



Fall-Nr.:	I/1-2022/101
Stelle:	Verwaltungsrekurskommission
Rubrik:	Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum:	06.09.2023
Entscheiddatum:	17.08.2023

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 17.08.2023

Grundstückgewinnsteuer, Art. 141 Abs. 2 und 3 StG. Im Jahr 1977 erwarb der Vater für seine Tochter eine Eigentumswohnung, in welcher ab 1978 ausschliesslich die Rekurrentin wohnte. Im Jahr 2011 ging das Eigentum infolge Erbgang auf die Rekurrentin über. 2021 veräusserte die Rekurrentin das Grundstück. Umstritten ist, ob der volle Haltedauerrabatt von 40,5 % zu gewähren ist. Unbestritten ist, dass für die Berechnung der Eigentumsdauer auf den Erwerb des Grundstücks durch den Vater im Jahr 1977 als letzte steuerbegründende Handänderung abzustellen ist. Die erste Voraussetzung (Eigentumsdauer von 42 Jahren) für die maximale Ermässigung von 40,5 % ist erfüllt. Weitere Voraussetzung ist, dass der Veräusserer das Grundstück während wenigstens 15 Jahren selbst bewohnt hat. Aus Wortlaut von Art. 141 Abs. 3 StG geht nicht hervor, ob der Veräusserer während dieser Zeit auch Eigentümer gewesen sein muss. Ein Nachkomme, welcher die Liegenschaft erst ab dem Erbgang selbst bewohnt, kann sich die vorgängige Selbstnutzung seiner Eltern nicht anrechnen lassen. Vorliegend geht es jedoch nicht um die Anrechnung des Selbstbewohnens der verstorbenen Eltern. Vielmehr bewohnte die Rekurrentin die Liegenschaft seit 1978 ausschliesslich selbst, wobei der Vater die Wohnung explizit für seine Tochter angeschafft hat, um ihre Selbstvorsorge zu sichern. Insgesamt bewohnte die Rekurrentin die Liegenschaft mehr als 43 Jahre ausschliesslich selbst, weshalb sie mit der Eigentumsdauer von 44 Jahren beide Voraussetzungen von Art. 141 Abs. 2 lit. a StG erfüllt (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 17. August 2023, I/1-2022/101).

Entscheid siehe PDF



Verwaltungsrekurskommission

Abteilung I - 1. Kammer

Entscheid vom 17. August 2023

Besetzung

Präsidentin Louise Blanc Gähwiler, Richter Markus Frei und Roland Luchsinger, a.o. Gerichtsschreiberin Alissa Künzle

Geschäftsnr.

I/1-2022/101

Parteien

A.____

Rekurrentin,

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Jürg Jakob, Rosenbergstrasse 42b,
9000 St. Gallen,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer (Fall-Nr. 0408333)



Sachverhalt:

A.- B. __ erwarb am 24. November 1977 das Grundstück Nr. __ an der C. __ strasse in D. __ mit der Absicht, damit die Selbstvorsorge seiner Tochter A. __ zu sichern. Diese bezog die Wohnung am 22. April 1978. Nach dem Ableben von B. __ ging das Stockwerkeigentum am 11. März 1999 infolge Erbgangs auf seine Ehefrau und nach deren Ableben am 13. April 2011 auf A. __ über. Letztere veräusserte das Grundstück mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 30. November 2021 und realisierte dabei einen Verkaufserlös von Fr. __. Mit der Steuererklärung vom 20. Januar 2022 machte A. __ einen Grundstücksgewinn von Fr. __ unter der Berücksichtigung von Nebenkosten im Umfang von Fr. __ geltend. Mit Verfügung vom 18. März 2022 veranlagte das Kantonale Steueramt A. __ mit dem von ihr deklarierten Grundstücksgewinn von Fr. __ und gewährte in Bezug auf den Steuerbetrag von brutto Fr. __ einen Rabatt im Umfang von 20 Prozent bzw. Fr. __ mit der Begründung, A. __ könne zwar die Eigentumsdauer ihrer Eltern angerechnet werden, allerdings habe sie das Grundstück nicht wenigstens 15 Jahre als Eigentümerin selbst bewohnt. Die dagegen erhobene Einsprache, wonach der volle Haltedauerrabatt von 40,5 Prozent zu gewähren sei, wies das Kantonale Steueramt mit Entscheid vom 12. April 2022 ab.

