



Fall-Nr.: I/1-2017/13
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 20.06.2017
Entscheiddatum: 20.06.2017

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 20.06.2017

Art. 132 Abs. 1 lit. f StG (sGS 811.1), Grundstückgewinnsteuer. Die Pflichtige erwarb 2011 ein Grundstück im Kanton St. Gallen, das mit einem Steueraufschub aus einem Verkauf eines Grundstücks im Kanton Thurgau aus dem Jahr 2010 belastet war. 2015 verkaufte sie das Grundstück im Kanton St. Gallen. Die von der Eigentumsdauer abhängige Grundstückgewinnsteuer wird für die zu verschiedenen Zeiten erworbenen Grundstücke anteilmässig berechnet. Daher kann nicht ausschliesslich auf die Haltedauer des früher erworbenen Grundstücks abgestellt werden (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, vom 20. Juni 2017, VRKE I/1-2017/13).

Präsident Thomas Vögeli, Richter Fritz Buchschacher und Markus Frei,
Gerichtsschreiberin Louise Blanc Gähwiler

X, Rekurrentin,

vertreten durch lic.oec. Lars-Olaf Timmermann, Rheinstrasse 8, 8280 Kreuzlingen,

gegen

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

betreffend

Grundstückgewinnsteuer



Sachverhalt:

A.- X erwarb am 30. August 2011 das Grundstück Nr. 1 in A, mit dem Sonderrecht an der 5.5-Zimmerwohnung mit Keller und Waschküche sowie Miteigentumsanteile an zwei Autoeinstellplätzen, zum Preis von Fr. 1'730'000.–. Das Grundstück in A ist mit einem Steueraufschub in der Höhe von Fr. 217'805.– aus einem Grundstücksverkauf in B TG vom 26. Mai 2010 belastet. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 12. Februar 2015 veräusserte X das Grundstück Nr. 1 in A und die dazugehörenden Autoeinstellplätze zum Preis von Fr. 2'150'000.– an Y. Der Grundbucheintrag erfolgte am 10. November 2015.

B.- X deklarierte am 15. Februar 2016 für den Verkauf der Liegenschaft Nr. 1 einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 271'728.–. Sie machte lediglich einen Betrag von Fr. 24'673.– für den Steueraufschub der Liegenschaft in B geltend. Das kantonale Steueramt ging von einem Steueraufschub in der Höhe von Fr. 217'805.– aus und setzte den Grundstücksgewinn auf Fr. 514'206.– und den Steuerbetrag auf Fr. 156'373.– fest. Für das Grundstück in A berücksichtigte es einen Zuschlag von 1 Prozent und für das Grundstück in B einen Rabatt von 19,5 Prozent.

C.- X erhob mit Eingabe ihres Vertreters vom 12. Januar 2017 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit den Anträgen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen sei der Einspracheentscheid aufzuheben und die Haltedauer von 28 Jahren auf den gesamten Grundstücksgewinn anzuwenden. Mit Vernehmlassung vom 13. Februar 2017 beantragte die Vorinstanz, der Rekurs sei abzuweisen. Die Rekurrentin nahm am 3. März 2017 dazu Stellung.

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

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis der



Rekurrentin zur Ergreifung des Rechtsmittels ist gegeben. Der Rekurs vom 12. Januar 2017 ist rechtzeitig eingereicht worden und erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Unbestritten ist, dass die Rekurrentin mit dem Verkauf des Grundstücks Nr. 1 in A einen Grundstücksgewinn von Fr. 514'206.– erzielte. Streitig ist dagegen, ob für die Berechnung des Steuerbetrags auf dem gesamten Gewinn eine Eigentumshaltedauer von 28 Jahren zu berücksichtigen ist oder ob sich die Ermässigung lediglich auf den aufgeschobenen Gewinn des Grundstückes in B bezieht und auf dem Gewinn des Grundstückes in A wegen kurzer Eigentumsdauer ein Zuschlag zu erheben ist.

a) Gemäss Art. 132 Abs. 1 lit. f StG wird die Besteuerung aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Bei Veräusserung des Grundstückes wird der wieder angelegte, aufgeschobene Gewinn von den Anlagekosten abgezogen (vgl. Art. 139 Abs. 2 StG). War das Grundstück weniger als fünf Jahre im Eigentum des Veräusserers, wird der Steuerbetrag für das fünfte und jedes volle Jahr weniger um 1 Prozent erhöht (Art. 141 Abs. 1 StG). War das Grundstück während mehr als 15 Jahren im Eigentum des Veräusserers, wird der Steuerbetrag gemäss Art. 141 Abs. 2 lit. a StG für jedes weitere volle Jahr auf einem Gewinnanteil von höchstens Fr. 500'000.– um 1,5 Prozent, höchstens aber um 40,5 Prozent ermässigt, wenn der Veräusserer das Grundstück wenigstens 15 Jahre selbst bewohnt hat. Der Eigentumsdauerrabatt beträgt auf Gewinnanteilen über Fr. 500'000.– bei selbst bewohnten Grundstücken sowie in den anderen Fällen 1,5 Prozent pro Jahr, maximal 30 Prozent (Art. 141 Abs. 2 lit. b StG). Für alle Gewinne wird der Steuerbetrag demnach ab dem 16. bis 35. Jahr 1,5 Prozent pro Jahr, maximal aber 30 Prozent ermässigt. Für Gewinne bis höchstens Fr. 500'000.– läuft der Rabatt mit 1,5 Prozent pro Jahr während weiterer sieben Jahre weiter, bis maximal 40,5 Prozent, unter der Voraussetzung, dass bei der Veräusserung das Grundstück während mindestens 15 Jahren selbst bewohnt worden ist. Damit wird die Selbstvorsorge in Form von selbst bewohntem Grundeigentum in betraglich



