



Fall-Nr.: I/1-2017/253, I/1-2017/254
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 19.11.2019
Entscheiddatum: 21.08.2018

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 21.08.2018

Art. 141 Abs. 3 StG (sGS 811.1); Grundstückgewinnsteuer; Ermittlung des Haltedauerrabatts auf Gewinnen aus Grundstücken, auf denen mehrere aufgeschobene Gewinne lasten. Die Methode der sog. aufgespaltenen Gewinnberechnung, welche der Praxis bei der Veräusserung von Grundstücken nachgebildet ist, die aus Teilflächen mit unterschiedlichen Eigentumsdauern bestehen, verstösst gegen Art. 141 Abs. 3 StG (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, vom 21. August 2018, VRKE I/1-2017/253, 254).

Präsident Thomas Vögeli, Richter Markus Frei und Beat Fritsche, Gerichtsschreiberin
Susanne Schmid Etter

X, Rekurrent,

vertreten durch **Y**,

gegen

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

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

Sachverhalt:

A.- X hatte am 17. November 1995 das Grundstück Nr. 1 in A, bestehend aus 1'474m² Grundfläche und dem Wohnhaus Vers.Nr. 10, zum Preis von Fr. 540'000.– und das



St.Galler Gerichte

angrenzende Grundstück Nr. 3, bestehend aus 785m² Wiese, zu einem Preis von Fr. 360'000.– erworben. Am 10. September 1996 verkaufte er das 1984 erworbene Grundstück Nr. 2 (Grundbuch A; bestehend aus 353m² Grundfläche und dem Wohnhaus Vers.Nr. 20) und realisierte dabei einen Grundstücksgewinn von Fr. 137'230.–. Zuzugewandte Ersatzbeschaffung wurde dieser Gewinn aufgeschoben und auf das Ersatzgrundstück Nr. 1 übertragen. Mit öffentlich beurkundetem Kaufrechtsvertrag vom 27. Juni 2013, Nachträgen vom 21. Juli 2014, 18. September 2014 und 2. März 2016 sowie Ausübungserklärung vom 27. November 2015 veräusserte X die Grundstücke Nrn. 1 und 3 in A zum Preis von Fr. 1'600'000.– bzw. Fr. 600'000.– an die B AG, Heiden, und die C GmbH, St. Gallen. Der Grundbucheintrag erfolgte am 2. März 2016.

B.- Nachdem X innert Frist keine Steuererklärung für Grundstücksgewinne eingereicht hatte, nahm das Kantonale Steueramt am 12. April 2017 eine Ermessensveranlagung vor. Für beide Grundstücke zusammen wurden vom Veräusserungserlös von Fr. 2'200'000.– unter Berücksichtigung des aufgeschobenen Gewinns von Fr. 137'230.– Anlagekosten von Fr. 762'770.– (Fr. 900'000.– abzüglich Fr. 137'230.–) in Abzug gebracht, was einen steuerbaren Gewinn von Fr. 1'437'230.– ergab. Der gewährte Haltedauerrabatt betrug 9,08 Prozent, woraus ein Steuerbetrag von Fr. 437'745.– resultierte. Mit Einsprache vom 11. Mai 2017 beantragte der Steuerpflichtige die getrennte Besteuerung der beiden Grundstücke und machte wertvermehrnde Aufwendungen von Fr. 197'615.– und Nebenkosten von Fr. 22'632.– sowie die Gewährung eines Haltedauerrabatts von 24 Prozent geltend. Mit Entscheiden vom 1. November 2017 wurde die Einsprache teilweise gutgeheissen. Der steuerbare Gewinn für das Grundstück Nr. 1 wurde unter Berücksichtigung von Anlagekosten von Fr. 540'000.–, Nebenkosten von Fr. 15'290.–, wertvermehrnden Aufwendungen von Fr. 197'615.– sowie des aufgeschobenen Gewinns von Fr. 137'230.– auf Fr. 984'325.– festgelegt. Bei einem Haltedauerrabatt von 9,8 Prozent ergab dies einen Steuerbetrag von Fr. 297'425.–. Der beim Grundstück Nr. 3 steuerbare Gewinn betrug bei Anlagekosten von Fr. 360'000.– und Nebenkosten von Fr. 7'343.– Fr. 232'657.–. Bei einem Haltedauerrabatt von 7,5 Prozent (20 Jahre) resultierte ein Steuerbetrag von Fr. 64'392.–.



