



Fall-Nr.: B 2016/12
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 13.02.2018
Entscheiddatum: 13.02.2018

Zirkulationsentscheid Verwaltungsgericht, 13.02.2018

Grundstückgewinnsteuer, Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG, Art. 132 Abs. 1 lit. f StG. Die Bestimmung soll verhindern, dass der Steuerpflichtige wegen der Grundstückgewinnsteuerbelastung aus dem Erlös des Verkaufs seiner Wohnung kein gleichwertiges Ersatzobjekt beschaffen kann. Der Begriff der ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft schliesst eine gewerbliche Nutzung neben einer Wohnnutzung nicht zum vornherein aus. Wenn in einer Liegenschaft mehrere Wohneinheiten vorhanden sind, so darf die Ersatzbeschaffung nur gerade jene Teile umfassen, welche selbst genutzt werden. Die auf die veräusserte Liegenschaft anzuwendenden Grundsätze müssen auch für die Ersatzliegenschaft gelten. Insbesondere führt dies dazu, dass es bei einer Ersatzliegenschaft, die nicht nur dauernd und ausschliesslich vom Veräusserer selbst bewohnt wird, genügt, wenn der quotal ermittelte Erlös aus der Veräusserung der bisherigen Liegenschaft zum Erwerb oder Bau das preismässig ebenfalls quotal bestimmten Wohnteils der neuen Liegenschaft verwendet wird (Verwaltungsgericht, B 2016/12).

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Scherrer

Verfahrensbeteiligte

A.S.,

Beschwerdeführer,



St.Galler Gerichte

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Jörg Frei, SwissLegal asg.advocati,
Kreuzackerstrasse 9, 9000 St. Gallen

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28, 9001 St.
Gallen,

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A. A.S. verkaufte am 21. August 2014 seine in der Bauzone gelegene Liegenschaft Grundstück Nr. 000 an der T.-gasse 01 in X./SG, bestehend aus dem Wohnhaus Vers.-Nr. 002 (mit einer 6-Zimmer- und einer 4-Zimmerwohnung; vgl. 11/14-14), der Scheune mit Stall und vier Pferdeboxen Vers.-Nr. 003 sowie 1'924 m² Gebäudegrundfläche, Garten, Acker und Wiese zum Preis von CHF 1'420'000 an die Q. AG.



St.Galler Gerichte

Zuvor hatte er am 8. Mai 2014 für CHF 2'460'000 den rund 9,4 Hektar grossen Landwirtschaftsbetrieb „W.-hof“ in Y./ZH gekauft (ohne das Grundstück Kat.-Nr. 004 mit rund 5,2 Hektar Wiesen, act. 11/14-21 Beilage), welcher das Grundstück Kat.-Nr. 005, bestehend aus einem Wohnhaus (mit einer Betriebsleiter- und einer Alterswohnung; vgl. Einsprache vom 16. Dezember 2014, act. 11/14-21) sowie einem Landwirtschaftsgebäude und insgesamt 28'759 m² Gebäudegrundfläche und Boden, wovon 25'693 m² Acker, Wiese und Weide, sowie die Grundstücke Kat.-Nrn. 006, 007, 0008 und 0009 umfasst.

B. In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer aus der Veräusserung des Grundstücks in X. beanspruchte A.S. einen Aufschub infolge Ersatzbeschaffung der Grundstücke in Y. Das kantonale Steueramt veranlagte ihn am 19. November 2014 mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 1'082'922 und einem Steuerbetrag von CHF 236'703. Den Antrag auf Steueraufschub wies es ab mit der Begründung, es handle sich beim Ersatzgrundstück nicht um eine ausschliesslich selbst genutzte Wohnliegenschaft. Das Ersatzgrundstück bilde eine wirtschaftliche Einheit (landwirtschaftliches Heimwesen) im Geschäftsvermögen des Steuerpflichtigen. Nach der st. gallischen Rechtsprechung könne somit kein Steueraufschub gewährt werden. Das kantonale Steueramt wies die vom Pflichtigen gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache mit Entscheid vom 1. April 2015 ab.

A.S. erhob gegen diese Veranlagung Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission und beantragte, die Grundstückgewinnsteuer sei zufolge Ersatzbeschaffung vollumfänglich aufzuschieben. Einerseits sei die verkaufte Liegenschaft einzig von seiner Familie bewohnt worden. Andererseits hindere die Unterstellung der Ersatzliegenschaft unter das bäuerliche Bodenrecht die Ersatzbeschaffung nicht, da landwirtschaftliche Liegenschaften der Grundstückgewinnsteuer unterstünden.