B.- Mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 3. Mai 2022 liess A. __ Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) erheben. Sie beantragte die Gewährung eines Haltedauerrabatts von 40,5 Prozent in Höhe von Fr. __. Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 25. Mai 2022 die Abweisung des Rekurses und verwies zur Begründung auf den angefochtenen Einspracheentscheid. Nach der Akteneinsicht verzichtete auch der Rechtsvertreter von A. __ am 31. Mai 2022 auf eine Stellungnahme.

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

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 3. Mai 2022 gegen den Einspracheentscheid vom 12. April 2022 über die Grundstücksgewinnsteuer wurde rechtzeitig eingereicht und erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des St. Galler Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 41 lit. h Ziff. 1, Art. 45 Abs. 1 und 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. ___ in D. ___ einen Grundstücksgewinn von Fr. ___ erzielte. Ebenfalls unbestritten ist, dass zur Ermittlung der für die Ermässigung relevanten Eigentumsdauer infolge Anrechnung des Eigentums der vorverstorbenen Eltern der Rekurrentin auf die letzte steuerbegründende Handänderung abzustellen ist. Entsprechend ist der Erwerb des Stockwerkeigentums durch den Vater der Rekurrentin am 24. November 1977 massgebend, weshalb die Eigentumsdauer nach Art. 141 Abs. 3 StG mehr als 42 Jahre beträgt und damit die maximale Ermässigung von 40,5 Prozent gemäss Art. 141 Abs. 2 lit. a StG grundsätzlich in Betracht käme. Streitig ist nur, ob die Voraussetzung einer mindestens 15 Jahre andauernden Selbstnutzung gegeben ist und die Ermässigung nach Art. 141 Abs. 2 lit. a in Verbindung mit Art. 141 Abs. 3 StG dementsprechend tatsächlich 40,5 Prozent der Steuer zu betragen hat.

a) Die Rekurrentin macht geltend, dass die Liegenschaft, unabhängig von den Eigentumsverhältnissen, vom 22. April 1978 bis 30. November 2021 ausschliesslich von ihr selbst bewohnt worden sei. Sie könne folglich als Veräusserin und jahrelange, einzige Bewohnerin des Stockwerkeigentums – und nicht lediglich als Nachkommin der ursprünglichen Eigentümer – die Selbstnutzung auch ohne Eigentum basierend auf der letzten steuerbegründenden Veräusserung anrechnen. Ausserdem müsse gemäss Bundesgericht zwischen der Anrechenbarkeit der Eigentumsdauer und derjenigen der Selbstnutzung klar unterschieden werden, da sie unterschiedlichen Zwecken dienen, erstere dem Schutz vor spekulativen Handänderungen, letztere der Selbstvorsorge. Folglich seien die beiden Voraussetzungen getrennt voneinander zu prüfen. Die vom Vater der Rekurrentin erworbene Wohnung habe schliesslich explizit deren Selbstvorsorge dienen sollen.

b) Die Vorinstanz hingegen begründet ihren Entscheid damit, dass der Wortlaut von Art. 141 Abs. 3 StG die Anrechnung der Selbstnutzung ohne Eigentum auf Ehegatten beschränke. Insbesondere sei die als privilegierte Selbstnutzung zu qualifizierende Weitergabe des Grundstücks an direkte Nachkommen nicht ins Gesetz aufgenommen worden. In der Beratung der Bestimmung im Grosse Rat habe der Kommissionspräsident ausdrücklich festgehalten, der Vorzugssteuersatz gelte nicht für Nachkommen. Aus den Materialien sei nichts anderes zu schliessen, weshalb sich die Beschränkung der steuerlichen Privilegierung als sachlich rechtfertige.

c) Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen die Gewinne, die aus Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden (Art. 130 Abs. 1 StG). Gemäss Art. 132 Abs. 1 lit. a StG wird die Besteuerung des Grundstückgewinns bis zur späteren endgültigen (steuerbegründenden) Veräusserung aufgeschoben bei



Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung. 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, unter der Voraussetzung, dass 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 Prozent pro Jahr, maximal 20 Prozent (Art. 141 Abs. 2 lit. b StG). 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 i.V.m. Art. 132 StG). Der Erwerber wird somit gleich behandelt, wie wenn er das Grundstück schon vor dem steueraufschiebenden Erwerb besessen hätte. Er kann sich die Eigentumsdauer seines Vorgängers anrechnen lassen (St. Galler Steuerbuch [StB] 141 Nr. 2 Ziff. 4.3). Realisiert und besteuert wird damit auch das latente Steuersubstrat erst bei Dahinfallen des Steueraufschubs, wobei die dannzumal 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). 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, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2016, Art. 12 N 59).

aa) Unter der Anwendung von Art. 141 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 3 StG ist unbestritten, dass für die Berechnung der Eigentumsdauer auf den Erwerb des Grundstücks durch den Vater der Rekurrentin am 24. November 1977 als letzte steuerbegründende Handänderung abzustellen ist. Das Eigentum am Grundstück ging am 30. November 2021 von der Rekurrentin auf die Erwerber über, sodass die für die Ermittlung der Ermässigung relevante Eigentumsdauer 44 volle Jahre beträgt. Die maximale Ermässigung von 40,5 Prozent gemäss Art. 141 Abs. 2 lit. a StG setzt eine Eigentumsdauer von 42 Jahren voraus (15 Jahre + 27



Jahre zu 1,5 Prozent/Jahr). In zeitlicher Hinsicht sind im vorliegenden Fall damit die Voraussetzungen für die Anwendung der maximalen Ermässigung erfüllt.

bb) Der Wortlaut von Art. 141 Abs. 2 lit. a StG setzt für die Gewährung eines über 20 Prozent hinausgehenden Rabatts voraus, dass der Veräusserer das Grundstück während wenigstens 15 Jahren selbst bewohnt hat. Die Bestimmung beantwortet die mit dem Rekurs aufgeworfene Frage, ob der Veräusserer während der Zeit, in welcher er das Grundstück selbst bewohnte, auch Eigentümer gewesen sein muss, nicht ausdrücklich.

In systematischer Hinsicht ist für die Auslegung dieser Bestimmung Art. 141 Abs. 3 StG beizuziehen. Danach wird für die Berechnung der Eigentumsdauer und der Selbstnutzung durch den Veräusserer oder dessen Ehegatten bei Erwerb des Grundstücks aus steueraufschiebender Veräusserung auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abgestellt. Entsprechend dieser Regelung kann die Voraussetzung der Dauer des Selbstwohnens bei Erwerb des Grundstücks aus steueraufschiebender Veräusserung auch in jenen Fällen erfüllt sein, in denen der Veräusserer nicht während der ganzen Dauer auch Eigentümer der Liegenschaft war (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts St. Gallen [VerwGE] B 2018/164 vom 19. Oktober 2018 E. 4.3).

Die im Entwurf der Regierung vorgesehene Ermässigung knüpfte ausschliesslich an die Dauer des Eigentums an (vgl. Totalrevision des Steuergesetzes, Botschaft und Entwurf der Regierung vom 13. Mai 1997, in: ABI 1997 S. 1039 und S. 1138). In den Beratungen der Kommission des Grossen Rates wurde der Gedanke geäussert, Grundeigentum diene nicht unwesentlich der Altersvorsorge und verdiene deshalb eine steuerliche Vorzugsbehandlung. Vorsorgecharakter könne insbesondere langjährig selbstbewohntem Wohneigentum zugbilligt werden (vgl. Protokoll der grossrätlichen Kommission, S. 377/378). Das weitere mögliche Ziel, die als privilegierte Selbstnutzung zu qualifizierende Weitergabe des Grundstücks an direkte Nachkommen, wurde zwar diskutiert, schliesslich jedoch nicht in einen formellen Antrag gefasst, weil der Gedanke als nicht mit der Selbstvorsorge zusammenhängend und damit als nicht systemkonform qualifiziert wurde (vgl. Protokoll der grossrätlichen Kommission, S. 478-484). Im Gegenteil wurde ausdrücklich festgehalten, dass der Vorzugssteuersatz auch für den überlebenden Ehegatten, nicht jedoch für die Nachkommen gilt (vgl. Votum Güntzel, Grossratsprotokoll, Amtsdauer 1996/2000, Oktobersession 1997, S. 1384). Während festgehalten wurde, den erhöhten Rabatt könnten auch all jene Selbstnutzer nicht beanspruchen, die zwar mehr als 15 Jahre Eigentümer der Liegenschaft sind, diese aber nicht während 15 Jahren bewohnt haben (vgl. Votum Kaufmann, Grossratsprotokoll, a.a.O., S. 1387), sind zum umgekehrten Fall, in welchem der Veräusserer die