St.Galler Gerichte

C.- X erhob mit Eingabe seines Vertreters vom 1. Dezember 2017 gegen die Einspracheentscheide vom 1. November 2017 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit den Anträgen, die Einspracheentscheide seien aufzuheben und die Haltedauer von 31 Jahren auf den gesamten Grundstückgewinn anzuwenden; eventualiter sei die Streitsache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen; ferner sei festzustellen, dass als Fälligkeitstag für die Berechnung der Ausgleichszinsen das Datum der Veranlagungsverfügung gelte; unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Staates. Mit Vernehmlassung vom 9. Januar 2018 beantragte die Vorinstanz die Abweisung der Rekurse. Der Rekurrent nahm am 24. Januar 2018 dazu Stellung.

Auf die 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 des Rekurrenten zur Ergreifung des Rechtsmittels ist gegeben. Die Rekurse vom 1. Dezember 2017 sind rechtzeitig eingereicht worden und erfüllen 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 die Rekurse ist grundsätzlich einzutreten.

Nicht eingetreten werden kann jedoch auf das Begehren des Rekurrenten, den Fälligkeitstag für die Berechnung der Ausgleichszinsen auf das Datum der Veranlagungsverfügung festzulegen. Die Ausgleichszinsen werden mit der Schlussrechnung berechnet (Art. 212 Abs. 1 StG). Wird gegen den Entscheid der Veranlagung Rekurs erhoben, gilt die Schlussrechnung als aufgehoben. Eine neue Schlussrechnung wird dem Steuerpflichtigen nach Abschluss des Rechtsmittelverfahrens zugestellt (Art. 211 Abs. 3 StG). Mit Erhebung der Rekurse sind die Schlussrechnungen dahingefallen. Sie können somit im heutigen Zeitpunkt nicht angefochten werden.



2.- Unbestritten ist, dass der Rekurrent mit dem Verkauf der Grundstücke Nrn. 1 und 3 in A Grundstückgewinne von Fr. 847'095.– und Fr. 232'657.– erzielte (ohne Berücksichtigung des aufgeschobenen Gewinns von Fr. 137'230.–). Streitig ist dagegen, ob für die Berechnung der Haltedauer auf den Zeitpunkt des Erwerbs des Grundstücks Nr. 2 am 26. April 1984, für welches ein Steueraufschub gewährt worden war, abzustellen ist oder ob die von der Vorinstanz angewendete Methode der "aufgespaltenen Gewinnberechnung" gilt.

a) Der Rekurrent macht im Wesentlichen geltend, die Bestimmung von Art. 141 Abs. 3 StG lasse keine Auslegung dahingehend zu, dass für die Berechnung der Eigentumsdauer bei Erwerb eines Grundstücks aus steueraufschiebender Veräusserung infolge Erbgangs oder Schenkung anders zu verfahren wäre als bei einer steueraufschiebenden Veräusserung infolge Ersatzbeschaffung. Auch bei letzterer liege beim Verkauf der Erstliegenschaft und Erwerb der Ersatzliegenschaft keine steuerbegründende Veräusserung vor. Diese Auslegung ergebe sich auch aus Art. 139 Abs. 2 StG, wonach bei Veräusserung eines Grundstücks, bei dessen Erwerb die Besteuerung im Sinn von Art. 132 Abs. 1 lit. d bis f StG aufgeschoben worden sei, der aufgeschobene Gewinn von den Anlagekosten abgezogen werde. Jede andere Auslegung wäre zweckwidrig und systemfremd und führe zu unhaltbaren Progressionsfolgen, was eine Schlechterstellung gegenüber einer separaten Besteuerung ohne Aufschub zur Folge habe. Die Praxis der Vorinstanz mit einer prozentualen Mischrechnung entbehre jeglicher Rechtsgrundlage. Es liege kein Grundstück mit mehreren Teilflächen vor.

b) 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. f StG wird die Besteuerung des Grundstückgewinns 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. Die Veranlagungsbehörde stellt bei einem Aufschub der Besteuerung zufolge Ersatzbeschaffung den aufgeschobenen Gewinn in einer anfechtbaren Verfügung fest (Art. 190 StG). Bei Veräusserung des (Ersatz)Grundstücks wird der wieder angelegte, aufgeschobene Gewinn von den



Anlagekosten abgezogen (vgl. Art. 139 Abs. 2 StG). Bei ausserkantonalen Ersatzbeschaffungen und bei Wegfall des Steueraufschubs kommt das Recht zur Besteuerung des aufgeschobenen Grundstückgewinns grundsätzlich dem Zuzugskanton zu (sog. Einheitsmethode; vgl. Zwahlen/Nyffenegger, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, Art. 12 StHG N 76; BGE 143 II 694 E. 4.3).

