



<b>Fall-Nr.:</b>	I/1-2024/15
<b>Stelle:</b>	Verwaltungsrekurskommission
<b>Rubrik:</b>	Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
<b>Publikationsdatum:</b>	07.11.2024
<b>Entscheiddatum:</b>	20.08.2024

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 20.08.2024**

**Grundstückgewinnsteuer, Art. 132 Abs. 1 lit. f StG sowie Art. 12 Abs. 3 StHG. Der Rekurrent hatte aufgrund seiner zivilrechtlichen Trennungssituation weder die Möglichkeit, in der Familienliegenschaft zu wohnen, noch seinen Wohneigentumsanteil zu veräussern. In einer solchen Konstellation, in dem es dem einen Ehegatten aus rechtlichen Gründen gar nicht möglich war, die Liegenschaft vor dem Verkauf dauernd und ausschliesslich zu nutzen, erscheint es sachgerecht, diesem die Selbstnutzung des anderen Ehegatten anzurechnen. Dies steht im Einklang mit Art. 141 Abs. 3 StG, wonach bei der Festlegung von Zuschlägen und Ermässigungen im Zusammenhang mit Grundstücken aus steueraufschiebender Veräusserung ebenfalls auf die Eigentumsdauer und die Selbstnutzung durch den Veräusserer oder dessen Ehegatten abgestellt wird. Eine andere Beurteilung würde dazu führen, dass der Begriff des dauerhaften Selbstwohnens innerhalb derselben Steuerart unterschiedlich ausgelegt würde (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 20. August 2024, I/1-2024/15).**

«Entscheid siehe PDF»



## Verwaltungsrekurskommission

Abteilung I - 1. Kammer

**Entscheid vom 20. August 2024**

\_\_\_\_\_ Besetzung Präsident Titus Gunzenreiner, hauptamtliche Richterin Louise Blanc  
Gähwiler und Richter Markus Frei, Gerichtsschreiber Philipp Lenz

\_\_\_\_\_ Geschäftsnr. I/1-2024/15

\_\_\_\_\_ Parteien **A.\_\_\_\_,**  
**Rekurrent,**  
vertreten durch Rechtsanwalt André Hutter, Schützenwiese 8,  
9451 Kriessern,

gegen

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

\_\_\_\_\_ Gegenstand **Revision (Grundstückgewinnsteuer, Fall-Nr. 0420024)**



## Sachverhalt:

A.- A.\_\_\_\_ war mit B.\_\_\_\_ verheiratet. Am 4. Mai 2021 unterzeichnete das Ehepaar eine Trennungsvereinbarung, in der unter anderem abgemacht wurde, dass die Ehefrau zusammen mit den Kindern bis auf Weiteres im ehelichen Einfamilienhaus an der R.\_\_\_\_strasse 00 in A.\_\_\_\_ wohnt. Mit Entscheid des Familienrichters des Kreisgerichts X.\_\_\_\_ vom \_\_\_\_2022 wurde die Ehe geschieden und festgelegt, dass die in hälftigem Miteigentum der Eheleute stehende Liegenschaft verkauft werde.

B.- Mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom 19. August 2022 verkauften A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_ die Liegenschaft Nr. 0000, R.\_\_\_\_strasse 00, A.\_\_\_\_ (000 m<sup>2</sup> Boden mit Wohnhaus Vers.-Nr. 0000) für Fr. \_\_\_\_ A.\_\_\_\_ reichte am 6. September 2022 die Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer ein und deklarierte für seinen Anteil einen Grundstücksgewinn von Fr. \_\_\_\_ Einem Steueraufschub beantragte er nicht. Mit Verfügung des Kantonalen Steueramts vom 20. Oktober 2022 wurde A.\_\_\_\_ für die Grundstückgewinnsteuer wie folgt veranlagt:

[Berechnung]