Mit Entscheid vom 15. Dezember 2015 wies die Verwaltungsrekurskommission den Rekurs ab. Die veräusserte Liegenschaft weise zwei Wohnungen auf. Eine davon sei vermietet worden. Ob enge Verwandte (hier Sohn) das Merkmal der Selbstnutzung erfüllen würden, könne offenbleiben. Bei der Ersatzliegenschaft handle es sich nicht um ein selbst genutztes Einfamilienhaus beziehungsweise eine selbst genutzte Eigentumswohnung. Das Wohngebäude sei ein Teil eines landwirtschaftlichen



Heimwesens mit einer Fläche von 14,6 Hektaren. Es handle sich dabei um Geschäftsvermögen, da der Beschwerdeführer mit seinen Angehörigen den Betrieb selber bewirtschaftete. Aufgrund der unterschiedlich grossen Flächen entspreche das gekaufte Grundstück nicht annähernd dem verkauften Grundstück. Es könne nicht von einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft gesprochen werden. Da das veräusserte Grundstück kein selbst bewirtschaftetes landwirtschaftliches Grundstück sei, sondern ein Wohnhaus mit Scheune in der Bauzone, liege auch keine landwirtschaftliche Ersatzbeschaffung vor. Der Kanton St. Gallen gewähre keine anteilmässigen Steueraufschübe.

C. A.S. (Beschwerdeführer) erhob gegen den am 16. Dezember 2015 versandten Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) durch seinen Rechtsvertreter mit Eingabe vom 11. Januar 2016 und Ergänzung vom 4. April 2016 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Rechtsbegehren, unter Kosten- und Entschädigungsfolge sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer aus der Veräusserung des Grundstücks Nr. 000, X., zufolge Ersatzbeschaffung vollumfänglich aufzuschieben, eventualiter die Angelegenheit zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Mit Vernehmlassung vom 6. April 2016 verwies die Vorinstanz auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) verzichtete am 26. April 2016 auf eine Vernehmlassung und beantragte, die Beschwerde sei abzuweisen.

Auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und die Ausführungen des Beschwerdeführers zur Begründung seines Begehrens sowie die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP). Als Steuerpflichtiger, dessen Begehren mit



dem angefochtenen Entscheid abgewiesen wurde, ist der Beschwerdeführer zur Beschwerdeerhebung befugt. Die Beschwerde gegen den am 16. Dezember 2015 versandten Rekursentscheid wurde mit Eingabe vom 11. Januar 2016 rechtzeitig erhoben und erfüllt zusammen mit der Ergänzung vom 4. April 2016 formell und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 und Abs. 2 VRP). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

2.

2.1. Zwischen den Verfahrensbeteiligten ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer mit der Veräusserung des Grundstücks Nr. 000, X., am 21. August 2014 einen der Grundstückgewinnsteuer unterliegenden Gewinn von CHF 1'082'922 erzielte. Einig sind sich die Beteiligten zudem, dass die Vorausbeschaffung der Ersatzliegenschaft bereits am 8. Mai 2014 einem Steueraufschub nicht entgegensteht (vgl. Art. 66 Abs. 2 der Steuerverordnung, sGS 811.11, StV; VerwGE B 2007/15 vom 9. Mai 2007, www.gerichte.sg.ch = SGE 2007 Nr. 7).

Streitig ist hingegen, ob die sachlichen Voraussetzungen für einen Steueraufschub erfüllt sind. Anders als die Vorinstanz und der Beschwerdegegner ist der Beschwerdeführer der Auffassung, diese Voraussetzungen seien erfüllt. Er geht davon aus, beim gesamten veräusserten Objekt handle es sich um ein ausschliesslich privat genutztes Eigenheim. Die Bezeichnung als Zweifamilienhaus sei irreführend. Sein Sohn habe die 4-Zimmer-Wohnung bewohnt, ohne dafür ein Entgelt zu bezahlen. Er habe somit keine der beiden Wohnungen vermietet, sondern die Liegenschaft mit seiner Familie selbst bewohnt. Das gelte auch für die gekaufte Liegenschaft. Im Übrigen sei es angezeigt, wie in anderen Kantonen auch im Kanton St. Gallen die quotenmässige Anrechnung beim Steueraufschub zuzulassen.

