

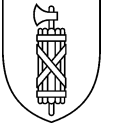


Fall-Nr.:	I/1-2023/226
Stelle:	Verwaltungsrekurskommission
Rubrik:	Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum:	30.08.2024
Entscheiddatum:	04.07.2024

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 04.07.2024

Grundstückgewinn, Art. 12 Abs. 1 StHG. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist für Beginn und Ende der "angemessenen Frist" auf die jeweiligen Tagebucheinträge im Grundbuch abzustellen. Massgeblich sind demnach die Zeitpunkte der durch die Grundbucheinträge bewirkten Eigentumsübergänge der Grundstücke gemäss Art. 656 Abs. 1 ZGB. Raum für eine vom Zivilrecht abweichende Betrachtungsweise besteht nicht. Da die Ersatzliegenschaft vor dem Verkauf des bisherigen Eigenheims erworben wurde, liegt eine sogenannte vorgängige Ersatzbeschaffung vor. Dafür besteht eine einjährige Verwirkungsfrist, welche nicht eingehalten wurde. Da es sich dabei um eine Verwirkungsfrist handelt, ist die einjährige Frist keiner Erstreckung zugänglich. Der Umstand, dass das Haus auf dem Ersatzgrundstück erst noch gebaut werden musste, ändert nichts an der Rechtslage, die sich einzig und allein am zivilrechtlichen Eigentumsübergang der Grundstücke orientiert. (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 4. Juli 2024, I/1-2023/226). Gegen diesen Entscheid wurde beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben. Das Verwaltungsgericht hat die Beschwerde mit Entscheid vom 30. September 2024 abgeschrieben (B 2024/152).

«Entscheid siehe PDF»



Verwaltungsrekurskommission

Abteilung I - 1. Kammer

Entscheid vom 4. Juli 2024

Besetzung

Präsident Titus Gunzenreiner, Richter Markus Frei und
Roland Luchsinger, Gerichtsschreiberin Franziska Geser

Geschäftsnr.

I/1-2023/226

Parteien

A. __ und B. __,

Rekurrenten,

vertreten durch steuerpartner ag, Vadianstrasse 44, 9001 St. Gallen,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer (Fall-Nr. 0414656)



Sachverhalt:

A.- A.___ und B.___ kauften am 18. März 2013 das damals unbebaute Grundstück Nr. ___ an der C.___strasse in D.___ zu einem Erwerbspreis von Fr. 166'000.-. Sie liessen darauf ein Einfamilienhaus mit [...] errichten. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 25. Juni 2021 kauften A.___ und B.___ das Grundstück Nr. ___ an der E.___strasse in F.___. Die Eigentumsübertragung wurde gleichentags im Grundbuch eingetragen. Die Steuerpflichtigen liessen das auf dem Grundstück stehende ältere Einfamilienhaus abreißen und ein neues Einfamilienhaus errichten. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 21. März 2022 verkauften sie die Liegenschaft Nr. ___ an der C.___strasse in D.___. Mit Grundbucheintrag vom 29. März 2023 wurde das Eigentum an der Liegenschaft an der C.___strasse in D.___ auf den Käufer übertragen.

B.- Mit der Steuererklärung für Grundstückgewinnsteuer vom 6. April 2023 deklarierten A.___ und B.___ einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 483'598.-. Mit Verfügung vom 17. August 2023 veranlagte das Kantonale Steueramt sie mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 486'238.- zu einem Steuerbetrag von je Fr. 70'947.-, insgesamt Fr. 141'894.-. Dagegen erhoben die Steuerpflichtigen am 15. September 2023 Einsprache beim Kantonalen Steueramt. Sie beantragten, die Verfügung vom 17. August 2023 sei aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer sei infolge Ersatzbeschaffung aufzuschieben. Mit Einspracheentscheid vom 28. September 2023 wies das Kantonale Steueramt die Einsprache vom 15. September 2023 ab.