C.- Am 14. August 2023 stellte A.\_\_\_\_ einen Antrag auf Revision der Veranlagungsverfügung vom 20. Oktober 2022. Er begründete dies damit, dass er am 11. April 2023 Stockwerkeigentum in R.\_\_\_\_ erworben und für diese Ersatzbeschaffung Fr. \_\_\_\_ aufgewendet habe. Das Kantonale Steueramt wies das Revisionsbegehren mit Entscheid vom 15. Januar 2024 ab und erwog, zwischen der Aufgabe des steuerrechtlichen Wohnsitzes in der veräusserten Liegenschaft und der Wohnsitznahme im Ersatzobjekt lägen mehr als fünf Jahre, weshalb die Ersatzbeschaffungsfrist nicht eingehalten worden sei. Am 18. Januar 2024 reichte A.\_\_\_\_ ein Wiedererwägungsgesuch ein und wies namentlich auf die Praxis in den Kantonen Luzern und Zürich hin. Das Kantonale Steueramt überwies die Angelegenheit am 22. Januar 2024 als Rekurs an die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK), die die Eingabe zur Behandlung als Wiedererwägungsgesuch an die Steuerbehörde retournierte. Im Rahmen dieses Verfahrens ersuchte A.\_\_\_\_ das Kantonale Steueramt hinsichtlich eines allfälligen Rekurses um Auskunft zur einschlägigen kantonalen Gerichtspraxis. Dies wurde ihm mit E-Mail vom 5. Februar 2024 unter Verweis auf die noch laufende Rechtsmittelfrist verweigert.

D.- Mit Eingabe vom 12. Februar 2024 erhob A.\_\_\_\_ durch seinen Rechtsvertreter bei der VRK Rekurs. Er beantragte, der Entscheid des Kantonalen Steueramts vom 15. Januar 2024 sei aufzuheben, ihm sei revisionsweise der beantragte Steueraufschub hinsichtlich



der Steuerrechnung vom 20. Oktober 2022 bezogen auf das Grundstück Nr. 0000, Grundbuch A.\_\_\_, in vollem Umfang zu gewähren und es sei ihm die von ihm geleistete Grundstücksgewinnsteuer zurückzuerstatten, unter Kosten- und Entschädigungsfolge, zuzüglich Mehrwertsteuer.

Das Kantonale Steueramt beantragte mit Vernehmlassung vom 18. März 2024 die Abweisung des Rekurses. Gleichentags trat es auf das am 18. Januar 2024 eingereichte Wiedererwägungsgesuch nicht ein. A.\_\_\_ äusserte sich zur vorinstanzlichen Vernehmlassung am 26. März 2024.

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 VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekuserhebung ist gegeben. Der Rekurs 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, soweit damit nicht beantragt wurde, die bereits bezahlte Grundsteu-er sei ihm zurückzuerstatten. Dies betrifft den Steuerbezug, der nicht Gegenstand der angefochtenen Verfügung ist.

2.- Es ist unbestritten, dass der Rekurrent mit dem Verkauf der Liegenschaft Nr. 0000 einen Grundstücksgewinn von Fr. \_\_\_ erzielte, der mit Verfügung vom 22. Oktober 2022 ordentlich veranlagt wurde. Streitig und zu prüfen ist einzig, ob dem Rekurrenten nachträglich gestützt auf das von ihm eingereichte Revisionsbegehren ein Steueraufschub zu gewähren ist.

a) Der Rekurrent macht geltend, bereits im Jahr 2007 habe das Verwaltungsgericht Luzern in Anlehnung an die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts Zürich entschieden, dass beim Kriterium der Selbstnutzung (hinsichtlich des Aufschubgrundes der Wiederinvestition bei der Grundstücksgewinnsteuer) den besonderen Umständen des Einzelfalls Rechnung zu tragen sei. In der Tat setze die Ehescheidung in der Schweiz ein Getrenntleben von mindestens zwei Jahren voraus. Auch Scheidungen auf gemeinsames Begehren, bei denen die Ehegatten bis zur Scheidung unter demselben Dach zusammenlebten, gebe es praxisgemäss kaum. Bei der Zuteilung der ehelichen Liegenschaft zur Nutzung während