2.2. Gemäss Art. 12 Abs. 3 Ingress und lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, StHG) wird die Grundstückgewinnsteuer bei der Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung) aufgeschoben, soweit der dabei erzielte Erlös innert



angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Art. 132 Abs. 1 Ingress und lit. f StG entspricht dieser bundesrechtlichen Vorgabe.

Der Aufschubtatbestand soll der Förderung der beruflichen Mobilität dienen (vgl. BGE 141 II 207 E. 4.5.5; Zwahlen/Nyffenegger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, N 74a zu Art. 12 StHG). Das Bundesgericht hat deshalb eine quotenmässige Aufteilung des Grundstückgewinns und die Gewährung des Steueraufschubs bezogen auf den selbstgenutzten (sachenrechtlich nicht verselbständigten) Teil der Liegenschaft gebilligt (vgl. BGer 2A.107/2006 vom 2. März 2006 E. 3.3, 2C_539/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 4). Das Verwaltungsgericht hat den Begriff der dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft des Veräusserers in seiner früheren Rechtsprechung restriktiv ausgelegt. Darauf haben Vorinstanz und Beschwerdegegner zu Recht abgestellt. Nach der weiter entwickelten Rechtsprechung schliesst der Begriff der ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft eine gewerbliche Nutzung neben einer Wohnnutzung nicht zum vornherein aus (vgl. VerwGE B 2015/48 vom 23. August 2016 E. 2.5.2, www.gerichte.sg.ch = SGE 2016 Nr. 14). Der Anwendung der Bestimmung darf es nicht schaden, wenn im Haushalt der veräussernden Person noch zusätzliche, nicht direkt zur Familie gehörende Personen aufgenommen worden sind. Nicht eingeschlossen sind aber Mietverhältnisse. Im deutschen Gesetzestext findet sich der Ausdruck „Einfamilienhaus“ explizit in der Klammer erwähnt. Dies darf aber nicht dazu führen, dass der Verkauf eines Teils eines Zwei- oder Reiheneinfamilienhauses nicht unter den Steueraufschub fallen darf, sofern die weiteren Voraussetzungen erfüllt werden. Sinn macht allein die Auslegung, dass selbstbewohntes Eigentum veräussert wird und der daraus erzielte Gewinn in wiederum selbstbewohntes Eigentum reinvestiert wird (vgl. Zwahlen/Nyffenegger, a.a.O., N 75 zu Art. 12 StHG). Wenn also in einer Liegenschaft mehrere Wohnungseinheiten vorhanden sind, so darf die Ersatzbeschaffung nur gerade jene Teile umfassen, welche selbst genutzt werden (vgl. StE 2007 B 42.38 Nr. 29).

Der Steueraufschub setzt sodann voraus, dass der Erlös zum Erwerb oder Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft verwendet wird. Die auf die veräusserte Liegenschaft anzuwendenden Grundsätze müssen dementsprechend auch für die Ersatzliegenschaft gelten. Insbesondere führt dies dazu, dass es bei einer



Ersatzliegenschaft, die nicht nur dauernd und ausschliesslich vom Veräusserer selbst bewohnt wird, genügt, wenn der quotal ermittelte Erlös aus der Veräusserung der bisherigen Liegenschaft zum Erwerb oder Bau des preismässig ebenfalls quotal bestimmten Wohnteils der neuen Liegenschaft verwendet wird. Ob es für den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer von Belang ist, dass die neu erworbene Liegenschaft dem Privatvermögen und nicht aufgrund der Präponderanz dem Geschäftsvermögen zuzurechnen ist, ist nicht von Belang (vgl. dazu aber BGer 2C_539/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 4). Im Übrigen unterliegt auch der Gewinn aus einer allfälligen Veräusserung von Liegenschaften des Geschäftsvermögens im Kanton Zürich, der dem monistischen System entsprechend alle Grundstückgewinne, mithin auch die auf dem Geschäftsvermögen erzielten, mit der besonderen Einkommenssteuer erfasst, der Grundstückgewinnsteuer (vgl. Zwahlen/Nyffenegger, a.a.O., N 3 zu Art. 12 StHG). Das Gesetz verlangt weder für die veräusserte Liegenschaft noch für die Ersatzliegenschaft, dass diese Teil des Privatvermögens sind. Voraussetzung ist einzig, dass mit der Veräusserung ein der Grundstückgewinnsteuer unterliegender Gewinn erzielt wurde. Es soll verhindert werden, dass der Steuerpflichtige wegen der Grundstückgewinnsteuerbelastung aus dem Erlös des Verkaufs seiner Wohnung kein gleichwertiges Ersatzobjekt beschaffen kann. Vor dem Hintergrund des Wortlautes der gesetzlichen Bestimmung und deren Sinn und Zweck gibt es keinen Grund, bei einem Übergang vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen den Steueraufschub generell zu verweigern, sofern sich im Geschäftsvermögen eine dauernd und ausschliesslich selbstgenutzte Wohnliegenschaft oder Teile davon befindet. Für diese Lösung spricht auch die Tatsache, dass die Frage des Steueraufschubs nicht von der sachenrechtlichen Situation abhängen darf, sondern, dass auf den wirtschaftlichen Gehalt der Transaktion abzustellen ist.