C.- Gegen den Einspracheentscheid vom 28. September 2023 erhoben A.___ und B.___ durch ihre Rechtsvertretung am 24. Oktober 2023 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Sie stellten folgendes Rechtsbegehren:

"Wir beantragen,

- a) Hauptantrag:
den Grundstückgewinnsteuer-Veranlagungsentscheid vom 17. August 2023 sowie den Einspracheentscheid vom 28. September 2023 aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer nach Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG bzw. Art. 132 Abs. 1 lit. f StG-SG infolge Ersatzbeschaffung vollständig aufzuschieben.
- b) Eventualantrag:
bei Nicht-Gewährung des vollständigen Grundstückgewinnsteuer-Aufschubes den Fall zur Neuurteilung an das Kantonale Steueramt St. Gallen zurückzuweisen. In der Meinung, dass bei der vorliegenden Ersatzbeschaffung vom Kantonalen Steueramt die vollständige Ersatzbeschaffung gewährt wird, reichen die Steuerpflichtigen die Grundstückgewinnsteuererklärung mit allen bis zum damaligen Zeitpunkt bei den Steuerpflichtigen eingegangenen Handwerkerrechnungen ein. Zwischenzeitlich bei den Steuerpflichtigen zusätzlich eingegangene Abrechnungen sowie noch ausstehende, erwartete Handwerkerabrechnungen sind nicht in den vom Kantonalen Steueramt St. Gallen berücksichtigten Reinvestitionskosten enthalten. Dies sind jedoch im Falle einer Abweisung des Hauptantrages in der Grundstückgewinnsteueranlagung zu berücksichtigen.



- c) Verfahrenskosten und Parteienschädigung:
die Verfahrenskosten dem Kantonalen Steueramt St. Gallen zu überbinden und A.____ und B.____ eine Parteienschädigung von CHF 7'800 zur Deckung Ihrer Aufwendungen für den extern zugezogenen Rechtsbeistand zuzusprechen."

Mit Vernehmlassung vom 23. November 2023 beantragte die Vorinstanz die vollständige Abweisung des Rekurses. Die Rekurrenten bezogen am 13. Dezember 2023 Stellung dazu.

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

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis der Rekurrenten zur Ergreifung des Rechtsmittels ist gegeben. Der Rekurs vom 24. Oktober 2023 wurde rechtzeitig eingereicht 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.- Die Höhe des Grundstückgewinns ist unbestritten geblieben. Es besteht keine Veranlassung, diesbezüglich eine Überprüfung von Amtes wegen vorzunehmen.

3.- Umstritten ist, ob die Voraussetzungen für einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer gegeben sind.

a) aa) Gemäss Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG) unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die sich namentlich bei der Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt.

Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG bestimmt, dass die Besteuerung bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung) aufgeschoben wird, soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Das kantonale Recht hat diese Bestimmung mit Art. 132 Abs. 1 lit. f StG wörtlich übernommen. Das StHG gibt den Kantonen die Möglichkeit, den Begriff der "angemessenen Frist" zu konkretisieren (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_337/2012 vom



