugrunde liegenden rechtlichen und tatsächlichen Überlegungen erkennbar, so dass der Rekurrent in der Lage war, den Entscheid sachgerecht anzufechten. Die Vorinstanz hat Art. 182 Abs. 2 Satz 1 StG, wonach der Einsprache-Entscheid begründet wird, deshalb nicht verletzt.

3.- Im Rekurs ist die Ermittlung des vom Rekurrenten durch die Veräusserung seines Miteigentumsanteils von je  $\frac{1}{4}$  an den Grundstücken Nr. 001, L-Strasse, und Nr. 002, K-Strasse, beide S, am 31. Oktober 2007 erzielten Grundstückgewinns von Fr. 112'116.-- nicht umstritten. Uneinig sind sich die Verfahrensbeteiligten hingegen bezüglich der Frage, ob der Veräusserung steueraufschiebende Wirkung zukommt.

a) Gemäss Art. 132 Abs. 1 lit. a StG wird die Besteuerung des Grundstückgewinns bei Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung aufgeschoben. Die Bestimmung entspricht im Wortlaut der Vorgabe von Art. 12 Abs. 3 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG). Unter den "Erbgang" fallen die Erbfolge, die Erbteilung und das Vermächtnis. Diese ausdrückliche Aufzählung lässt keine weiteren Interpretationen zu (vgl. B. Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, N 62 zu Art. 12 StHG).

Unter Erbgang ist der Übergang der Erbschaft vom Erblasser auf die Erben im Zeitpunkt des Todes und die erbrechtliche Auseinandersetzung unter den Erben bis zum Abschluss der Erbteilung zu verstehen (Art. 537-640 des Schweizerischen



Zivilgesetzbuches; SR 210, abgekürzt: ZGB). Die Erbengemeinschaft ist von der Konzeption her ein Übergangsstadium. Die Teilung wird erst mit der Zuwendung der Erbschaftsgüter an die einzelnen Erben zu Alleineigentum abgeschlossen (Art. 634 ZGB). Steuerrechtlich umfasst der Erbgang die Erbfolge (Erwerb der Erbschaft mit Aktiven und Passiven, Art. 560-579 ZGB), die Erbteilung (Art. 602-640 ZGB) sowie die Ausrichtung von Vermächtnissen (Art. 562 ZGB). Jede Handänderung, die ihren Ursprung in der Erbfolge hat, bewirkt einen Steueraufschub, namentlich die Erbteilung. Erbteilung ist die Umwandlung des Gesamteigentums der in einer Zwangsgemeinschaft zusammengeschlossenen Erben in deren Einzeleigentum durch Zuweisung von Nachlasswerten in natura unter Anrechnung auf die einzelnen Erbschaftsquoten (vgl. Klöti-Weber/Baur, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 2, 2. Aufl. 2009, N 11 zu § 97 StG-AG).

Veräusserungen im Zusammenhang mit Erbteilungen sind durchwegs steueraufschiebend. Die steuerliche Privilegierung dauert für so lange, als die Gemeinschaft der Erben ihren Zweck als Liquidationsgemeinschaft verfolgt, die Sicherung, Erhaltung und sachentsprechende Bewirtschaftung des Nachlasses bis zu seiner Auflösung. Tritt an deren Stelle eine andere Zwecksetzung, ist auf die Gründung einer neuen Gemeinschaft, in der Regel einer einfachen Gesellschaft zu schliessen (vgl. Klöti-Weber/Baur, a.a.O., N 12 zu § 97 StG-AG).