einer Trennung oder bis zur Scheidung werde sodann nur gefragt, welchem Elternteil dies mehr Vorteile bringe. In aller Regel blieben die Kinder im Haus jenes Ehegatten, der diese vorwiegend betreue. Auch im Kanton St. Gallen könne nichts anderes gelten. Jede andere Betrachtung habe eine Verletzung des verfassungsmässig verankerten Rechtsgleichheitsgebots zur Folge. Ergänzend sei auf die Praxis der Vorinstanz zum Thema "Eigenmietwert" hinzuweisen. Wenn bei vergleichbarer Konstellation beim ausziehenden Ehegatten dauerhaft immer noch "Eigennutzung" angenommen werde, müsse dies auch bei der Grundstückgewinnsteuer gelten.

bb) Die Vorinstanz bringt vor, die Rechtsprechung, wonach in Trennungskonstellationen die Nutzung der Liegenschaft durch den anderen Ehegatten als Selbstnutzung des ausgezogenen Ehegatten anzuerkennen sei, solange die eheliche Liegenschaft als Familienwohnung diene, lasse sich nicht mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vereinbaren. Danach umfasse der Begriff des "dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums" nur den Hauptwohnsitz. Grundsätzlich müsse das Eigentum im Zeitpunkt der Handänderung bzw. im Zeitpunkt, in dem der Entschluss zur Ersatzbeschaffung gefasst werde, selbst bewohnt sein. Damit das Kriterium der Dauerhaftigkeit erfüllt sei, müsse sich der Wohnsitz am Ende der Besitzesdauer im veräusserten Grundstück befunden haben. Mit einer Ersatzbeschaffung sei immer ein Wechsel der Wohnstätte verbunden. Ausnahmen seien im Einzelfall zulässig, beispielsweise könnten die beiden Wohnstätten durch eine dritte kurz unterbrochen werden, wenn die steuerpflichtige Person ihr Eigenheim veräussere, ohne das Ersatzobjekt schon erworben zu haben. Entscheidend sei letztlich, ob die Frist zwischen den Selbstnutzungen angemessen sei. Diese Rechtsprechung sei ebenfalls auf Trennungskonstellationen anwendbar. Auch in diesen könnten die beiden Wohnstätten durch eine dritte Wohnstätte unterbrochen werden. Entscheidend sei daher, ob die Frist zwischen den Selbstnutzungen als angemessen zu betrachten sei, was im Ermessen der Kantone liege. Bei der Trennung von Ehegatten erfolge der Wegzug zumindest eines Ehegatten für gewöhnlich vor dem Verkauf der Liegenschaft. Ein rascher Verkauf der Liegenschaft sei, solange der andere Ehegatte die Liegenschaft als Familienwohnung nutze, nur schwer realisierbar und das Ausnutzen von Marktchancen trete in den Hintergrund. In solchen Konstellationen beginne für den ausziehenden Ehepartner die dreijährige Ersatzbeschaffungsfrist gemäss Art. 66 Abs. 1 StV mit dem Auszug aus der Familienliegenschaft zu laufen. Spätestens ab Auszug des zweiten Ehegatten sei die Liegenschaft innerhalb eines Jahres zu veräussern wobei die Frist von Art. 66 Abs. 1 StV nicht überschritten werden dürfe. Diese grosszügige Regelung habe sich in der Praxis bewährt. Seit her werde die Ersatzbeschaffungsfrist auch in Trennungskonstellationen in den meisten Fällen eingehalten. Der steuerrechtliche Wohnsitz des Rekurrenten habe sich spätestens



seit dem 7. Juni 2018 nicht mehr in der veräusserten Liegenschaft befunden. Ab diesem Zeitpunkt habe es an der dauernden und ausschliesslichen Selbstnutzung gefehlt. Erst seit dem 15. September 2023 habe der Rekurrent im Ersatzobjekt Wohnsitz. Somit lägen mehr als fünf Jahre zwischen der Aufgabe des steuerrechtlichen Wohnsitzes in der veräusserten Liegenschaft und der Wohnsitznahme im Ersatzobjekt.