19. Dezember 2012 E. 2.3). Bei der vorgängigen Ersatzbeschaffung ist das Missbrauchsrisiko höher als bei der nachträglichen Ersatzbeschaffung. Deshalb ist es gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zulässig, für die beiden unterschiedlichen Situationen sowohl unterschiedliche Fristen vorzusehen als auch nur für die nachträgliche Ersatzbeschaffung die Möglichkeit einer Fristverlängerung zu schaffen und diese bei der vorgängigen Ersatzbeschaffung zu verweigern. So führte das Bundesgericht aus, dass eine längere Haltedauer darauf schliessen lasse, dass es nicht um den Ersatz eines Objekts gehe, sondern vielmehr um das Ausnutzen von Marktchancen für das zu verkaufende Objekt. In einem solchen Fall stelle das neue Objekt nicht Ersatz für das alte dar, sondern bilde im Rahmen längerfristigen Vermögensumbaus eine Reserve für den Fall, dass sich auf dem Markt eine gute Verkauf Gelegenheit für das alte Objekt biete (vgl. BGer 2A.445/2004 vom 7. Juni 2005 E. 6). Art. 66 Abs. 2 der st. gallischen Steuerverordnung (sGS 811.11; abgekürzt: StV) bestimmt, dass der Erwerb des Ersatzgrundstücks innerhalb eines Jahres vor der Veräusserung des zu ersetzenden Grundstücks zulässig ist. Im Gegensatz zur nachträglichen Ersatzbeschaffung, die in Art. 66 Abs. 1 StV geregelt wird, ist für die vorgängige Ersatzbeschaffung keine Erstreckung der Frist vorgesehen. Gemäss st. gallischer Rechtsprechung und Verwaltungspraxis handelt es sich bei der einjährigen Frist für vorgängige Ersatzbeschaffungen dementsprechend um eine Verwirkungsfrist (vgl. VerwGE B 2007/15 vom 9. Mai 2007 und B 2018/11 vom 9. Juli 2018 E. 3, im Internet abrufbar unter: www.sg.ch/recht/gerichte und dort unter Rechtsprechung; vgl. auch BGer 2C_648/2018 vom 25. September 2019 E. 5). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist für Beginn und Ende der "angemessenen Frist" auf die jeweiligen Tagebucheinträge im Grundbuch abzustellen. Massgeblich sind demnach die Zeitpunkte der durch die Grundbucheinträge bewirkten Eigentumsübergänge der Grundstücke gemäss Art. 656 Abs. 1 ZGB. Raum für eine vom Zivilrecht abweichende Betrachtungsweise besteht nicht (BGer 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 3.3; vgl. auch HUNZIKER/SEILER, in: ZWEIFEL/BEUSCH (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Aufl. 2022, Art. 12 N 138; ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, § 7 N 116).

bb) Das StHG trat am 1. Januar 1993 in Kraft. Der von den Rekurrenten herangezogene BGer 2A.56/1991 vom 1. November 1991 erfolgte zu einem früheren Zeitpunkt sowie nicht in Bezug auf die kantonale Grundstückgewinnsteuer, sondern in Bezug auf die direkte Bundessteuer. Der von den Rekurrenten angeführte BGer 2C_115/2010 vom 18. Juni 2010 seinerseits setzte sich mit einer Verjährungsproblematik nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer auseinander. Auch die weiteren von den Rekurrenten eingereichten



Auszüge befassen sich nicht mit der Auslegung der massgeblichen Gesetzesbestimmungen, sondern mit der Einkommens- oder der Mehrwertsteuer (act. 6/7/11 und 12). Die rekurrentischen Ausführungen zur Rechtslage sind dementsprechend – insbesondere unter Berücksichtigung, dass eine aktuelle einschlägige Rechtsprechung besteht – nicht von Relevanz.

Nicht in Abrede gestellt wird sodann die Intention des Gesetzgebers, wonach die Steuerpflichtigen beim Verkauf eines Eigenheims dessen Erlös grundsätzlich ohne Abfluss der Grundstückgewinnsteuer in ein gleich teures oder allenfalls teureres Eigenheim investieren können sollten. Diese Intention rechtfertigt indessen kein Abweichen von dem durch das Gesetz und die Rechtsprechung konkretisierten Rahmen. Aufgrund der klaren Rechtslage besteht kaum noch ein Ermessensspielraum (vgl. E. 3.a.aa voranstehend). Das Steuerrecht erhebt im Übrigen nicht den Anspruch, jedem Einzelfall gerecht zu werden. Ein gewisser Schematismus ist dem Steuerrecht stets immanent.