b) Die Grundstücke Nrn. 001 und 002 in S gingen am 1. März 1972 kraft Erbgangs in das Gesamteigentum der Mitglieder der Erbengemeinschaft von R. B. sel., nämlich J. B. und M. I.-B. über (act. 7/6). Per 1. Juli 1989 wurde diese Erbschaft geteilt und J. B. und M. I.-B. je ein hälftiger Miteigentumsanteil übertragen (act. 7/7). M. I.-B. verstarb am 14. März 2000. Ihr hälftiger Miteigentumsanteil an den Grundstücken ging – wiederum kraft Erbganges – in das Gesamteigentum auf die Erbengemeinschaft M. I.-B. sel., bestehend aus ihrem Ehemann H. I. und den beiden Kindern M. I. und I. G.-I., über. Am 7. Dezember 2000 veräusserte die Erbengemeinschaft M. I.-B. den hälftigen Miteigentumsanteil an den beiden Grundstücken zu Miteigentumsanteilen von  $\frac{1}{4}$  an M. I. und I. G.-I. Damit war die Erbengemeinschaft M. I.-B. sel. zumindest insoweit es um die Grundstücke Nrn. 001 und 002 geht, aufgelöst. Sowohl beim Erwerb des Gesamteigentums durch die Erbengemeinschaft als auch bei deren Auflösung durch



die Schaffung von Miteigentumsanteilen wurde die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben.

Die Übertragung der Grundstücke Nrn. 001 und 002 aus dem Gesamteigentum der Erben von M. I.-B., zu denen auch ihr Ehemann H. I. gehörte, ins Miteigentum der beiden Nachkommen führte am 7. Dezember 2000 zur Auflösung der Erbengemeinschaft. Es wäre indessen möglich gewesen, die Erbengemeinschaft bezüglich der beiden Grundstücke nur partiell aufzulösen und die Grundstücke nach dem Ausscheiden des Ehemannes der Erblasserin im Gesamteigentum der Nachkommen zu belassen. So wurde jedoch nicht vorgegangen. Der Verkauf des Miteigentumsanteils von  $\frac{1}{4}$  an den beiden Grundstücken durch den Rekurrenten an seine Schwester am 31. Oktober 2007 fand deshalb nicht im Rahmen der Teilung der Erbschaft von M. I.-B. statt.

c) Was im Rekurs dagegen vorgebracht wird, vermag an diesem Schluss nichts zu ändern.

aa) Es wird geltend gemacht, im Steuerrecht sei an die tatsächlichen Verhältnisse und nicht an reine Formalitäten anzuknüpfen. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Übertragung der Eigentumsrechte an den Grundstücken Nrn. 001 und 002 am 7. Dezember 2000 nicht nur formelle Änderungen nach sich zog. Zum einen war der Vater nach dieser Handänderung an den Grundstücken nicht mehr berechtigt. Zum andern wurde die Erbengemeinschaft als Gesamthandsverhältnis aufgelöst, d.h. die beiden Nachkommen waren nicht mehr als Gesamteigentümer, sondern als Miteigentümer – die Tochter zu  $\frac{3}{4}$  – an den Grundstücken beteiligt. Dies hatte zur Folge, dass ab diesem Zeitpunkt jeder Anteil selbständig veräussert und verpfändet werden konnte (vgl. Art. 646 Abs. 3 ZGB) und damit – was sich insbesondere bei Miteigentumsanteilen an Grundstücken zeigt – zum Objekt des Rechtsverkehrs wurde. Da diese vom Gesetz ermöglichte Verselbständigung und Verkehrsfähigkeit der Rechtsposition des Miteigentümers an der gemeinschaftlichen Sache in wirtschaftlicher Hinsicht von wesentlicher Bedeutung ist (vgl. H. Rey, Die Grundlagen des Sachenrechts und das Eigentum, 3. Aufl. 2007, S. 177), haben sich mit der Überführung der Berechtigungen vom Gesamt- ins Miteigentum auch die tatsächlichen Verhältnisse in einer steuerrechtlich relevanten Weise verändert. Schliesslich hat der



Rekurrent selbst im Schreiben vom 30. April 2008 an die Vorinstanz ausgeführt, die Weiterführung der Erbengemeinschaft nach der Teilung vom 7. Dezember 2000 wäre "unsinnig" und "technisch auch sehr kompliziert" gewesen (act. 8/3).