Keinen Steueraufschub gibt es gemäss Auffassung des Beschwerdegegners, wenn die neu erworbene Liegenschaft aufgrund der Präponderanz dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist (StB 132 Nr. 6 Ziff. 2.2). Eine Begründung dieser Auffassung findet sich jedoch nicht. Im vorliegenden Fall muss diese Frage aber nicht entschieden werden, da die Veräusserung von landwirtschaftlichen Grundstücken der Grundstückgewinnsteuer untersteht (Art. 12 Abs. 1 StHG, Art. 132 Abs. 1 Ingress und lit. d StG) und somit kein Systemwechsel vorliegt.



2.3. Gemäss amtlicher Schätzung vom 8. August 2013 (act. 11/14-14) umfasste das veräusserte Grundstück Nr. 000 nebst dem Wohnhaus Vers.-Nr. 002 auch den Stall Vers.-Nr. 003 mit Scheune und vier Pferdeboxen. Beim Wohnhaus handelte es sich um ein Zweifamilienhaus mit einer selbstgenutzten 6-Zimmerwohnung (109 m²) und einer vermieteten 4-Zimmerwohnung (88 m²). Die jährlichen Mietwerte wurden für den selbstgenutzten Teil mit CHF 16'060 (davon CHF 10'900 für die Wohnung und CHF 5'160 für Scheune und Pferdeboxen) und für die vom Sohn genutzte, als vermietet bezeichnete Wohnung mit CHF 9'240 beziffert. Ob der Beschwerdeführer diese Wohnung Verwandten oder Dritten vermietet hat, ist nicht relevant, ausschlaggebend ist, dass er diese 4-Zimmerwohnung nicht selber genutzt hat. Es kann daher nicht gesagt werden, dass beide Wohnungen ausschliesslich vom Beschwerdeführer selbst genutzt wurden. Zumal Tierhaltung, die sich in einem eigenständigen Mietwert niederschlägt, nicht zur „ausschliesslichen“ Wohnnutzung gehört, auch wenn sie nicht gewerblicher Natur ist, ist für den Aufschub auch der Mietwert für Scheune und Pferdeboxen nicht zu berücksichtigen. Dementsprechend ist es gerechtfertigt, den mit der Veräusserung erzielten Gewinn von CHF 1'082'922 entsprechend dem Anteil des Mietwertes der vom Beschwerdeführer genutzten 6-Zimmerwohnung von CHF 10'900 am gesamten Mietwert der Liegenschaft von CHF 25'300, das heisst im Umfang von 43,083 Prozent, entsprechend CHF 466'555 aufzuschieben.

Vorausgesetzt ist des Weiteren, dass der auf die Wohnung entfallende Anteil am Erlös von CHF 1'640'000, das heisst wiederum entsprechend dem Mietwertanteil an der Gesamtliegenschaft von rund 43 Prozent, entsprechend etwas mehr als CHF 705'000 zum Erwerb einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten neuen Wohnung für den Beschwerdeführer verwendet wurde. Gemäss Akten sind vom Kaufpreis von CHF 2'460'000 für die vom Beschwerdeführer in Y. erworbenen Grundstücke CHF 1'000'000 dem Wohnhaus Assek.-Nr. 010 auf dem Grundstück Kat.-Nr. 005 zuzurechnen (act. 9/14-16). Das Wohnhaus umfasst – wiederum – zwei Wohnungen, nämlich eine Alterswohnung sowie die Betriebsleiterwohnung, auf welche rund 70 Prozent dieses Wertes, mithin rund CHF 700'000 entfallen (vgl. act.9/14-21). Auch diese Voraussetzung für einen Steueraufschub auf dem mit der Veräusserung der Wohnung im Wohnhaus Vers.-Nr. 003 auf dem Grundstück Nr. 000, X., ist dementsprechend erfüllt.



