



Fall-Nr.:	B 2018/164
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	22.10.2019
Entscheiddatum:	19.10.2018

Entscheid Verwaltungsgericht, 19.10.2018

Steuerrecht; Art. 141 Abs. 2 lit. a in Verbindung mit Art. 141 Abs. 3 StG. Gemäss Veranlagungspraxis und Rechtsprechung bildet der Vergleich der in den Schätzungen festgestellten Neuwerte innerhalb der Eigentumsdauer (sog. Neuwertvergleich) eine taugliche Grundlage, um die vom Steuerpflichtigen ermessensweise und pauschal geltend gemachten Aufwendungen zu überprüfen. Der Entscheid der Beschwerdeführer, als Erwerbspreis nicht auf den ursprünglichen Kaufpreis und die Erstellungskosten, sondern auf den Verkehrswert gemäss Schätzung vom 21. Juli 1966 abzustellen, hat zur Folge, dass aus der Zeit vor 1966 keine wertvermehrenden Aufwendungen mehr berücksichtigt werden können. Unbestritten ist, dass die Erblasserin als langjährige, selbst bewohnende Eigentümerin vom maximalen Haltedauerrabatt von 40,5 Prozent profitiert hätte, wenn sie das Grundstück noch zu Lebzeiten verkauft hätte. Vorliegend ging das Grundstück mit dem Erbfall in das Gesamteigentum der Beschwerdeführer über. Dieser Vorgang allein löste noch keine Grundstückgewinnsteuer aus, sondern es erfolgte ein Steueraufschub (Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG). Erst bei der späteren Veräusserung war den Beschwerdeführern die Besitzesdauer der Erblasserin anzurechnen, weshalb der Beschwerdegegner den Eigentumsdauerrabatt von 30 Prozent gewährte. Ein darüberhinausgehender Eigentumsdauerrabatt würde voraussetzen, dass die Liegenschaft vom Veräusserer während 15 Jahren selbst bewohnt worden ist, was vorliegend mit Blick auf die Beschwerdeführer offensichtlich nicht der Fall war (Verwaltungsgericht, B 2018/164). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 26. September 2019 teilweise gutgeheissen (Verfahren 2C_1058/2018).

Entscheid vom 19. Oktober 2018

Besetzung



St.Galler Gerichte

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Blanc Gähwiler

Verfahrensbeteiligte

Erbengemeinschaft X.____, bestehend aus:

1. **Y.____**,

2. **Z.____**,

Beschwerdeführer,

beide vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Matthias Gmünder, Gmünder Frischknecht & Partner, Bahnhofstrasse 7, 9630 Wattwil,

gegen

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

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer (Ref.Nr. 0__)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:



St.Galler Gerichte

A. X.__ war Alleineigentümerin des Grundstücks Nr. 0000 (Grundbuch A.__) mit dem Einfamilienhaus samt Praxis Vers.-Nr. 0001 und einer Grundfläche von 2'252 m² an der M.__-Strasse in A.__. Nach ihrem Tod im Jahr 2014 ging die Liegenschaft aufgrund einer letztwilligen Verfügung zu Gesamteigentum an ihren Neffen Y.__ und ihren Stiefsohn Z.__ über. Mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom 14. November 2014 verkaufte die Erbengemeinschaft die Liegenschaft zum Preis von CHF 1'900'000 an die S.__ AG. Die Veräusserung wurde am 6. Januar 2015 im Grundbuch eingetragen.

B. In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer machte die Erbengemeinschaft beim Veräusserungserlös Abzüge von CHF 25'557 wegen Sanierung von Altlasten, einen Erwerbspreis von CHF 224'000, anrechenbare Nebenkosten von CHF 74'260 und wertvermehrnde Aufwendungen von CHF 283'000 geltend. Das kantonale Steueramt veranlagte die Erben von X.__ am 19. April 2017 mit einem steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 1'521'983 (Steuerbetrag total CHF 356'860, Eigentumsdauerrabatt 30 Prozent). Vom Veräusserungserlös von CHF 1'900'000 liess es einen Abzug für die Sanierung von Altlasten von CHF 25'557 zu und rechnete anschliessend den Erwerbspreis von CHF 224'000 ab. Weiter wurden Nebenkosten im Umfang von CHF 71'760 und wertvermehrnde Aufwendungen von CHF 56'700 berücksichtigt. Die dagegen erhobene Einsprache hiess das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 9. August 2017 teilweise gut und veranlagte die Erbengemeinschaft unter Berücksichtigung eines zusätzlichen Betrags von CHF 22'000 für wertvermehrnde Aufwendungen mit einem steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 1'499'983 (Steuerbetrag total CHF 351'702, Eigentumsdauerrabatt 30 Prozent). Dagegen erhob die Erbengemeinschaft X.__ Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission, welche mit Entscheid vom 29. Mai 2018 den Rekurs teilweise guthiess, den Einspracheentscheid vom 9. August 2017 aufhob und den steuerbaren Grundstückgewinn unter Berücksichtigung von Nebenkosten von insgesamt CHF 75'452 auf CHF 1'496'291 bei einem Eigentumsdauerrabatt von 30 Prozent festsetzte.