b) aa) Eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid kann auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn die Voraussetzungen für einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer gemäss Art. 132 Abs.1 lit. d bis f StG erst nach rechtskräftiger Veranlagung erfüllt werden (Art. 197 Abs. 1 lit. e StG). Das Revisionsbegehren kann innert drei Monaten seit der Ersatzbeschaffung eingereicht werden, wobei der Grundbucheintrag massgebend ist (Art. 197 Abs. 3 StG i.V.m. Art. 83 Abs. 1 VRP; St. Galler Steuerbuch [StB] 132 Nr. 6, Ziff. 5.2).

bb) Der Rekurrent vereinbarte im Kaufvertrag vom 11. April 2023 mit den Verkäufern, dass die Abgabe der Grundbuchanmeldung für die Eigentumsübertragung durch die Verkäufer frühestens am 15. Juli 2023 bis spätestens 1. August 2023 (vorgesehener Besitzesantritt) erfolge. Das Revisionsbegehren wurde am 14. August 2023 und folglich innert der gesetzlichen Frist von drei Monaten eingereicht. Zu prüfen ist somit, ob ein Aufschubtatbestand nach Art. 132 Abs.1 lit. d bis f StG vorliegt.

c) Die Besteuerung von Grundstücksgewinnen wird 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 (Art. 132 Abs. 1 lit. f StG). Diese Regelung entspricht Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG). Das Gesetz knüpft den Steueraufschub bei Ersatzbeschaffungen von Wohneigentum an mehrere kumulative Voraussetzungen. Namentlich muss es sich beim veräusserten Grundstück [a] um eine Wohnliegenschaft handeln, die der Veräusserer [b] selbst genutzt hat, wobei diese Selbstnutzung [c] dauernd und [d] ausschliesslich gewesen sein muss. Sodann muss der Erlös zwecks [e] Erwerb oder Bau eines gleichgenutzten Ersatzobjekts [f] in der Schweiz [g] innert angemessener Frist [h] reinvestiert werden. (HUNZIKER/SEILER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 4. Aufl. 2022, Art. 12 StHG N 131). Die Kriterien a, e, f und g sind vorliegend nicht umstritten, weshalb nachfolgend zu klären sein wird, ob die Ersatzbeschaffung innert angemessener Frist erfolgte (hinten E. 2e) und die veräusserte Liegenschaft dauernd und ausschliesslich selbst genutzt wurde (hinten E.2f).



e) aa) In Bezug auf die Bemessung der angemessenen Frist [h] geniessen die Kantone einen weiten Gestaltungsspielraum. Üblich sind zwischen zwei und vier Jahre, wobei gewisse Kantone bei unverschuldeten Verzögerungen die Möglichkeit zur Fristverlängerung einräumen (HUNZIKER/SEILER, a.a.O., Art. 12 StHG N 138). Im Kanton St. Gallen kann der Verkaufserlös innert drei Jahren nach Veräusserung zum Erwerb eines Ersatzgrundstücks verwendet werden, wobei die Frist erstreckt wird, wenn die Verzögerung durch Umstände bedingt ist, die nicht im Einflussbereich des Steuerpflichtigen liegen (Art. 66 Abs. 1 der Steuerverordnung [sGS 811.11], abgekürzt: StV; BGer 2C\_648/2018 vom 25. September 2019 E. 5.5.1). Die Frist beginnt mit dem Tagebucheintrag der Veräusserung und ist eingehalten, wenn der Tagebucheintrag des Erwerbs des Ersatzobjekts innerhalb der Frist erfolgt (BGer 2C\_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 3.3; HUNZIKER/SEILER, a.a.O., Art. 12 StHG N 138).