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, wenn 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 1,5 Prozent pro Jahr, maximal 30 Prozent (Art. 141 Abs. 2 lit. b StG). Für alle Gewinne wird der Steuerbetrag demnach ab dem 16. bis 35. Jahr 1,5 Prozent pro Jahr, maximal aber 30 Prozent ermässigt. Für Gewinne bis höchstens Fr. 500'000.– läuft der Rabatt mit 1,5 Prozent pro Jahr während weiterer sieben Jahre weiter, bis maximal 40,5 Prozent, unter der Voraussetzung, dass bei der Veräusserung das Grundstück während mindestens 15 Jahren selbst bewohnt worden ist. 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). Die Grundstückgewinnsteuerforderung entsteht erst mit der letzten, nicht mehr zu einem (weiteren) Steueraufschub berechtigenden Handänderung. Entfällt der Vorbehalt und kommt es zur Besteuerung, bildet der nunmehr "gesamte Gewinn" das Steuerobjekt. Realisiert und besteuert wird damit auch das latente Steuersubstrat erst bei Dahinfallen des Steueraufschubs, wobei die dazumal 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). Alle Handänderungen, die zu einem Steueraufschub führen, fallen somit als letzte steuerbegründende Veräusserung ausser Betracht. Der Steueraufschub bewirkt, dass zum Zeitpunkt des Eigentumsübergangs keine steuerlich relevante Realisierung des Gewinns angenommen wird. Der Aufschub besteht konkret darin, dass bei der nächsten steuerbaren Realisierung zur Bestimmung der massgebenden Wertgrössen für das Bemessungsobjekt nicht auf den Zeitpunkt des Aufschubs, sondern auf denjenigen der letzten steuerbaren Handänderung abgestellt wird (Zwahlen/Nyffenegger, a.a.O., Art. 12 StHG N 61b).

Der Haltedauerabzug ist subjektiv beeinflusst, weil die Schmälerung der Bemessungsgrundlage allein durch das Steuersubjekt beeinflusst wird, was eigentlich für eine reine Objektsteuer nicht zulässig wäre. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung stellt die Grundstückgewinnsteuer jedoch keine reine Objektsteuer dar. Es handelt sich vielmehr um eine Spezialeinkommenssteuer (Zwahlen/Nyffenegger, a.a.O., Art. 12 StHG N 59). Mit dem Haltedauerrabatt soll der Altbesitz gegenüber spekulativen Handänderungen geschont werden. Ein Gewinn, der über einen längeren Zeitraum entstanden ist, soll niedriger besteuert werden als ein Gewinn in gleicher nomineller Höhe, der über einen kurzen Zeitraum entstanden ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 225 N 9).

Wird ein Grundstück, welches aus Teilflächen mit unterschiedlicher Eigentumsdauer besteht, mit Gewinn veräussert, so wird bei der Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer nach der Methode der aufgespaltenen Gewinnberechnung verfahren. Der von der Eigentumsdauer abhängige Steuerbetrag wird für die zu verschiedenen Zeiten erworbenen Teilflächen gesondert ermittelt und im Ausmass der gesondert berechneten Eigentumsdauer ermässigt (sog. Gesamtveräusserung; vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 359 f.; St. Galler Steuerbuch [abgekürzt: StB] SG 141 Nr. 2 Ziff. 4.2 mit Verweis auf GVP 1972 Nr. 7).

c) Gleiche Nutzung als Voraussetzung für die Gewährung des Steueraufschubs im Sinn von Art. 132 Abs. 1 lit. f StG liegt dann vor, wenn es sich bei der veräusserten und der neu erworbenen Liegenschaft um funktional identische Objekte, namentlich um eine



