



Fall-Nr.: I/1-2011/226
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 22.05.2012
Entscheiddatum: 22.05.2012

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 22.05.2012

Grundstückgewinnsteuer, Ersatzbeschaffung, Art. 130 ff. StG. Die Eigentümerin veräusserte ihren Landwirtschaftsbetrieb mit Wohnhaus, Scheune und Remise sowie ca. 8,8 ha Boden und erwarb ein Einfamilienhaus. Den Landwirtschaftsbetrieb gaben sie und ihr Ehemann altershalber auf. Mit der Betriebsaufgabe fand eine Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen statt, die nach der ausdrücklichen Vorschrift des Gesetzes mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst wird. Der Gewinn wurde von der Steuerbehörde zutreffend ermittelt, allerdings wurde der Neubau einer Remise versehentlich ausser Acht gelassen. Einen Aufschub der Besteuerung verweigerte die Steuerbehörde zu Recht, da das Ersatzobjekt nicht gleichartig wie das veräusserte Objekt ist (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 22. Mai 2012, I/1-2011/226).

Präsident Thomas Vögeli, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;
Gerichtsschreiber Thomas Scherrer

A X, Rekurrentin,

gegen

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

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

Sachverhalt:



St.Galler Gerichte

A.- A X führte zusammen mit ihrem Ehemann B X auf den von ihr im Jahr 1985 zum Preis von Fr. 91'100.-- erworbenen Grundstücken Nrn. 001 (53'023 m² Grundfläche mit Wohnhaus, Scheune und Remise), 002 (8'634 m² Grundfläche) und 003 (27'061 m² Grundfläche mit Scheune), alle M, E, einen landwirtschaftlichen Betrieb. Sie verkaufte die Grundstücke mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 29. April 2011 zum Preis von Fr. 386'000.--. Die Handänderung wurde am 24. Juni 2011 im Grundbuch E eingetragen. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 30. August 2011 erwarb A X zum Preis von Fr. 295'000.-- das Grundstück Nr. 004 (207 m² Grundfläche mit Wohnhaus und einem weiteren Gebäude) im Bezirk U im Kanton Appenzell-Innerrhoden.

B.- A X deklarierte am 13. September 2011 einen Grundstücksgewinn aus der Veräusserung der Grundstücke in E von Fr. 30'550.--, nämlich den Veräusserungserlös von Fr. 386'000.-- abzüglich Hypothekarschuld von Fr. 57'700.--, Handänderungskosten von Fr. 2'750.-- und Kaufpreis des Grundstücks in U von Fr. 295'000.--. Die Abteilung Grundstückgewinnsteuer des kantonalen Steueramts veranlagte A X am 9. November 2011 mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 291'350.--. Vom Veräusserungserlös von Fr. 386'000.-- wurden die Handänderungskosten von Fr. 2'750.-- und Anlagekosten von Fr. 91'900.--, nämlich das Landgutvermögen gemäss der landwirtschaftlichen Buchhaltung per 31. Dezember 2010 von Fr. 76'489.-- zuzüglich kumulierte Abschreibungen von Fr. 15'411.--, abgezogen. Der Steuerbetrag von Fr. 84'629.-- wurde unter Berücksichtigung der Eigentumsdauer und der Dauer, während welcher A X und ihr Ehemann das Wohnhaus selbst bewohnten, um 16,5% auf Fr. 70'665.-- herabgesetzt. Mit Einsprache vom 21. November 2011 machte A X geltend, die Hypothek sei nicht vom Veräusserungserlös abgerechnet worden und sie sei nicht in der Lage, die Steuer zu bezahlen. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 14. Dezember 2011 ab.

C.- Gegen den Einsprache-Entscheid vom 14. Dezember 2011 erhob A X mit Eingabe vom 23. Dezember 2011 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission. Sie bringt vor, sie sei nicht in der Lage, die Steuern von Fr. 70'800.-- zu bezahlen, da sie vom Veräusserungserlös das Ersatzobjekt gekauft habe und mit einer kleinen AHV-Rente keine Hypothek mehr aufnehmen. Die Vorinstanz hat mit Vernehmlassung vom 8. Februar 2012 die Abweisung des Rekurses unter Kostenfolge beantragt. Auf die