C. Die Erbengemeinschaft X.__, bestehend aus Y.__ und Z.__ (Beschwerdeführer), erhob gegen den am 4. Juni 2018 zugestellten Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 4. Juli 2018 (Datum Poststempel) Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem



St.Galler Gerichte

Rechtsbegehren, unter Kosten- und Entschädigungsfolge sei der angefochtene Entscheid aufzuheben, der steuerbare Grundstücksgewinn auf CHF 1'366'491 festzulegen und es sei der maximale Rabatt für Selbstbewohner zu gewähren; allenfalls sei die Streitsache an die Vorinstanz zurückzuweisen. Mit Vernehmlassung vom 19. Juli 2018 verwies die Vorinstanz auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) verzichtete am 7. August 2018 auf eine Vernehmlassung und beantragte, die Beschwerde sei abzuweisen.

Auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und die Ausführungen der Beschwerdeführer zur Begründung ihres Begehrens sowie die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

1.1. 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). Steuerpflichtig ist der Veräusserer eines Grundstücks (Art. 133 Abs. 1 StG). Personengemeinschaften ohne juristische Persönlichkeit, worunter insbesondere die Erbengemeinschaften (Art. 602 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, SR 210, ZGB) fallen, sind als solche grundsätzlich nicht steuerpflichtig (vgl. auch Art. 22 Abs. 1 StG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 331 f.). Die Erbengemeinschaft als solche ist nicht Steuersubjekt. Als solches gelten die einzelnen Erben entsprechend der ihnen zugefallenen Quote. Die Befugnis der jeweils zu gleichen Teilen erbenden Beschwerdeführer zur Beschwerdeerhebung ist gegeben.

1.2. [...]

2. Zwischen den Verfahrensbeteiligten sind zunächst wertvermehrnde Aufwendungen in den Jahren 1941 bis 2014 umstritten (nachfolgend E. 3). Weiter besteht Uneinigkeit



darüber, welcher Rabatt für die Haltedauer zu gewähren ist (nachfolgend E. 4). Nicht umstritten ist dagegen der Erwerbspreis des Grundstücks von CHF 224'000, der dem Verkehrswert der amtlichen Schätzung vom 21. Juli 1966 entspricht, sowie der Veräusserungserlös - nach Abzug von Ausgaben für Altlasten - von CHF 1'877'443 (vgl. act. 1 Ziff. III.1).

3. Die Beschwerdeführer machen gestützt auf einen Gesamtneuwertvergleich der Jahre 1941 bis 2014 wertvermehrnde Aufwendungen von CHF 161'000 geltend. Da sie dabei selbst auf den mittels Neuwertvergleich ermittelten Mehrwert abstellen (vgl. Berechnung in act. 1 Ziff. 4.4), ist auf die Ausführungen zu den wertvermehrnden Investitionen am Gebäude (act. 1 Ziff. 2.1) und zu den Investitionen ausserhalb des Gebäudes (act. 1 Ziff. 2.2) nicht weiter einzugehen. Der Beschwerdegegner berücksichtigte seinerseits einen Betrag von CHF 78'700, wobei er einen mittels Neuwertvergleich errechneten Mehrwert von CHF 56'700 ermittelte und zusätzlich für Umgebungsarbeiten CHF 10'000, für Bepflanzung CHF 5'000 und für Anschlussgebühren CHF 7'000 zum Abzug zuliess. Die Beschwerdeführer beantragen nunmehr, für die Bepflanzung CHF 30'000 und für Baubewilligungen, Pfanderrichtungen, Geometerkosten, Anschlussgebühren und Perimeter CHF 15'000 zu berücksichtigen.

