



Fall-Nr.: I/1-2015/118
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 20.10.2015
Entscheiddatum: 20.10.2015

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 20.10.2015

**Art. 132 Abs. 1 lit. f StG (sGS 811.1), Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG (SR 642.14).
Aufschub der Grundstückgewinnsteuer. Nutzt der Eigentümer ein Zimmer seiner Wohnung bzw. seines Hauses als Büro, ändert dies am Bestehen einer ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft und an der Möglichkeit eines Aufschubs der Grundstückgewinnsteuer nichts (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, VRKE I/1-2015/118 vom 20. Oktober 2015).**

Präsident Thomas Vögeli, Richter Fritz Buchschacher und Markus Frei,
Gerichtsschreiberin Silvia Geiger

X, Rekurrent,

gegen

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

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

Sachverhalt:

A.- Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 13. Oktober 2014 veräusserte X das Grundstück A mit dem Sonderrecht an der Wohnung Nr. 0 im Dachgeschoss sowie am Keller Nr. 0 im Untergeschoss und die Miteigentumsanteile M1 und M2 (Autoeinstellplätze) an der Strasse B in C zum Preis von Fr. 1'500'000.– an Y und Z zu je hälftigem Miteigentum. Der Eintrag in das Grundbuch C erfolgte gleichentags. In der



St.Galler Gerichte

Steuererklärung für Grundstückgewinne beantragte X einen Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung (Grundstück Nr. 0 an der Strasse D in E). Das kantonale Steueramt veranlagte X am 28. Januar 2015 mit einem Grundstücksgewinn von Fr. 245'368.- und einem Steuerbetrag von Fr. 69'242.-. Den Steueraufschub lehnte es ab mit der Begründung, das veräusserte Objekt sei nicht dauernd und ausschliesslich zu Wohnzwecken, sondern teilweise geschäftlich genutzt worden. X erhob mit Eingabe vom 23. Februar 2015 Einsprache. Diese wurde im Quantitativen teilweise gutgeheissen, indem der Grundstücksgewinn auf Fr. 240'368.- und der Steuerbetrag auf Fr. 67'672.- festgesetzt wurde. Dem Antrag auf Aufschub des Gewinns gab das kantonale Steueramt nicht statt.

B.- Gegen den Einspracheentscheid vom 22. April 2015 erhob X mit Eingabe vom 18. Mai 2015 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, für den Grundstücksgewinn sei ein Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung zu gewähren.

Die Vorinstanz beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 10. Juni 2015 die Abweisung des Rekurses. Der Rekurrent erhielt Gelegenheit, zur vorinstanzlichen Vernehmlassung Stellung zu nehmen. Dies tat er mit Eingabe vom 28. Juni 2015.

Auf die von den Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge gemachten Ausführungen, wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis des Rekurrenten zur Ergreifung des Rechtsmittels ist gegeben. Der Rekurs vom 18. Mai 2015 ist rechtzeitig eingereicht worden 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.- Unbestritten ist, dass der Rekurrent mit dem Verkauf des Grundstücks A und den beiden Miteigentumsanteilen M1 und M2 einen Grundstücksgewinn von Fr. 240'368.-



erzielte. Streitig ist ausschliesslich, ob die Vorinstanz einen Aufschub der Besteuerung zu Recht verweigert hat.

a) Nach 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.

b) Der Begriff der dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft des Veräusserers ist restriktiv auszulegen (BGE 138 II 105 E. 6.3.1, in: Pra 2012 Nr. 88). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ist ein quotenmässiger Steueraufschub nicht zulässig (vgl. GVP 2001 Nr. 25 = SGE 2001 Nr. 2, VerwGE vom 15. Februar 2001 i.S. J.). Das Verwaltungsgericht hatte einen Antrag um einen quotenmässigen Steueraufschub beim Verkauf eines Hauses zu beurteilen, welches aus zwei 5 bzw. 5 ½ Zimmer-Wohnungen und einer 2 Zimmer-Einliegerwohnung bestand. Die 5 Zimmer-Wohnung wurde vom Steuerpflichtigen selbst und die Einliegerwohnung von seinem Sohn bewohnt, während die 5 ½ Zimmer-Wohnung vermietet war. Aufgrund des Verhältnisses der Mietwerte ergab sich ein Eigennutzungsanteil von 43,47 %. Das Verwaltungsgericht erwog, es handle sich weder um ein Einfamilienhaus noch um eine Eigentumswohnung oder eine ausschliesslich selbstgenutzte Liegenschaft. Der Begriff "ausschliesslich" verbiete es nach dem Wortlaut, einen Aufschub auch bei solchen Liegenschaften zu gewähren, welche nur teilweise vom Veräusserer selbst genutzt würden. Wenn der Gesetzgeber die Veräusserung weiterer Wohnobjekte hätte privilegieren wollen, hätte er diese explizit aufgezählt oder die Beispielhaftigkeit der Aufzählung mittels Begriffen wie "namentlich" oder "insbesondere" zum Ausdruck gebracht. Weiter kam das Verwaltungsgericht zum Schluss, dass auch unter Berücksichtigung der Materialien