Liegenschaft während 15 oder mehr Jahren selbst bewohnte, jedoch nicht während 15 Jahren Eigentümer war, keine Äusserungen zu verzeichnen. Die gegenüber dem langjährigen Eigentümer weitergehende Privilegierung des Veräusserers, der seine Liegenschaft während mindestens fünfzehn Jahren selbst bewohnt hat, bezweckt die Begünstigung der mit dem Erwerb von Wohneigentum verbundenen Selbstvorsorge. Der zusätzliche Rabatt soll jenen Grundeigentümern zugutekommen, welche ihre Mittel in selbstgenutztes Wohneigentum investieren (vgl. zum Ganzen SGE 2003 Nr. 2 E. 2c/bb mit Hinweisen; VerwGE B 2018/164 vom 19. Oktober 2018 E. 4.3; BGer 2C_1058/2018 E. 7.3.3; StB 141 Nr. 2 Ziff. 5).

cc) Der Wortlaut von Art. 141 Abs. 3 StG deutet klar darauf hin, dass der Veräusserer nicht zwingend während der ganzen Dauer des Selbstwohnens auch Eigentümer der Liegenschaft gewesen sein muss, damit er diese Voraussetzung erfüllen kann. Auch wenn die angeführten Urteile ausdrücklich erwähnen, dass die Anrechnung der Selbstnutzung ohne Eigentum auf Ehegatten beschränkt ist, übersieht die Vorinstanz, dass diese Beschränkung wohl lediglich andere Drittpersonen betrifft. Es wäre sinnwidrig, wenn die Bestimmung die Anrechnung beim Ehegatten erlauben, sie beim Veräusserer selbst aber verweigern würde. Insbesondere, zumal das Gesetz den Veräusserer ausdrücklich nennt. Die Rekurrentin ist vorliegend nicht nur Nachkommin der ehemaligen Eigentümer, sondern Veräusserin der entsprechenden Liegenschaft. Insofern kann sie ihre eigene Selbstnutzung auch während der Eigentumsdauer ihrer Eltern anrechnen lassen, weshalb zur deren Berechnung auf das Erwerbsdatum vom 24. November 1977 abzustellen ist.

Aus den Gesetzesmaterialien lässt sich zwar in Übereinstimmung mit den Ausführungen der Vorinstanz ableiten, dass die steuerliche Privilegierung im Sinne der Anrechnung des Selbstwohnens nicht auf Nachkommen anwendbar ist. Der Vorzugssteuersatz soll für den überlebenden Ehegatten, nicht jedoch für die Nachkommen gelten. Ebenso wenig reicht es für das Selbstbewohnen aus, wenn ein Nachkomme und späterer Eigentümer eine Liegenschaft bis zu dessen Ableben *zusammen* mit einem Elternteil bewohnt hat (B 2018/164 E. 4.1). Es ist korrekt, dass sich ein Nachkomme, welcher die Liegenschaft erst ab dem Erbgang selbst bewohnt, die vorgängige Selbstnutzung seiner Eltern nicht anrechnen lassen kann. Die Vorinstanz verkennt jedoch, dass sich der vorliegende Sachverhalt von denjenigen der angeführten Urteile unterscheidet, da es sich nicht um die Anrechnung des Selbstwohnens der verstorbenen Eltern der Rekurrentin handelt. Vielmehr bewohnte die Rekurrentin die Liegenschaft seit dem 22. April 1978 ausschliesslich selbst, womit sie die entsprechende Voraussetzung erfüllt. Ausserdem hatte der Vater der Rekurrentin das strittige Stockwerkeigentum explizit für seine Tochter angeschafft, um ihre Selbstvorsorge in Anbetracht ihrer psychischen Krankheit zu sichern. Dieser Vorsorgezweck, welcher von der