bb) Wie dargelegt, sind für die Bemessung der Dreijahresfrist die grundbuchamtlichen Tagebucheinträge massgebend. Die Frist zwischen Auszug aus der alten Liegenschaft und Kauf der neuen Liegenschaft ist – entgegen den Ausführungen der Vorinstanz – bei der Frage, ob die Ersatzbeschaffung innert angemessener Frist erfolgte, nicht relevant. Diesbezüglich ist unbestritten, dass mit Scheidungsurteil vom \_\_.2022 über den Verkauf der Liegenschaft GB-Nr. 0000 entschieden wurde (vi-act. 3.1: Entscheid des Kreisgerichts X.\_\_ vom \_\_.2022). In der Folge veräusserten der Rekurrent und seine frühere Ehepartnerin ihre je hälftigen Miteigentumsanteile am 19. August 2022. Mit Kaufvertrag vom 11. April 2023 erwarb der Rekurrent Stockwerkeigentum in R.\_\_ (GB-Nrn. S00000 und M0000) für Fr. \_\_. Der Kauf der Ersatzliegenschaft erfolgte demnach rund acht Monate nach der Veräusserung des Miteigentumsanteils an der Familienliegenschaft und somit innerhalb der gesetzlichen Frist von drei Jahren (Art. 66 Abs. 1 StV). Somit stellte sich die von der Vorinstanz aufgeworfene Frage nach einer Fristerstreckung im Sinn von Art. 66 Abs. 1 zweiter Satz StV nicht. Der Vollständigkeit halber ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Erstreckung der Frist nicht zwingend ein Gesuch voraussetzt, wie die Vorinstanz anführte. Vielmehr ist eine solche bei gegebenen Voraussetzungen von Amtes wegen zu gewähren (vgl. auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, § 216 N 280). Ebenso ergibt sich aus dem Gesetzestext nicht, dass die 3-Jahresfrist maximal um ein Jahr erstreckt werden kann, wie die Vorinstanz ebenfalls ausführte, auch wenn dies in StB 132 Nr. 6 Ziff. 2.5 so festgehalten wurde. Darauf ist indessen nicht weiter einzugehen. Vielmehr ist zu prüfen, ob das Kriterium der dauernden und ausschliesslichen Selbstnutzung erfüllt ist.



f) aa) Dauernd [c] ist die Selbstnutzung des veräusserten Objekts nach Auffassung des Bundesgerichts, wenn der Veräusserer seinen zivil- bzw. steuerrechtlichen Wohnsitz am Ort des veräusserten Grundstücks hat, wenn er den Entschluss zur Ersatzbeschaffung fasst (BGE 143 II 233 2.6 und 3.1; HUNZIKER/SEILER, a.a.O., Art. 12 StHG N 134 f.; vgl. auch ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerecht, Zürich/Basel/Genf 2021, § 7 N 104 ff.). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt als steuerrechtlicher Wohnsitz einer Person der Ort, an dem sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet. Dieser Ort bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist demzufolge nicht frei wählbar. Der Ort, an welchem die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, spielt nicht eine entscheidende Rolle. Als äussere Merkmale können sie ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden, falls auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht. Die Frage ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (BGer 2C\_881/2020 vom 3. Juni 2021 E. 3.2). Eine Person kann über mehrere physische Aufenthalte verfügen. Grundsätzlich befindet sich der steuerrechtliche Wohnsitz bei Vorliegen mehrerer Aufenthaltsorte auch im internationalen Verhältnis an demjenigen Ort, zu dem die steuerpflichtige Person die stärksten Beziehungen hat (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 3 N 27; LOCHER, Kommentar DBG, 2. Aufl. 2019, Art. 3 N 8).