bb) Im Rekurs wird sodann geltend gemacht, die Veräusserung des Miteigentumsanteils des Rekurrenten an den Grundstücken Nrn. 001 und 002 an seine Schwester stehe im Zusammenhang mit der Abtretung der Liegenschaft M-Strasse an den Rekurrenten und damit im Rahmen der Gesamtregelung der Erbfolge der beiden Kinder im Nachlass ihrer verstorbenen Eltern. Unbesehen der Formalien handle es sich damit um den Vollzug der Erbteilung und damit in beiden Fällen um eine erbrechtliche Übernahme. Die Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit des Erbteilungsaktes führe zu keiner unterschiedlichen Behandlung bezüglich Steueraufschubs (GVP 1978 Nr. 10).

Vorab ist festzuhalten, dass der vom Rekurrenten erzielte Grundstücksgewinn nicht besteuert wird, weil die ihm zugrunde liegende Handänderung entgeltlich war, sondern weil sie nicht mehr im Rahmen der Teilung des Nachlasses der Mutter erfolgte; deren Nachlass wurde – wie ausgeführt – am 7. Dezember 2000 geteilt. Erbrechtlich lag deshalb mit dem Tod des Vaters im Jahr 2007 auch nicht ein "elterlicher" Nachlass vor, der zwischen den Nachkommen zu teilen war. Dies gilt umso mehr, als die Mutter die Berechtigung an den Grundstücken Nrn. 001 und 002 ihrerseits im Rahmen einer Erbteilung erwarb. Ihr Miteigentumsanteil fiel damit nicht in die Errungenschaft, sondern in ihr Eigengut (vgl. Art. 198 Ziff. 2 ZGB). Zudem standen die Grundstücke Nrn. 001 und 002 nicht im alleinigen Eigentum der Mutter; berechtigt daran war auch deren Schwester mit einem hälftigen Miteigentumsanteil. Diesen anderen Miteigentumsanteil erwarben die Schwester des Rekurrenten und ihr Ehemann bereits am 13. September 1989 (act. 8-8/III). Insoweit betrifft die Übertragung des Miteigentumsanteils durch den Rekurrenten an den Grundstücken Nr. 001 und 002 nicht eine Bereinigung der Berechtigungen an den elterlichen Grundstücken.

Einer solchen Betrachtung steht auch die in verschiedenen Kantonen übliche Praxis und Rechtsprechung entgegen, nach welcher eine Erbengemeinschaft eine eigentliche "Liquidationsgemeinschaft" ist und entsprechend nur vorübergehenden Charakter hat. Sie ist dazu bestimmt, durch Erbteilung und durch Umwandlung in eine andere Gemeinschaftsform unterzugehen. Dabei kann es auf den erklärten Willen der Erben,



die Erbengemeinschaft fortzuführen, nicht entscheidend ankommen. So wird beispielsweise im Kanton Solothurn davon ausgegangen, dass sich eine Erbengemeinschaft nach Ablauf von 5 Jahren in eine andere Gesellschaftsform umgewandelt habe (vgl. J. Küng, wann ist eine Erbteilung keine Erbteilung mehr?, in: StR 2004 S. 860 ff. mit Hinweisen).

cc) Schliesslich kann auch die konkrete Regelung der Tragung der Grundstückgewinnsteuern zwischen dem Rekurrenten und seiner Schwester keine Abweichung von der gesetzlichen Regelung der Steuerfolgen verlangen. Abgesehen davon waren sich die Parteien bewusst, dass aus der Veräusserung des Miteigentumsanteils allenfalls eine Grundstückgewinnsteuer verbunden war. Anders lassen sich die Regelung in Ziff. 4 der Kaufbestimmungen im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 31. Oktober 2007, wonach eine allfällige Grundstückgewinnsteuer zulasten der Verkäuferschaft gehen soll (vgl. act. 8/2), und die im Schreiben des Rekurrenten vom 30. April 2008 an die Vorinstanz erwähnte Empfehlung der Urkundsperson, einen Steueraufschub zu beantragen (vgl. act. 8/3) nicht erklären. Unter diesen Umständen ist zu erwarten, dass die Vertragsparteien auch bei einer anfallenden Grundstückgewinnsteuer eine insgesamt angemessene Regelung getroffen haben.

d) Zusammenfassend ergibt sich dementsprechend, dass der Rekurs, mit dem ein Steueraufschub beantragt wird, abzuweisen ist.