Vorinstanz nicht bestritten wird, entspricht gemäss den Materialien gerade dem Sinn der Berücksichtigung der Selbstnutzung im Rahmen des Haltedauerrabatts nach Art. 141 Abs. 2 StG.

Aufgrund dieser Auslegung ist die Selbstnutzung durch die Rekurrentin auch ohne Eigentum anzurechnen. Insgesamt bewohnte die Rekurrentin die Liegenschaft vom 22. April 1978 bis 30. November 2021 und somit mehr als 43 Jahre *ausschliesslich* selbst, weshalb sie mit der Eigentumsdauer von 44 Jahren beide Voraussetzungen von Art. 141 Abs. 2 lit. a StG erfüllt und ihr die maximale Steuerermässigung von 40,5 Prozent zu gewähren ist.

d) Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz die Grundstückgewinnsteuer zu Unrecht lediglich um 20 Prozent ermässigte. Da die Rekurrentin das veräusserte Stockwerkeigentum unter Anrechnung der Eigentumsdauer ihres Vaters bzw. später ihrer Mutter während mehr als 15 Jahren im Sinne von Art. 141 Abs. 3 StG in ihrem Eigentum hatte und selbst bewohnte, ist ihr die maximale Steuerermässigung von 40,5 Prozent bzw. Fr. ___ nach Art. 141 Abs. 2 lit. a StG zu gewähren. Demnach ist der Rekurs gutzuheissen und der Einspracheentscheid vom 12. April 2022 aufzuheben. Die Angelegenheit ist gestützt auf Art. 56 Abs. 2 VRP zur neuen Verfügung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

4.- a) Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten dem Staat (Kantonales Steueramt) aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP, Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidungsgebühr von Fr. 1'500.– erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12 und Art. 144 Abs. 5 DBG). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 800.– ist der Rekurrentin zurückzuerstatten.

b) Die Rekurrentin hat Anspruch auf Entschädigung der ausseramtlichen Kosten. Gemäss Art. 98 Abs. 2 VRP werden im Rekursverfahren ausseramtliche Kosten entschädigt, soweit sie aufgrund der Sach- oder Rechtslage als notwendig und angemessen erscheinen, was hier der Fall ist. Der Rechtsvertreter macht einen Aufwand von vier Stunden, entsprechend Fr. 1'000.–, zuzüglich Mehrwertsteuer, geltend. Angesichts der Rechtsfrage erscheint dieses Honorar angemessen. Entsprechend dem Verfahrensausgang sind der Steuerpflichtigen die ausseramtlichen Kosten vollumfänglich zuzusprechen, und zwar zuzüglich Barauslagen von 4 Prozent (Fr. 40.–, Art. 28^{bis} Abs. 1 HonO) und Mehrwertsteuer von 7,7 Prozent (Fr. 80.10, Art. 29 HonO). Dies ergibt eine Entschädigung von insgesamt Fr. 1'120.10; entschädigungspflichtig ist der Staat (Kantonales Steueramt).



Entscheid:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 12. April 2022 wird aufgehoben und ist zur neuen Verfügung im Sinne der Erwägungen zurückzuweisen. Die Grundstückgewinnsteuer wird um 40,5 Prozent bzw. Fr. __ ermässigt.
2. Der Staat (Kantonales Steueramt) trägt die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'500.– (Entscheidunggebühr). Der Kostenvorschuss von Fr. 800.– wird der Rekurrentin zurückerstattet.
3. Der Staat (Kantonales Steueramt) hat die Rekurrentin mit insgesamt Fr. 1'120.10 ausseramtlich zu entschädigen.