bb) In tatsächlicher Hinsicht ist vorerst festzustellen, dass von einer faktischen Trennung der Eheleute und damit dem Ende der gemeinsamen Steuerpflicht im Jahr 2018 auszugehen ist (vgl. dazu Eidgenössische Steuerverwaltung [ESTV], Kreisschreiben Nr. 30, Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 21. Dezember 2010, Ziff. 1.3; StB 20 Nr. 2, Ziff. 2.1). So wurde das Ehepaar gemäss unbestrittener Feststellung in der Trennungsvereinbarung erst ab dem Jahr 2018 getrennt veranlagt (act. 3: Trennungsvereinbarung, Ziff. 8). Die Vorinstanz stellte denn auch fest, gemäss Eintrag im Steuerregister habe sich der Wohnsitz des Rekurrenten ab dem 7. Juni 2018 nicht mehr an der R.\_\_\_strasse in A.\_\_\_ bzw. am Familienort befunden (act. 6, Ziff. 2.2). Wie die Eheleute das Getrenntleben davor gestalteten, ist aus den Akten nicht ersichtlich. Fest steht jedoch, dass der Rekurrent das Familienhaus in der ersten Hälfte des Jahres 2018 verliess und nach G.\_\_\_ zog. Im Steuerregister wird er dort ab 7. Juni 2018 als "aktiv" geführt. Es ist davon auszugehen, dass der Umzug hinsichtlich der am 14. September 2021 eingereichten Scheidungsklage nach Art. 114 ZGB (SR 210) erfolgte, da eine Scheidung auf Klage eines Ehegatten von Gesetzes wegen ein mindestens zweijähriges Getrenntle-



ben voraussetzt. Der Charakter der Familienwohnung blieb indes erhalten, da die Ehegatten nicht über je eine eigene Wohneinheit verfügten, die hätten getrennt verkauft werden können (vgl. BSK ZGB I-MAIER/SCHWANDER, 7. Aufl. 2022, Art. 169 N 7), und die Ehefrau gemäss der Trennungsvereinbarung (Ziff. 1) mit den Kindern bis auf Weiteres im ehelichen Einfamilienhaus wohnen blieb (vi-act. 3.1/1). Dass der Rekurrent seinen Lebensmittelpunkt mit dem Umzug nach G.\_\_\_\_ dorthin verlegte, ergibt sich aus den gesamten Umständen nicht. Dagegen spricht namentlich, dass er im Jahr 2023 ins \_\_\_\_ zurückkehrte und sich im benachbarten, nur rund sechs Autominuten von A.\_\_\_\_ – wo sich im Übrigen auch seine \_\_\_\_praxis befindet – entfernten, R.\_\_\_\_ niederliess. Anders als in G.\_\_\_\_ erwarb er dort Grundeigentum, was ebenfalls für einen nur vorübergehenden Aufenthalt in G.\_\_\_\_ spricht.

cc) Die Vorinstanz berücksichtigte die besonderen Umstände dieses Falls nicht, sondern stützte ihren Entscheid im Wesentlichen auf den Eintrag im Einwohnerregister, der indes – wie dargelegt – lediglich als Indiz für die Verlagerung des Lebensmittelpunktes an einen Ort dienen kann (BGer 2C\_881/2020 vom 3. Juni 2021 E. 3.2). Vorliegend ist jedoch zu beachten, dass der Rekurrent faktisch über zwei Wohnstätten verfügte, eine in G.\_\_\_\_ und eine im Familienhaus in A.\_\_\_\_. An welchem der beiden Orte sich sein Lebensmittelpunkt in der Zeit von 2018 bis 2023 befand, kann, wie bereits ausgeführt, aufgrund der Akten nicht mit Sicherheit festgestellt werden. Jedoch lässt sich allein aus dem Umstand, dass der Rekurrent das Familiendomizil wegen der zivilrechtlichen Trennungsvorgabe von Art. 114 ZGB nicht bewohnen konnte, nicht auf eine Verschiebung des Lebensmittelpunkts bzw. auf eine stärkere Beziehung zu G.\_\_\_\_ schliessen.