dauernd und ausschliesslich selbst genutzte Wohnliegenschaft, handelt. Das Grundstück Nr. 3 ist jedoch eine unbebaute Landparzelle. Im Zeitpunkt des Erwerbs stellte es damit kein Ersatzobjekt für das verkaufte, mit einem Wohnhaus überbaute Grundstück Nr. 2 dar. Der damals aufgeschobene Grundstücksgewinn wurde denn auch richtigerweise nur auf das Grundstück Nr. 1 übertragen. Die Vorinstanz hat den Gewinn für das Grundstück Nr. 3 somit korrekt ohne Berücksichtigung des früher gewährten Steueraufschubs, der lediglich für das Grundstück Nr. 1 galt, veranlagt. Für die Besitzesdauer kann folglich nicht auf den Zeitpunkt des Erwerbs von Grundstück Nr. 2 abgestellt werden. Der erzielte Gewinn von Fr. 232'657.– ist unbestritten, die Besitzesdauer beträgt 20 volle Jahre (17. November 1995 bis 2. März 2016), was dem veranlagten Rabatt von 7,5 Prozent entspricht. Der Rekurs gegen die Veranlagung der Grundstücksgewinnsteuer für das Grundstück Nr. 3 (Grundbuch A) ist folglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

d) Im Gegensatz zu Grundstück Nr. 3 stellt das Grundstück Nr. 1 eine Ersatzliegenschaft im Sinn von Art. 132 Abs. 1 lit. f StG für das im Jahr 1996 veräusserte Grundstück Nr. 2 dar. Der damals erzielte Grundstücksgewinn in der Höhe von Fr. 137'230.– wurde aufgeschoben, auf das Grundstück Nr. 1 übertragen und ist nun von den Anlagekosten in Abzug zu bringen, was unbestritten ist.

aa) Die Vorinstanz hat bei der Ermittlung der für den Rabatt massgebenden Haltedauer für das Grundstück Nr. 1 die Methode der aufgespaltenen Gewinnberechnung angewendet. Der Steuerbetrag wurde dabei für die zu verschiedenen Zeitpunkten erworbenen Grundstücke gesondert ermittelt und im Ausmass der ebenfalls gesondert berechneten Eigentumsdauer ermässigt. Für den aus dem Verkauf von Grundstück Nr. 2 aufgeschobenen Gewinn von Fr. 137'230.– errechnete die Vorinstanz einen Rabatt von 24 Prozent (31 Jahre) und für den beim Verkauf von Grundstück Nr. 1 erzielten Gewinn von Fr. 847'095.– einen Rabatt von 7,5 Prozent (20 Jahre). Proportional gemessen an den Gewinnanteilen ergab dies über den gesamten Gewinn von Fr. 984'325.– einen Rabatt von 9,8 Prozent.

bb) Im Steuerrecht hat das Legalitätsprinzip Verfassungsrang. Nach Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung (SR 101, abgekürzt: BV) ist die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren



Bemessung, in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln. Einerseits gilt das Erfordernis des Rechtssatzes, welches besagt, dass die Abgabe in einer generell-abstrakten Rechtsnorm vorgesehen sein muss, die genügend bestimmt ist. Andererseits besteht das Erfordernis der Gesetzesform, die besagt, dass der Gesetzgeber die wesentlichen Elemente einer Abgabe festzulegen hat. Eine Steuerveranlagung ist demzufolge nur dann rechtssatzmässig, wenn sie in allen Teilen durch ein Gesetz im formellen Sinn gedeckt ist. Als wesentliche Elemente gelten jene, welche die Steuerbelastung bestimmbar machen. Es sind dies die Fragen der Steuerpflicht (Steuersubjekt), des Gegenstands der Steuer (Steuerobjekt), der Bemessungsgrundlage und des Steuermasses (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 3). Den rechtsanwendenden Behörden darf kein übermässiger Spielraum verbleiben; die möglichen Abgabepflichtigen müssen voraussehbar und rechtsgleich sein (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 15).

