



**Fall-Nr.:** I/1-2021/49  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 08.04.2022  
**Entscheiddatum:** 18.02.2022

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 18. Februar 2022**

**Art. 130 Abs. 1, Art. 132 Abs. 1 lit. f, Art. 134, Art. 137 Abs. 1 und 2 StG (sGS 811.1), Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG (SR 642.14). Nach der absoluten Methode (Abschöpfungsmethode) wird der Steueraufschub nur für denjenigen Teil des Grundstückgewinns gewährt, der nach der Wiederverwendung der Anlagekosten des veräusserten Objekts (und allfälliger Drittleistungen) zusätzlich in den Erwerb des Ersatzobjekts investiert wird. Sind die Reinvestitionskosten gleich hoch wie die Anlagekosten des ersetzten Objekts oder liegen sie darunter, sind die Voraussetzungen für einen Steueraufschub nicht erfüllt. Der nicht wieder investierte Gewinn wird sofort besteuert (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 18. Februar 2022, I/1-2021/49).**

Präsident Urs Gmünder, Richter Markus Frei und Richterin Barbara Steinbacher,  
Gerichtsschreiberin Silvia Geiger

I/1-2021/49

X, Rekurrentin,

gegen

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

betreffend

Grundstückgewinnsteuer (Fall-Nr. 0203674)

**Sachverhalt:**



## St.Galler Gerichte

A.- X verkaufte am 24. Juli 2020 ihren hälftigen Miteigentumsanteil am Stockwerkeigentum Nr. 000 am Grundstück Nr. 000 (Grundbuch A) zum Preis von Fr. 350'000.– an Y. Am 29. Dezember 2020 kaufte sie zusammen mit Z das Stockwerkeigentum Nr. 000 am Grundstück Nr. 000 (Grundbuch B) zu hälftigem Miteigentum zum Preis von Fr. 310'000.–. In der Steuererklärung für Grundstücksgewinne vom 20. Januar 2021 beantragte sie einen Steueraufschub zufolge Ersatzbeschaffung. Das Kantonale Steueramt veranlagte sie am 28. Januar 2021 mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 106'144.– (Veräusserungserlös Fr. 350'000.– abzüglich Erwerbspreis Fr. 240'000.– und Anlagekosten Fr. 3'856.– [Nebenkosten Fr. 2'121.– und wertvermehrnde Aufwendungen Fr. 1'735.–]). Dies ergab einen Steuerbetrag von Fr. 27'235.–. Der Steueraufschub wurde nicht gewährt, weil die Reinvestitionskosten von Fr. 155'000.–, was dem hälftigen Erwerbspreis von Fr. 310'000.– entspricht, unter den Anlagekosten des ersetzten Objekts von Fr. 243'856.– lagen. Dagegen erhob X mit Eingabe vom 25. Februar 2021 Einsprache und machte Renovationskosten für die Wohnung in B von Fr. 120'000.– geltend. Das Kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Entscheid vom 8. März 2021 ab mit der Begründung, selbst wenn ein Teil der geltend gemachten Kosten wertvermehrend sein könnten, seien die Voraussetzungen für einen Steueraufschub nicht erfüllt.

B.- Gegen den Einspracheentscheid erhob X am 25. März 2021 (Datum der Postaufgabe: 3. April 2021) Rekurs beim Kantonalen Steueramt, welches die Eingabe am 6. April 2021 zuständigkeitshalber an die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) weiterleitete. Sie macht geltend, dass die Investitionen in die Wohnung in B wertvermehrend seien. Bis 2023 seien Renovationskosten von Fr. 120'000.– geplant. In die verkaufte Wohnung in A seien bis zum Verkauf ebenfalls Investitionen getätigt worden. Das Kantonale Steueramt verzichtete am 26. Mai 2021 auf eine Vernehmlassung. Am 24. Juni 2021 (Eingang beim Gericht) reichte X weitere Unterlagen ein. Das Kantonale Steueramt verzichtete auf eine Stellungnahme dazu und reichte zusätzlich die Steuererklärung 2018 samt Beilagen sowie die Veranlagungsberechnung zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2018 ein. Am 3. August 2021 gingen beim Gericht weitere Unterlagen von X ein.

Auf die Ausführungen der Rekurrentin wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.



### Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sach-entscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekuserhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 25. März 2021 (Datum der Postaufgabe: 3. April 2021) ist rechtzeitig eingereicht worden. Er 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.- Gemäss Art. 130 Abs. 1 StG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer die Gewinne, die aus Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden. Der Grundstücksgewinn entspricht dem Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt (Art. 134 StG). Gemäss Art. 137 Abs. 1 StG sind als Aufwendungen insbesondere Ausgaben anrechenbar, die eine dauerhafte Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben, wie Kosten für Planung, Bau und Verbesserung (lit. a) und die mit dem Erwerb und der Veräusserung unmittelbar zusammenhängenden Kosten (lit. f, sogenannte Nebenkosten). Aufwendungen, die steuerlich bereits abgezogen worden sind, werden nicht angerechnet (Art. 137 Abs. 2 StG).

3.- Streitig ist, ob und in welcher Höhe die Besteuerung des Gewinns aus der Veräusserung des hälftigen Miteigentumsanteils am Stockwerkeigentum Nr. 000 am Grundstück Nr. 000 (Grundbuch A) aufgeschoben werden kann.

a) Gemäss Art. 132 Abs. 1 lit. f StG wird die Besteuerung des Grundstückgewinns bei der Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung) aufgeschoben, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Die Regelung entspricht im Wortlaut der Vorgabe von Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG), weshalb auch auf die Rechtsprechung und Lehre zur bundesrechtlichen Norm verwiesen werden kann.



b) Das Gesetz sieht ausdrücklich vor, dass der Aufschub der Besteuerung bei der Ersatzbeschaffung eines Eigenheims zum Tragen kommt. Im vorliegenden Fall hat die Rekurrentin am 24. Juli 2020 ihren hälftigen Miteigentumsanteil am Stockwerkeigentum Nr. 000 am Grundstück Nr. 000 (Grundbuch A) zum Preis von Fr. 350'000.– verkauft und am 29. Dezember 2020 zusammen mit Z das Stockwerkeigentum Nr. 000 am Grundstück Nr. 000 (Grundbuch B) zu hälftigem Miteigentum zum Preis von Fr. 310'000.– erworben. Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung eines Steueraufschubes sind damit bezüglich der Ersatzliegenschaft erfüllt.

c) Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung haben die Kantone bei der Frage der teilweisen Reinvestition des Erlöses in ein Ersatzobjekt im Sinn von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG keinen Spielraum. Es gilt die absolute Methode (auch Abschöpfungsmethode genannt), wonach der Steueraufschub nur für denjenigen Teil des Gewinns gewährt wird, der nach der Wiederverwendung der Anlagekosten des veräusserten Objekts (und allfälliger Dritteleistungen) zusätzlich in den Erwerb des Ersatzobjekts investiert wird. Das heisst der nicht wieder investierte Gewinn wird sofort besteuert (BGE 137 II 419 E. 2.2.1). Für den Kanton St. Gallen gilt folglich dasselbe. Demnach entspricht der aufgeschobene Grundstücksgewinn der Differenz zwischen den bisherigen Anlagekosten und den diese übersteigenden Reinvestitionskosten. Sind die Reinvestitionskosten hingegen gleich hoch wie die Anlagekosten des ersetzten Objekts oder liegen sie darunter, sind die Voraussetzungen für einen Steueraufschub nicht erfüllt (St. Galler Steuerbuch [StB] 132 Nr. 6 Ziff. 3; Zwahlen/Nyffenegger, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2016, Art. 12 StHG N 76).

aa) Die Rekurrentin macht zunächst sinngemäss höhere bisherige Anlagekosten geltend, und zwar sei in die verkaufte Wohnung in A bis zum Verkauf investiert worden (Badrenovation, Erneuerung der Einbaugeräteküche, Schreinerarbeiten für Einbauschränke). Die Rechnungen, die sie hinsichtlich der verkauften Wohnung in A einreichte, betreffen jedoch zum einen den Kauf von Mobiliar (Rechnungen möbel inhofer vom 15. Februar und 3. März 2014 [act. 11/2], Rechnung Waldner Klaus vom 4. Oktober 2019 über Fr. 21'719.80 [act. 8/1.5]). Die Kosten für den Kauf von Mobiliar gehören zu den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten und stellen keine wertvermehrenden Aufwendungen dar. Zum andern betrifft die Rechnung über Fr. 7'673.10 von Loher vom 13. Juli 2018 die Sanierung des WC-Duschzimmers (act.