und der Systematik des Gesetzes ein Steueraufschub bei anderen Grundstücken als bei Einfamilienhäusern oder Eigentumswohnungen nicht zulässig ist. Es setzte sich auch mit der Kommentierung von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG auseinander (B. Zwahlen, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 1. Aufl. 1997, N 72 zu Art. 12 StHG). Das Bundesgericht hielt in einem neueren Urteil fest, dass entgegen der Auffassung des zitierten Kommentators nicht generell davon ausgegangen werden könne, dass die Kantone im Bereich der Ersatzbeschaffung von selbstbewohntem Grundeigentum einen breiten Ermessensspielraum hätten (vgl. BGE 130 II 202 E. 3.2). Die unterschiedlichen kantonalen Regelungen bei der teilweisen Reinvestition von Grundstücksgewinnen wurden in jenem Urteil vereinheitlicht. Im erwähnten Kommentar wird zudem festgehalten, "ausschliesslich selbstbewohnt" bedeute wohl, dass damit ein abgeschlossenes Eigentumsverhältnis gemeint sein müsse. Wenn also in einem Grundstück mehrere Wohnungseinheiten vorhanden seien, so dürfe die Ersatzbeschaffung nur gerade jene Teile umfassen, welche selbst genutzt würden. Die Normierung dürfe sicher nicht dazu führen, dass der Verkauf eines Teils eines Zwei- oder Reiheneinfamilienhauses nicht unter den Steueraufschub fallen dürfe, sofern die weiteren Voraussetzungen erfüllt würden (Zwahlen, a.a.O., 2. Aufl. 2002, N 75 zu Art. 12 StHG). Wenn solche Teile von Wohnhäusern abgeschlossene Eigentumsobjekte bilden, steht dies einer Ersatzbeschaffung nicht entgegen, obwohl ein Teil eines Zwei- oder Reiheneinfamilienhauses im Allgemeinen nicht als Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung bezeichnet wird. Das Verwaltungsgericht führte dazu aus, dass es am Merkmal der ausschliesslichen Selbstnutzung fehle, wenn einzelne nicht selbstgenutzte Wohnungen nicht als Miteigentumsanteile ausgeschieden seien (GVP 2001 Nr. 25).

c) Beim veräusserten Grundstück handelt es sich um eine Eigentumswohnung. Ausserdem wurden zwei Autoabstellplätze mitveräussert. Der Mietwert der Eigentumswohnung betrug Fr. 30'030.–. Der Rekurrent übt eine selbständige Erwerbstätigkeit aus und wies in seiner Geschäftsbuchhaltung einen Mietwertanteil von Fr. 4'800.– für die geschäftliche Nutzung eines Teils der Wohnung aus. In der Steuererklärung für die Einkommens- und Vermögenssteuer 2013 rechnete er vom Mietwert der Wohnung von Fr. 30'030.– und jenem der Autoabstellplätze von Fr. 1'920.–, insgesamt Fr. 31'950.–, den Betrag von Fr. 4'800.– ab und deklarierte diesen



in Ziff. B c als Ertrag aus Fremdnutzung von Geschäfts- und Büroräumen. Den Rest von Fr. 27'150.–, abzüglich 30%, deklarierte er als Eigenmietwert.

Die Vorinstanz lehnte den beantragten Aufschub ab mit der Begründung, es fehle beim veräusserten Grundstück die zwingende Voraussetzung der dauernden und ausschliesslichen Selbstnutzung zu Wohnzwecken. Das veräusserte Grundstück sei teilweise geschäftlich genutzt worden. Der Mietwertanteil des Geschäftsbüros sei bei rund $\frac{1}{4}$ gelegen. Unbestritten sei, dass das Grundstück kein Geschäftsvermögen gewesen sei. Gleichwohl sei eine Wohnliegenschaft mit einem erheblichen Anteil an geschäftlicher Nutzung nicht als Eigentumswohnung im engeren Sinne zu verstehen. Das Gesetz verlange eine ausschliessliche und dauernde Nutzung zu Wohnzwecken. In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts sei daher die Zulässigkeit eines Aufschubs der Grundstücksgewinnsteuer zu verneinen.

d) Das Verwaltungsgericht hielt in seinem Urteil vom 15. Februar 2001 (GVP 2001 Nr. 25) fest, der Gesetzgeber habe bei der Definition des Veräusserungsobjekts gegenüber dem früheren Recht eine Einschränkung vorgenommen. Während es im alten Recht als ständig selbstgenutztes Eigenheim bezeichnet worden sein, verwende das neue Recht den Begriff „ausschliesslich selbst genutzte Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung)“. Damit habe der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass im neuen Recht das veräusserte Objekt vollumfänglich vom Eigentümer selbst bewohnt bzw. benutzt werden müsse. Dementsprechend lehnte es den Antrag für einen quotenmässigen Aufschub bei der Veräusserung einer nur teilweise selbstgenutzten Wohnliegenschaft ab. Entscheidend für die Abweisung des Gesuchs um einen Steueraufschub war aber nicht der Umstand, dass das Ersatzobjekt oder das veräusserte Objekt ein Einfamilienhaus mit einer Einliegerwohnung war, sondern dass das veräusserte Objekt drei Wohnungen umfasste, von denen der Veräusserer lediglich eine bewohnte und das Objekt nicht als Einfamilienhaus eingestuft wurde. In einem unlängst beurteilten Fall bestätigte die Verwaltungsrekurskommission die Verweigerung eines Steueraufschubs bei einer Liegenschaft, in welcher im Erdgeschoss eine Tierarztpraxis betrieben wurde und die beiden Obergeschosse von den Eigentümern als Wohnung genutzt wurden. Die Verwaltungsrekurskommission kam zum Schluss, der Mietwertanteil der Praxis liege bei 34%, weshalb es sich nicht ausschliesslich um eine Wohnliegenschaft handle, sondern um eine solche, die teilweise und in