Nach der gesetzlichen Bestimmung von Art. 141 Abs. 3 StG ist bei Erwerb des Grundstücks aus steueraufschiebender Veräusserung für die Berechnung der Eigentumsdauer auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abzustellen. Damit sind sämtliche steueraufschiebenden Veräusserungen nach Art. 132 StG gemeint. Einen Vorbehalt oder eine Ausnahme für Ersatzbeschaffungen gibt es nicht. Auch im Steuerbuch wird in StB 141 Nr. 2 Ziff. 4 unmissverständlich festgehalten, dass für die Berechnung der Eigentumsdauer auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abzustellen sei, was auch bei einem zwischenzeitlichen Erwerb des Grundstücks zufolge steueraufschiebender Veräusserung gelte. In StB 141 Nr. 2 Ziff. 4.3 wird sodann auf StB 132 Nrn. 1 bis 6 (StB 132 Nr. 6: Steueraufschub: Ersatzbeschaffung Eigenheim) und damit auf sämtliche Steueraufschubtatbestände inklusive Ersatzbeschaffung verwiesen. 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 bzw. im Fall der Ersatzbeschaffung seine Eigentumsdauer am früheren Grundstück anrechnen lassen (StB 141 Nr. 2 Ziff. 4.3). Dafür spricht auch, dass der aufgeschobene Gewinn von den Anlagekosten in Abzug gebracht wird (vgl. Art. 139 Abs. 2 StG) und somit nur ein einziger Grundstücksgewinn zu besteuern ist und nicht zwei separate Berechnungen vorzunehmen sind. Eine differenzierte Eigentumsdauerberechnung findet nur im Fall einer teilweisen Reinvestition des Gewinns in ein Ersatzgrundstück statt (StB 141 Nr. 2 Ziff. 4.3), was



vorliegend nicht zutrifft. Der Tatbestand des Steueraufschubs ist denn auch ein typisches Phänomen aus dem Bereich der direkten Steuern und folgt den Besteuerungsgrundsätzen von Art. 127 BV. Er bewirkt, dass auch im Bereich der Grundstückgewinnsteuer gewisse Tatbestände, die allein in der Peron liegen, keine steuerlich relevante Realisation auslösen, obwohl eine objektiv eingetretene Eigentumsübertragung vorliegt (Zwahlen/Nyffenegger, a.a.O., Art. 12 StHG N 61b).

Die Vorinstanz hat die Praxis der aufgespaltenen Gewinnberechnung für die Ermittlung des Haltedauerrabatts angewendet. Jene Berechnungsmethode, die weder im Steuergesetz noch in der Steuerverordnung geregelt ist, kommt gemäss Steuerbuch (StB 141 Nr. 2 Ziff. 4.2) wie auch einschlägigem Schrifttum (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 359 f.) nur dann zur Anwendung, wenn eine Gesamtveräusserung vorliegt, was hier nicht der Fall ist. Vorliegend wurde kein aus Teilflächen mit unterschiedlicher Eigentumsdauer bestehendes Grundstück veräussert. Die Veräusserung von Grundstück Nr. 2 fand bereits im Jahr 1996 statt. Im Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 20. Juni 2017 (VRKE I/1-2017/13, nicht publiziert) wurde die analoge Anwendung der aufgespaltenen Gewinnberechnung bei Aufschubstatbeständen noch bestätigt. Damals wurde erwogen, mit der geteilten Berechnung der Besitzesdauer werde sichergestellt, dass später erzielte Teilgewinne (Erlös abzüglich die um den aufgeschobenen Gewinn gekürzten Anlagekosten) aus der Veräusserung von Ersatzobjekten höher besteuert würden, indem bezüglich der auf den Ersatzliegenschaften erzielten Teilgewinnen der Besitzesdauerabzug erst vom Zeitpunkt ihres Erwerbs an gewährt werde. Jede andere Rechnungsweise stehe im Widerspruch zu Sinn und Zweck des Gesetzes. Die Notwendigkeit einer gesonderten Gewinn- und Steuerbetragsermittlung für die zu verschiedenen Zeiten erworbenen Grundstücke werde denn auch durch die Praxis nahezu einhellig anerkannt. So ordneten verschiedene steuerrechtliche Erlasse anderer Kantone die aufgespaltene Gewinnberechnung ausdrücklich an (vgl. beispielsweise Art. 144 Abs. 3 StG BE). Auf die Frage, ob diese Praxis mit dem Wortlaut von Art. 141 Abs. 3 StG vereinbar sei, wurde dabei nicht eingegangen.

Bei erneuter Beurteilung der Sachlage lässt sich aufgrund der klaren gesetzlichen Grundlage von Art. 141 Abs. 3 StG, die keinen Raum für eine andere Auslegung, insbesondere keine teleologische, lässt, nicht länger an jener Rechtsprechung