weiteren 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 zur Rekurshebung ist gegeben. Der Rekurs vom 23. Dezember 2011 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.- Die Rekurrentin, geb. 1944, hat mit der Veräusserung ihrer drei landwirtschaftlichen Grundstücke in E per 1. Mai 2011 ihre selbständige Erwerbstätigkeit als Landwirtin endgültig aufgegeben. Die Vorinstanz hat den aus dem Verkauf erzielten Gewinn – ohne wieder eingebrachte Abschreibungen, welche der Einkommenssteuer unterliegen (vgl. Art. 31 StG; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 79/80) – zu Recht mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst. Gemäss Art. 130 Abs. 2 lit. a StG unterliegen Gewinne aus Veräusserung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke natürlicher Personen der Grundstückgewinnsteuer. Diese Behandlung des Erlöses aus der Veräusserung landwirtschaftlicher Grundstücke bei Beendigung der selbständigen Erwerbstätigkeit steht im Einklang mit den bundesrechtlichen Vorgaben in Art. 8 Abs. 1 bzw. Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG) und entspricht der Erfassung des Einkommens nach Art. 18 Abs. 2 und 4 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt: DBG; vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011).

3.- Bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns hat die Vorinstanz vom Veräusserungserlös von Fr. 386'000.-- gemäss Kaufvertrag vom 29. April 2011 Nebenkosten von Fr. 2'750.-- und wertvermehrnde Aufwendungen von Fr. 91'900.-- in Abzug gebracht. Bei den wertvermehrnden Aufwendungen hat sie auf den Buchwert



der Grundstücke von Fr. 76'489.-- und kumulierte Abschreibungen von Fr. 15'411.-- "gemäss Steuererklärung der Einkommenssteuer" abgestellt.

Gemäss Art. 134 StG entspricht der Grundstücksgewinn dem Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Als Erlös gilt gemäss Art. 135 Abs. 1 StG der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen des Erwerbers. Der Veräusserungserlös von Fr. 386'000.-- gemäss öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 29. April 2011 ist unbestritten. Dem Umstand, dass der Erwerber gemäss Ziff. 2 der weiteren Vertragsbestimmungen die Hälfte der Handänderungssteuern und – gebühren übernahm, wurde dadurch Rechnung getragen, dass beim Abzug für die Nebenkosten lediglich die Hälfte dieser Kosten berücksichtigt wurde. Die abzugsfähigen Anlagekosten setzen sich aus dem Erwerbspreis gemäss Art. 136 StG und den Aufwendungen gemäss Art. 137 StG zusammen. Als Erwerbspreis gilt gemäss Art. 136 Abs. 1 StG der durch Grundbuchbelege ausgewiesene Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen. Gemäss Angaben auf der Handänderungsanzeige des Grundbuchamtes vom 27. Juli 2011 betrug der Erwerbspreis beim Kauf der Grundstücke durch die Rekurrentin am 17. April 1985 Fr. 91'100.--. Die Vorinstanz ist von Fr. 91'900.-- ausgegangen. Sie hat sich dabei auf die Aufstellungen der für die Veranlagung der Einkommenssteuer zuständigen Stelle abgestützt, welche die Anlagekosten bis ins Jahr 2001 mit Fr. 91'100.-- und ab dem Jahr 2002 mit Fr. 91'900.-- beziffert hat. Anhand der vorliegenden Akten lässt sich diese Änderung der Anlagekosten nicht nachvollziehen.

Die Remise war gemäss Angaben in der Handänderungsanzeige nicht Gegenstand des Kaufs vom 17. April 1985. Sie wurde am 16. Oktober 1985 mit einem Neuwert von Fr. 25'000.-- geschätzt. Aufwendungen, die im Einzelnen nicht mehr belegt, aber glaubhaft gemacht werden können, sind nach pflichtgemäßem Ermessen anzurechnen. Diese aus den allgemeinen Veranlagungsgrundsätzen abgeleitete Lösung greift vor allem in jenen Fällen Platz, in denen der geltend gemachte Aufwand längere Zeit zurückliegt und der Steuerpflichtige über den eigenen Aufwand keine Belege mehr besitzt. Gemäss Veranlagungspraxis und Rechtsprechung bildet der Vergleich der in den amtlichen Schätzungen festgestellten Neuwerte innerhalb der Eigentumsdauer eine taugliche Grundlage, um die Aufwendungen des Steuerpflichtigen zu überprüfen (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 241).



Dementsprechend ergibt sich ein steuerbarer Grundstücksgewinn von Fr. 267'150.--, nämlich Veräusserungserlös von Fr. 386'000.-- abzüglich Erwerbspreis von Fr. 91'100.-- und wertvermehrnde Aufwendungen von Fr. 25'000.-- sowie Nebenkosten von Fr. 2'750.--.

4.- Zu prüfen bleibt die Frage, ob und gegebenenfalls inwieweit die Besteuerung des Grundstücksgewinns aufzuschieben ist.