4.- Die Vorinstanz hat den steuerbaren Grundstückgewinn für die Miteigentumsanteile an den beiden Grundstücke Nrn. 001 und 002 gemeinsam ermittelt. Da es sich bei der Grundstückgewinnsteuer um eine Objektsteuer handelt, wurde mit dem seit 1. Januar 1999 anwendbaren Steuergesetz der Progressionsvorbehalt von Art. 56 Abs. 4 des früheren Steuergesetzes (vgl. nGS 25-93), wonach für den Steuersatz der Gesamtgewinn massgebend ist, wenn im gleichen Steuerjahr mehrere Gewinne erzielt werden, aufgehoben (vgl. Botschaft, in: ABI 1997 S. 1039). Auch die vorinstanzliche Praxis geht davon aus, dass das Prinzip der gesonderten Gewinnermittlung gilt. Jeder Grundstückgewinn soll unabhängig von den finanziellen Verhältnissen und getrennt von allfälligen weiteren Grundstückgewinnen ermittelt werden (vgl. StB 140 Nr. 1).



Der in der Veranlagungsberechnung ermittelte Grundstücksgewinn von Fr. 112'116.-- ist deshalb auf die Miteigentumsanteile an den beiden Grundstücken aufzugliedern. Der Veräusserungserlös von Fr. 210'000.-- und die Nebenkosten von Fr. 3'478.-- können anhand der amtlich geschätzten Verkehrswerte auf die beiden Grundstücke verlegt werden. Da die im Zeitpunkt der Veräusserung geltenden amtlichen Verkehrswerte den Akten nicht entnommen werden können, ist die Angelegenheit in Anwendung von Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 56 Abs. 2 VRP an die Vorinstanz zurückzuweisen. Bei der Verlegung der Anlagekosten von Fr. 15'055.-- wird sich die Vorinstanz an die Aufstellung des Rekurrenten (vgl. act. 7/4) halten, d.h. Fr. 14'875.-- dem Grundstück Nr. 001 und Fr. 180.-- dem Grundstück Nr. 002, anrechnen können. Die von der Vorinstanz berücksichtigten wertvermehrenden Aufwendung von Fr. 79'351.-- sind ausschliesslich beim überbauten Grundstück Nr. 001 angefallen, nämlich Fr. 36'576.-- aus der steueraufschiebenden Handänderung vom 13. September 1989 (vgl. act. 7/8) und Fr. 42'775.-- aus dem anschliessenden Neuwertvergleich (vgl. act.7/10).

Dementsprechend ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Der angefochtene Einsprache-Entscheid der Vorinstanz vom 24. März 2010 ist aufzuheben und die Angelegenheit zur Neuermittlung der steuerbaren Grundstücksgewinne im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

5.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten zu fünf Sechsteln dem Rekurrenten aufzuerlegen; einen Sechstel der Kosten trägt der Staat (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'200.-- ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, ABI 2010 S. 4042). Der Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- ist zu verrechnen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens besteht kein Anspruch auf die Entschädigung ausseramtlicher Kosten (vgl. Art. 98<sup>bis</sup> und 98<sup>ter</sup> VRP; R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, St. Gallen 2004, S. 182 ff.).

### **Entscheid:**

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und der angefochtene

Einsprache-Entscheid der Vorinstanz vom 24. März 2010 aufgehoben.



2. Die Rekursache wird zur Neuermittlung der steuerbaren Grundstückgewinne im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
3. Der Rekurrent bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 1'200.-- zu fünf Sechsteln unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 1'000.--; einen Sechstel der Kosten trägt der Staat.