dd) Wie es sich mit dem steuerrechtlichen Wohnsitz in den Jahren 2018 bis 2022 genau verhielt, kann indes offen bleiben. Als entscheidend erscheint vorliegend vielmehr, dass der Rekurrent aufgrund der zivilrechtlichen Trennungssituation weder die Möglichkeit hatte, in der Familienliegenschaft zu wohnen, noch seinen Wohneigentumsanteil zu veräussern. Der Verkauf erfolgte jedoch unverzüglich nach Vollstreckbarkeit des Scheidungsurteils (\_\_\_\_.2022; act. 3/1/2). In einer solchen Konstellation, in dem es dem einen Ehegatten aus rechtlichen Gründen gar nicht möglich war, die Liegenschaft vor dem Verkauf dauernd und ausschliesslich zu nutzen, erscheint es sachgerecht, diesem die Selbstnutzung des anderen Ehegatten anzurechnen (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., § 7 N 98 und FN 969; StE 11/2007 B 42.38 Nr. 31; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, § 216 N 324). Dies steht im Einklang mit Art. 141 Abs. 3 StG, wonach bei der Festlegung von Zuschlägen und Ermässigungen im Zusammenhang mit Grundstücken aus steueraufschiebender Veräusserung ebenfalls auf die Ei-



gentumsdauer und die Selbstnutzung durch den Veräusserer *oder dessen Ehegatten* abgestellt wird. Eine andere Beurteilung würde dazu führen, dass der Begriff des dauerhaften Selbstbewohnens innerhalb derselben Steuerart unterschiedlich ausgelegt würde. Folglich kann sich Rekurrent das Bewohnen seines Eigenheims durch die getrennt von ihm lebende Ehefrau als Selbstbewohnen anrechnen lassen, weshalb auch bei ihm von einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft im Sinn von Art. 132 Abs. 1 lit. f StG auszugehen ist. Dass es diese Betrachtungsweise dem Rekurrenten ermöglicht hätte, den Steueraufschub zweimal geltend zu machen, wie die Vorinstanz vorbrachte, trifft nicht zu. Wird ein Steueraufschub am einen Ort geltend gemacht, fällt er am andern ausser Betracht, wenn es sich um dieselbe Periode des Selbstbewohnens handelt.

f) Somit ist der Rekurs gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist (vorne E. 1), und festzustellen, dass der am \_\_.2022 veräusserte hälftige Miteigentumsanteil des Rekurrenten an der Liegenschaft Nr. 0000 in A.\_\_ eine dauernd und ausschliesslich selbst genutzte Wohnliegenschaft im Sinn von Art. 132 Abs. 1 lit. f StG darstellte. Dem Rekurrenten ist der Steueraufschub in vollem Umfang des Veräusserungserlöses zu gewähren:

[Berechnung]

Die Besteuerung des vom Rekurrenten beim Verkauf des hälftigen Miteigentumsanteils am Grundstück GB-Nr. 000 (R\_\_strasse 00, A.\_\_) erzielten Grundstückgewinns von Fr. \_\_ (Veranlagungsverfügung vom 20. Oktober 2022) ist somit zufolge Ersatzbeschaffung aufzuschieben. Der nicht besteuerte Gewinn lastet auf dem Grundstück S00000, M00000, G.\_\_strasse 00, R.\_\_.

3.- [Kostenspruch]

\*\*\*



### **Entscheid:**

1. Der Rekurs wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird, und der angefochtene Entscheid des Kantonalen Steueramts vom 15. Januar 2024 wird aufgehoben.
2. Die Besteuerung des beim Verkauf des hälftigen Miteigentumsanteils am Grundstück GB-Nr. 0000, R.\_\_strasse 00, A.\_\_) vom 19. August 2022 erzielte Grundstücksgewinn von Fr. \_\_ wird aufgeschoben. Der nicht besteuerte Gewinn lastet auf dem Grundstück S00000, M00000, G.\_\_strasse 00, R.\_\_.
3. Die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'500.– (Entscheidgebühr) hat der Staat (Kantonales Steueramt) zu bezahlen. Der Kostenvorschuss von Fr. 1'500.– wird dem Rekurrenten zurückerstattet.
4. Der Staat (Kantonales Steueramt) hat den Rekurrenten mit Fr. 2'810.60 ausseramtlich zu entschädigen.