Gemäss Art. 132 Abs. 1 lit. f StG wird bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung) die Besteuerung des Grundstücksgewinns aufgeschoben, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Die Regelung entspricht im Wortlaut der Vorgabe von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG. Der Wortlaut der Regelungen lässt der kantonalen Praxis einen breiten Ermessensspielraum in der Handhabung (vgl. B. Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, N 75 zu Art. 12 StHG). Nach der st. gallischen Rechtsprechung soll nicht jede Veräusserung von selbstgenutztem Wohneigentum privilegiert werden. Deshalb berechtigt beispielsweise der Erwerb eines Einfamilienhauses mit Einliegerwohnung nicht zum Aufschub der Besteuerung des Grundstücksgewinns aus der Veräusserung eines Mehrfamilienhauses mit drei Wohneinheiten (vgl. SGE 2001 Nr. 2). Ein Grundstück, das neben der Wohnnutzung auch gewerblichen Nutzungen dient, ist keine ausschliesslich selbstgenutzte Wohnliegenschaft. Nach der st. gallischen Rechtsprechung ist eine Geschäftsliegenschaft mit einem Gewerbelokal sowie einer selbstgenutzten und einer vermieteten Wohnung kein gleichartiges Ersatzobjekt für ein selbstbewohntes Einfamilienhaus, weshalb die Besteuerung des Grundstücksgewinns nicht aufgeschoben werden kann (vgl. SGE 1997 Nr. 18; StE 1998 B 42.38 Nr. 18).

Die Rekurrentin hat mit den drei Grundstücken in E den von ihr und ihrem Ehemann geführten landwirtschaftlichen Betrieb veräussert und gleichzeitig die selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben. Die Grundstücke umfassten eine Fläche von rund 8,8 Hektaren, drei landwirtschaftliche Ökonomiegebäude und ein Wohnhaus. Das Betriebszentrum bildeten das Wohnhaus, die Scheune und die Remise auf dem Grundstück Nr. 001. Die Grundstücke, zu denen auch das Wohnhaus gehörte, bildeten



St.Galler Gerichte

eine wirtschaftliche Einheit im Geschäftsvermögen der Rekurrentin. Daran vermag nichts zu ändern, dass die Einkünfte aus der Landwirtschaft bescheiden waren und der Ehemann der Rekurrentin mit einer Nebenerwerbstätigkeit im nichtlandwirtschaftlichen Bereich zum Familieneinkommen beitrug. Mit der Veräusserung der Grundstücke wurde das darin gebundene Vermögen aus dem geschäftlichen in den privaten Bereich überführt. Die von der Rekurrentin neu erworbene Liegenschaft in U/AI umfasst eine Fläche von rund 200 m² sowie ein Wohnhaus und ein weiteres Gebäude mit nicht näher bezeichneter Funktion. An die Stelle des zum Geschäftsvermögen gehörenden Wohnhauses in E trat damit ein nicht mehr im Zusammenhang mit einer selbständigen Erwerbstätigkeit stehendes Wohnhaus in U. Unter diesen Umständen ist – entsprechend der dargestellten st. gallischen Rechtsprechung zur Ersatzbeschaffung – davon auszugehen, dass kein Steueraufschub gemäss Art. 132 Abs. 1 lit. f StG gewährt werden kann, auch wenn das neu erworbene Grundstück wie ein Teil der veräusserten Grundstücke der Rekurrentin und ihrem Ehemann als Wohnung dient.

Dementsprechend kann kein Aufschub der Besteuerung des Grundstückgewinns gewährt werden.

5.- Zusammenfassend ergibt sich, dass der Rekurs teilweise gutzuheissen ist. Der angefochtene Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 14. Dezember 2011 ist aufzuheben. Die Rekurrentin ist mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 267'150.-- zu veranlagern. Bei der Berechnung des Steuerbetrags wird die Vorinstanz den ausgewiesenen und unbestrittenen Rabatt von 16,5% für die lange Eigentumsdauer gemäss Art. 141 Abs. 2 lit. a StG zu berücksichtigen haben.

6.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten zu drei Vierteln der Rekurrentin aufzuerlegen; ein Viertel der Kosten trägt der Staat (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 800.-- ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 800.-- ist zu verrechnen. Die Finanzverwaltung ist anzuweisen, der Rekurrentin Fr. 200.-- zurückzuerstatten.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und der angefochtene



Einspracheentscheid des kantonalen Steueramtes vom

14. Dezember 2011 aufgehoben.

2. Die Rekurrentin wird mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 267'150.-- veranlagt.
3. Die Rekurrentin bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 800.-- zu drei Vierteln unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 800.-- bis zu einem Betrag von Fr. 600.--; einen Viertel der Kosten trägt der Staat.
4. Die Finanzverwaltung wird angewiesen, der Rekurrentin Fr. 200.-- zurückzuerstatten.