erheblichen Mass auch als Geschäftsliegenschaft genutzt werde (VRKE I/1-2014/228 vom 24. Februar 2015, nicht rechtskräftig/nicht publiziert).

Der vorliegende Fall ist anders gelagert. Es handelt sich beim veräusserten Objekt nicht um eine gemischte Wohn- und Geschäftsliegenschaft, sondern um eine Eigentumswohnung, in welcher der Bewohner und Eigentümer auch eine geschäftliche Tätigkeit ausübte und in der Geschäftsbuchhaltung einen entsprechenden Aufwand ausschied, den er in der privaten Steuererklärung als geschäftlichen Mietertrag deklarierte. Der Anteil von Fr. 4'800.– am gesamten Mietwert von Fr. 31'950.– beträgt 15%. Eine derart geringe geschäftliche Nutzung, welche sich zudem nicht auf einen baulich separat ausgeschiedenen Teil der Wohnung erstreckt, ändert am Charakter des Veräusserungsobjektes als Eigentumswohnung bzw. als ausschliesslich selbst genutztes Eigenheim nichts. Es handelt sich trotz der geschäftlichen Nutzung eines Zimmers als Büro um eine Wohnung bzw. ein Wohnobjekt, und die Nutzung erfolgte ausschliesslich durch den Eigentümer (und seine Ehefrau), insbesondere auch die geschäftliche Nutzung. Eine geringfügige Fremdnutzung, wie sie beispielsweise auch bei einer Garage vorliegt, welche die betagten Eigentümer eines Einfamilienhauses infolge Aufgabe des Autofahrens einem Dritten vermieten, ändert am Charakter als ausschliesslich selbstgenutzte Wohnliegenschaft nichts. Dies entspricht auch der Praxis des Kantons Zürich, auf welche der Rekurrent zutreffend hinweist. Danach liegt ein betrieblicher Zweck nicht bereits dann vor, wenn der Veräusserer in seiner Wohnliegenschaft ein Zimmer gelegentlich als Büro benutzt, wenn er daneben noch über ein anderes Büro verfügt; das Geltendmachen eines Büros in der eigenen Wohnliegenschaft im Rahmen der Berufskosten stelle somit noch kein Indiz für eine teilweise betriebliche Verwendung der Wohnliegenschaft dar. Von einem betrieblichen Zweck könne erst gesprochen werden, wenn der Veräusserer in der Wohnliegenschaft ständig seiner Haupterwerbstätigkeit oder Personal einer betrieblichen Tätigkeit nachgegangen sei (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N 27 zu § 16). Geschäftliche Nutzungen durch den Eigentümer, die ein bestimmtes Ausmass nicht übersteigen, lassen eine Eigentumswohnung oder ein Einfamilienhaus immer noch als ausschliesslich selbstgenutztes Wohnobjekt erscheinen. Eine solche geringfügige geschäftliche bzw. betriebliche Nutzung, wie sie vorliegend bestand, steht somit der Gewährung eines Steueraufschubs nicht entgegen.



e) Zusammenfassend ergibt sich aus den vorstehenden Erwägungen, dass der Rekurs gutzuheissen ist. Der angefochtene Einspracheentscheid des kantonalen Steueramtes vom 22. April 2015 ist aufzuheben. Die Angelegenheit ist gestützt auf Art. 56 Abs. 2 VRP zur Gewährung des Steueraufschubs an die Vorinstanz zurückzuweisen.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend gehen die amtlichen Kosten zu Lasten des Staates (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'000.– ist angemessen (Art. 7 Ziff. 122 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Dem Rekurrenten ist der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 800.– zurückzuerstatten.

Ausseramtliche Kosten sind mangels Antrags nicht zu entschädigen (Art. 98^{ter} VRP i.V.m. Art. 105 der Zivilprozessordnung, SR 272).

Entscheid:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 22. April 2015 aufgehoben.
2. Die Angelegenheit wird zur Gewährung des Steueraufschubs an die Vorinstanz zurückgewiesen.
3. Die Verfahrenskosten von Fr. 1'000.– werden dem Staat auferlegt. Dem Rekurrenten wird der Kostenvorschuss von Fr. 800.– zurückerstattet.
4. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.