begrenztem Umfang steuerlich privilegiert (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 358). Beim 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). Die Grundstückgewinnsteuerforderung entsteht erst mit der letzten, nicht mehr zu einem (weiteren) Steueraufschub berechtigenden Handänderung. Entfällt der Vorbehalt und kommt es zur Besteuerung, bildet der nunmehr "gesamte Gewinn" das Steuerobjekt. Realisiert und besteuert wird damit auch das latente Steuersubstrat erst bei Dahinfallen des Steueraufschubs, wobei die dazumal geltenden Modalitäten (Steuertarif, Steuerbemessungsgrundlage etc.) massgebend sind (vgl. BGE 141 II 207 E. 4.2.2 mit Hinweis auf Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 2.4 am Ende). Bei ausserkantonalen Ersatzbeschaffungen und bei Wegfall des Steueraufschubs kommt das Recht zur Besteuerung des aufgeschobenen Grundstückgewinns grundsätzlich dem Zu-zugskanton zu (sog. Einheitsmethode; vgl. Zwahlen/Nyffenegger, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, Art. 12 StHG N 76). Der Besitzesdauerabzug ist subjektiv beeinflusst, weil die Schmälerung der Bemessungsgrundlage allein durch das Steuersubjekt beeinflusst wird, was eigentlich für eine reine Objektsteuer gar nicht zulässig wäre. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung stellt die Grundstückgewinnsteuer jedoch keine reine Objektsteuer mehr dar. Es handelt sich vielmehr um eine Spezialeinkommenssteuer (Zwahlen/Nyffenegger, a.a.O., Art. 12 StHG N 59).

b) Mit dem Besitzesdauerabzug soll der Altbesitz gegenüber spekulativen Handänderungen geschont werden. Ein Gewinn, der über einen längeren Zeitraum entstanden ist, soll niedriger besteuert werden als ein Gewinn in gleicher nomineller Höhe, der über einen kurzen Zeitraum entstanden ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 225 N 9). Wird ein Grundstück, welches aus Teilflächen mit unterschiedlicher Eigentumsdauer besteht, mit Gewinn veräussert, so wird bei der Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer nach der Methode der aufgespaltenen Gewinnberechnung verfahren. Der von der Eigentumsdauer abhängige Steuerbetrag wird für die zu verschiedenen Zeiten erworbenen Teilflächen gesondert ermittelt und im Ausmass der gesondert



St.Galler Gerichte

berechneten Eigentumsdauer ermässigt (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 359). Mit der geteilten Berechnung der Besitzesdauer wird sichergestellt, dass später erzielte Teilgewinne (Erlös abzüglich die um den aufgeschobenen Gewinn gekürzten Anlagekosten) aus der Veräusserung von Ersatzobjekten höher besteuert werden, indem bezüglich der auf den Ersatzliegenschaften erzielten Teilgewinnen der Besitzesdauerabzug erst vom Zeitpunkt ihres Erwerbs an gewährt wird. Jede andere Rechnungsweise steht im Widerspruch zu Sinn und Zweck des Gesetzes. Die Notwendigkeit einer gesonderten Gewinn- und Steuerbetragsermittlung für die zu verschiedenen Zeiten erworbenen Grundstücke wird denn auch durch die Praxis nahezu einhellig anerkannt. So ordnen verschiedene steuerrechtliche Erlasse anderer Kantone die "aufgespaltene Gewinnberechnung" ausdrücklich an (vgl. beispielsweise Art. 144 Abs. 3 StG BE).

c) Die Vorinstanz berechnete für jedes Grundstück den Gewinn und die daraus resultierende Grundstückgewinnsteuer separat. Auf dem aufgeschobenen Gewinn von Fr. 217'805.– gewährte sie den Rabatt für 28 Jahre von 19,5 Prozent. Auf dem Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft in A von Fr. 296'401.– berücksichtigte sie dagegen aufgrund der Eigentumsdauer von vier Jahren ein Zuschlag von 1 Prozent. Die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer blieb unangefochten. Der Rekurs ist daher abzuweisen.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend gehen die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens zu Lasten der Rekurrentin (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 800.– ist angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zu verrechnen.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrentin bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 800.– unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 800.–.