festhalten. Eine ausdrückliche gesetzliche Bestimmung wie jene in Art. 144 Abs. 3 StG BE, welche bei Steueraufschub die geteilte Berechnung des Haltedauerrabatts vorsieht, kennt die st. gallische Steuergesetzgebung nicht. In anderen Kantonen, namentlich Zürich und Aargau, wird für die Berechnung des Haltedauerrabatts wie in Art. 141 Abs. 3 StG auf die letzte steuerbegründende Handänderung, nämlich den Erwerb des bei der Ersatzbeschaffung veräusserten Grundstücks abgestellt (vgl. § 219 Abs. 4 StG ZH und StB ZH Nr. 216.3 Rz 24 f.; § 110 Abs. 2 StG AG; StE 1993 B 42.35 Nr. 1). Dass die Berechnungsmethode der Vorinstanz für Ersatzbeschaffungen nicht sachgerecht ist, zeigt sich auch daran, dass bei deren Anwendung insbesondere bei niedrigen Grundstücksgewinnen wegen fortschreitender Progression ein erheblich höherer Steuerbetrag resultieren würde, als wenn kein Steueraufschub gewährt worden wäre (vgl. die zutreffenden Ausführungen des Rekurrenten dazu in act. 10 und 11). Dies kann nicht Sinn und Zweck des Gesetzes sein, das mit dem Steueraufschub eine Privilegierung selbst genutzter Wohnliegenschaften anstrebt. Die Methode, mit welcher die Vorinstanz die Haltedauer für die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer aus der Veräusserung von Grundstück Nr. 1 inklusive des aufgeschobenen Gewinns aus der Veräusserung von Grundstück Nr. 2 ermittelt hat, verstösst somit gegen Art. 141 Abs. 3 StG. Für die Berechnung der Haltedauer ist daher auf die letzte steuerbegründende Veräusserung am 26. April 1984 abzustellen. Bis zur Veräusserung des Grundstücks Nr. 1 am 2. März 2016 ergibt sich eine Eigentumsdauer von 31 vollen Jahren, was einem Rabatt von 24 Prozent auf dem Steuerbetrag von Fr. 329'740.– (brutto), somit Fr. 79'138.–, entspricht.

Der Rekurs gegen die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer für das Grundstück Nr. 1 (Grundbuch A) ist demzufolge gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist, und der Einspracheentscheid vom 1. November 2017 aufzuheben. Die auf die Steuer für den Grundstücksgewinn von Fr. 984'325.– anzuwendende Ermässigung beträgt 24 Prozent.

3.- a) Im Rekursverfahren I/1-2017/254 (Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer für das Grundstück Nr. 3) sind die amtlichen Kosten zufolge Abweisung dem Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Angemessen ist eine Entscheidegebühr von Fr. 600.– (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12, abgekürzt: GKV). Sie ist mit dem Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen.



b) Im Rekursverfahren I/1-2017/253 (Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer für das Grundstück Nr. 1, Reg. Nr. 160077.1-15) ist aufgrund des nur teilweisen Eintretens auf den Rekurs (vgl. oben E. 1) ein Teil der amtlichen Kosten trotz überwiegenden Obsiegens dem Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Angemessen ist eine Entscheidgebühr von Fr. 800.– (Art. 7 Ziff. 122 GKV). Davon sind drei Viertel dem Staat und ein Viertel dem Rekurrenten aufzuerlegen. Der Anteil des Rekurrenten ist mit dem Kostenvorschuss von Fr. 800.– zu verrechnen und der Rest von Fr. 600.– ist dem Rekurrenten zurückzuerstatten.

c) Bei diesem Verfahrensausgang besteht kein Anspruch auf Entschädigung ausseramtlicher Kosten (Art. 98^{bis} VRP).

Entscheid:

1. Der Rekurs gegen die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer für das Grundstück Nr. 3 (Grundbuch A, Verfahren I/1-2017/254) wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2. Der Rekurs gegen die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer für das Grundstück Nr. 1 (Grundbuch A, Verfahren I/1-2017/253) wird gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist, und der Einspracheentscheid vom 1. November 2017 aufgehoben.

Die Steuer auf dem Grundstücksgewinn von Fr. 984'325.– wird um 24 Prozent ermässigt.

3. Die Kosten des Rekursverfahrens I/1-2017/254 von Fr. 600.– werden dem Rekurrenten auferlegt, unter Verrechnung des geleisteten Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

4. Die Kosten des Rekursverfahrens I/1-2017/253 von Fr. 800.– werden zu drei Vierteln dem Staat und zu einem Viertel dem Rekurrenten auferlegt. Der Anteil des Rekurrenten



wird mit dem Kostenvorschuss von Fr. 800.– verrechnet und der Rest von Fr. 600.– dem Rekurrenten zurückerstattet.

5. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.