11/2). Diese Rechnung brachte die Rekurrentin bereits in der Steuererklärung 2018 als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug (act. 14). Aufwendungen, die steuerlich bereits abgezogen worden sind, können bei der Grundstückgewinnsteuer nicht nochmals angerechnet werden (vgl. Art. 137 Abs. 2 StG). Weitere Belege zu den geltend gemachten Investitionen in die verkaufte Wohnung in A reichte die Rekurrentin nicht ein. Auch in der Steuererklärung für Grundstückgewinne deklarierte sie – ausser einem Weinschrank (Fr. 1'735.–) – keine wertvermehrenden Aufwendungen (act. 8/1.1). Somit ist die Vorinstanz zu Recht nur von den deklarierten wertvermehrenden Aufwendungen von Fr. 1'735.– und damit von bisherigen Anlagekosten von insgesamt Fr. 243'856.– ausgegangen.

bb) Sodann macht die Rekurrentin aufgrund der Investitionen in die neu gekaufte Wohnung in B sinngemäss höhere Reinvestitionskosten geltend. Da die bisherigen Anlagekosten Fr. 243'856.– und der hälftige Kaufpreis Fr. 155'000.– betragen, müsste die Rekurrentin nach der absoluten Methode (vgl. Erw. 3c) mindestens Fr. 88'856.– zusätzliche Reinvestitionskosten nachweisen, damit ein Steueraufschub erfolgen könnte. Sie macht zwar geltend, dass die Renovationskosten rund Fr. 120'000.– betragen (werden), reichte aber lediglich Rechnungen/Offerten über insgesamt rund Fr. 60'000.– ein (Rechnungen Obi vom 18. Januar, 5. Februar und 25. Februar 2021 über insgesamt rund Fr. 9'500.– [act. 8/2.1], Offerte Tanner vom 17. Februar 2021 über Fr. 15'465.30 [act. 8/2.1 und 11/3], Offerte Loher vom 13. Januar 2021 über Fr. 10'143.40 [act. 8/2.1], Offerte Ikea vom 29. Januar 2021 über insgesamt Fr. 16'715.55 [act. 8/2.1], Rechnung Gala Force Sagl vom 21. Dezember 2020 über Fr. 2'272.47 [act. 8/2.1], Rechnungen der Bohnenblust Gips AG vom 10. Mai 2021 über Fr. 1'289.45 und vom 20. Juli 2021 über Fr. 1'688.45 [act. 17/4]). Darunter sind zum einen Leistungen, die zumindest teilweise Unterhaltsaufwendungen (zum Beispiel sind Wände verputzen und der Ersatz von elektrischen Leitungen Unterhaltskosten, vgl. StB 44 Nr. 3) oder Lebenshaltungskosten (zum Beispiel der Kauf von Einrichtungsgegenständen im Obi) betreffen und damit nicht wertvermehrend sind. Sie könnten somit nicht in vollem Umfang berücksichtigt werden. Auch die Einlagen in den Erneuerungsfonds der Stockwerkeigentümergeinschaft (act. 17/1) und die Grundsteuer (act. 17/2) stellen Unterhaltskosten dar (vgl. StB 44 Nr. 2). Zum andern sind die Rechnungen teilweise an Z, den hälftigen Miteigentümer der Stockwerkseinheit, adressiert und können nicht vollumfänglich der Rekurrentin



zugerechnet werden. Vielmehr wären die Aufwendungen zwischen der Rekurrentin und Z noch aufzuteilen. Damit liegt der Nachweis von zusätzlichen, von der Rekurrentin zu erbringenden Reinvestitionskosten über Fr. 88'856.– offensichtlich nicht vor.

d) Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz zu Recht keinen Steueraufschub gewährte. Namentlich sind die bisherigen Anlagekosten massiv höher als der Erwerbspreis für die Stockwerkeinheit in B. Dies bedeutet, dass der gesamte nicht wieder investierte Grundstücksgewinn sofort zu besteuern ist (BGE 137 II 419 E. 2.2.1). Gegen die Berechnung des Steuerbetrags von Fr. 27'235.– wurden zu Recht keine Einwände erhoben. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

4.- Dem Verfahrensausgang entsprechend hat die Rekurrentin die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens zu bezahlen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 900.– erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist damit zu verrechnen.

### **Entscheid:**

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin hat die amtlichen Kosten von Fr. 900.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.