Mit Blick auf die erwähnte Weiterentwicklung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts würde wohl im Übrigen kein Streitfall bestehen, wenn die zum landwirtschaftlichen Betrieb zugehörige Betriebsleiterwohnung sachenrechtlich ein eigenes Grundstück wäre. Aufgrund der hier angebrachten wirtschaftlichen Würdigung der Transaktion der Ersatzbeschaffung würde es einen Verstoss gegen die Rechtsgleichheit bedeuten, den Steueraufschub zu gewähren, wenn die Ersatzliegenschaft ein eigenes Grundstück ist und sie im vorliegenden Fall nur deshalb zu verweigern, weil der gesamte Landwirtschaftsbetrieb inklusive Wohnanteil auf einem einzigen Grundstück liegt.

2.4. Zusammenfassend ist von einer Ersatzbeschaffung auszugehen. Soweit der Grundstücksgewinn auf die Veräusserung der vom Beschwerdeführer selbst genutzten Wohnung auf dem Grundstück Nr. 000 in X. zurückzuführen ist, das heisst im Umfang von CHF 466'555, ist ein Steueraufschub zu gewähren. Soweit der insgesamt aus der Veräusserung erzielte Gewinn von CHF 1'082'922 darüber hinausgeht, das heisst im Umfang von CHF 616'367, fällt ein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer nicht in Betracht. Dieses Ergebnis steht im Übrigen im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGer 2C_539/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 4).

3. Dementsprechend ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Der angefochtene Entscheid ist aufzuheben und die Angelegenheit ist zur Veranlagung des Beschwerdeführers mit der Grundstückgewinnsteuer im Sinn der Erwägungen an den Beschwerdegegner zurückzuweisen.

4. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens und des Rekursverfahrens je zur Hälfte vom Beschwerdeführer und vom Staat (kantonales Steueramt) zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Die von der Vorinstanz festgesetzte Entscheidgebühr von CHF 1'500 ist unbestritten. Für den Beschwerdeentscheid erscheint eine Gebühr von CHF 2'000 angemessen (Art. 7 Ziff. 222 des Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die Anteile des Beschwerdeführers sind mit den von ihm geleisteten Kostenvorschüssen von CHF 1'500 im Rekursverfahren und von CHF 2'000 im Beschwerdeverfahren zu verrechnen. Die Vorinstanz ist anzuweisen, ihm CHF 750 zurückzuerstatten. Im Beschwerdeverfahren sind ihm CHF 1'000 zurückzuerstatten. Auf die Erhebung des



vom Staat zu tragenden Anteils an den amtlichen Kosten des Rekursverfahrens ist entsprechend der vorinstanzlichen Praxis zu verzichten. Bei diesem Ausgang des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens sind keine ausseramtlichen Kosten zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 und Art. 98^{bis} VRP).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der angefochtene Rekursentscheid der Vorinstanz vom 15. Dezember 2015 aufgehoben.
2. Die Angelegenheit wird zur Veranlagung des Beschwerdeführers mit der Grundstückgewinnsteuer im Sinn der Erwägungen an den Beschwerdegegner zurückgewiesen.
3. Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von CHF 1'500 und des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'000 tragen der Beschwerdeführer und der Staat (kantonales Steueramt) je zur Hälfte. Die Anteile des Beschwerdeführers werden mit den von ihm geleisteten Kostenvorschüssen von CHF 1'500 im Rekurs- und von CHF 2'000 im Beschwerdeverfahren verrechnet. Die Vorinstanz wird angewiesen, ihm CHF 750 zurückzuerstatten. Im Beschwerdeverfahren werden ihm CHF 1'000 zurückerstattet. Auf die Erhebung des dem Staat (kantonales Steueramt) auferlegten Anteils an den amtlichen Kosten des Rekursverfahrens wird verzichtet.
4. Ausseramtliche Kosten werden weder für das Rekurs- noch für das Beschwerdeverfahren entschädigt.

Der Abteilungspräsident

Der Gerichtsschreiber

Zürn

Scherrer