b) Aus den dem Gericht vorliegenden Unterlagen geht hervor, dass die Rekurrenten die verkaufte Liegenschaft Nr. ____, Grundbuch D. ____, bis zum Umzug in die neu erworbene Liegenschaft Nr. ____, Grundbuch F. ____, selbst bewohnten. Dies ist denn auch nicht bestritten. Da die Ersatzliegenschaft vor dem Verkauf des bisherigen Eigenheims erworben wurde, liegt eine sogenannte vorgängige Ersatzbeschaffung vor. Dafür besteht eine einjährige Verwirkungsfrist (Art. 66 Abs. 2 StV). Die Einhaltung der Frist bestimmt sich nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung zwingend nach den Tagebucheinträgen (vgl. voranstehend E. 3.a.aa). Das Eigentum an der Liegenschaft Nr. __ (Ersatzliegenschaft), Grundbuch F. ____, ging mit Tagebucheintrag vom 25. Juni 2021 auf die Rekurrenten über. Ihr früheres Eigenheim ging hingegen erst mit Tagebucheintrag vom 29. März 2023 auf dessen Käufer über. Dazwischen liegt also eine Zeitspanne von deutlich mehr als einem Jahr. Die einjährige Frist wurde somit nicht eingehalten. Da es sich dabei um eine Verwirkungsfrist handelt, ist die einjährige Frist keiner Erstreckung zugänglich, sondern gilt absolut. Aufgrund der klaren Rechtsprechung des Verwaltungs- sowie des Bundesgerichts in Bezug auf die sehr restriktive Handhabung der vorgängigen Ersatzbeschaffung besteht für das Gericht kein Ermessensspielraum, der es erlauben würde, eine andere Auslegung der massgeblichen Gesetzesbestimmungen vorzunehmen.

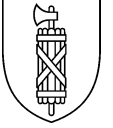
Der Umstand, dass das Haus auf dem Ersatzgrundstück erst noch gebaut werden musste, ändert nichts an der Rechtslage, die sich einzig und allein am zivilrechtlichen Eigentumsübergang der Grundstücke orientiert. Immerhin wurde die gesetzgeberische Intention von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG mindestens insoweit nicht verletzt, als es den Steuerpflichtigen



nicht durch die Grundstückgewinnsteuer verunmöglicht wurde, das frühere Eigenheim zu verkaufen und eine andere – wohl mindestens gleichwertige – Liegenschaft zu erwerben. Der Rekurs ist somit im Hauptantrag abzuweisen.

4.- Im Eventualantrag beantragten die Rekurrenten sinngemäss für den Fall der Abweisung des Hauptantrages eine Rückweisung zur Neu beurteilung an die Vorinstanz. Offenbar gehen sie davon aus, dass subsidiär ein Anspruch auf einen teilweisen Steueraufschub besteht. Ein teilweiser Steueraufschub fällt jedoch dann in Betracht, wenn die Voraussetzungen des Steueraufschubs grundsätzlich erfüllt sind, jedoch nicht der gesamte Veräußerungserlös reinvestiert wird (vgl. dazu die Berechnungsbeispiele in StB 132 Nr. 6). Da vorliegend die Verwirkungsfrist verpasst wurde und somit die Voraussetzungen für einen Steueraufschub nicht gegeben sind, kann auch kein teilweiser Steueraufschub gewährt werden. Dementsprechend besteht infolge der Abweisung des Hauptantrags kein Raum für eine Neu beurteilung durch die Vorinstanz. Die Investitionskosten in das neue Eigenheim der Rekurrenten sind im vorliegenden Verfahren nicht von Relevanz. Eine anderweitige Stossrichtung des Eventualantrags ist nicht ersichtlich. Diesbezüglich bleibt festzuhalten, dass sich in dem durch die Rechtsvertretung verfassten Rekurs vom 24. Oktober 2023 keine Begründung des Eventualantrags findet. Gemäss verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung ist bei gänzlich fehlender Begründung keine Nachfrist zur Rekursergänzung mehr anzusetzen (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts [VerwGE] B 2024/1 vom 16. April 2024 E. 2, im Internet abrufbar unter: www.sg.ch/recht/gerichte und dort unter Rechtsprechung). Somit ist der Rekurs auch im Eventualantrag abzuweisen.

5.- Bei diesem Verfahrensausgang sind die amtlichen Kosten den Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 2'000.– erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist damit zu verrechnen. Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen (Art. 98^{bis} VRP).



Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 2'000.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung mit dem Kostenvorschuss in gleicher Höhe.
3. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.