3.1. Wertvermehrnde Aufwendungen sind die während der massgebenden Eigentumsdauer angefallenen Ausgaben, die geeignet sind, im Zeitpunkt der Leistung eine Wertsteigerung an einem Grundstück zu bewirken. Aufwendungen, die im Einzelnen nicht mehr belegt, aber glaubhaft gemacht werden können, sind von der Steuerbehörde nach pflichtgemäsem Ermessen anzurechnen. Diese aus den allgemeinen Veranlagungsgrundsätzen abgeleitete Lösung wird vor allen in jenen Fällen Platz greifen, in denen der geltend gemachte Aufwand längere Zeit zurückliegt und der Steuerpflichtige über den eigenen Aufwand oder allenfalls jenen seines Rechtsvorgängers keine Belege besitzt. Gemäss Veranlagungspraxis und Rechtsprechung bildet der Vergleich der in den Schätzungen festgestellten Neuwerte innerhalb der Eigentumsdauer (sog. Neuwertvergleich) eine taugliche Grundlage, um die vom Steuerpflichtigen ermessensweise und pauschal geltend gemachten Aufwendungen zu überprüfen. Dabei wird die mutmassliche Wertvermehrung ermittelt aus dem arithmetischen Mittel der Wertvermehrung aus Gesamt- und Einzelvergleich.



St.Galler Gerichte

Beim gesamthaften Vergleich wird der Neuwert im Zeitpunkt des Erwerbs (gemäss amtlicher Schätzung) mittels Zürcher Baukostenindex auf den Veräusserungszeitpunkt hochgerechnet. Die mutmassliche Wertvermehrung ergibt sich aus dem Unterschied zwischen dem hochgerechneten Neuwert gemäss Index und dem Neuwert gemäss amtlicher Schätzung im Zeitpunkt des Verkaufs. Beim Einzelvergleich wird sinngemäss verfahren. Die Wertvermehrungen werden aber stufenweise von einer amtlichen Neuwertschätzung zur nächsten über die ganze Eigentumsdauer ermittelt (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 350 f.; StB 137 Nr. 2).

3.2. Für das Grundstück Nr. 0000 liegen folgende Schätzungen vor:

- | | |
|--|-----------------------|
| - Schätzung vom 21. Juli 1966 (act. 8/3/5): | Neuwert CHF 335'000 |
| - Schätzung vom 12. Oktober 1976 (act. 8/3/6): | Neuwert CHF 629'000 |
| - Schätzung vom 22. Oktober 1986 (act. 8/3/7): | Neuwert CHF 860'000 |
| - Schätzung vom 6. Oktober 1994 (act. 8/3/8): | Neuwert CHF 1'050'000 |
| - Schätzung vom 27. September 2007 (act. 8/3/9): | Neuwert CHF 1'054'000 |
| - Schätzung vom 28. Mai 2014 (act. 8/3/10): | Neuwert CHF 1'122'000 |

Für die Berechnung der wertvermehrenden Aufwendungen sind die in den neueren Schätzungen (Schätzungsjahre 2007 und 2014) enthaltenen Kosten für Umgebung und Baugrubenaushub nicht miteinzubeziehen, sondern es ist vom Gebäudetotal auszugehen. Nicht begründet wurde vom Beschwerdegegner, weshalb er die Schätzung aus dem Jahr 1994 nicht in die Berechnung miteinbezog. Unberücksichtigt liess er zudem die Werte der Schätzung vom 28. Mai 2014, dies mit der Begründung, diese sei zu jenem Zeitpunkt noch nicht rechtskräftig gewesen. Der Beschwerdegegner scheint jedoch die Notwendigkeit einer Berücksichtigung der Schätzung 2014 nunmehr erkannt zu haben, wenn er es trotz niedrigerem Wert zugunsten der Steuerpflichtigen beim ursprünglichen Neuwertvergleich belies (vgl. act. 8/6 S. 3 oben). Die



St.Galler Gerichte

Beschwerdeführer gehen jedoch fehl, wenn sie meinen, zwischen Gesamtvergleich und Einzelvergleich wählen zu können. Vielmehr wird die mutmassliche Wertvermehrung aus dem arithmetischen Mittel der Wertvermehrung aus Gesamt- und Einzelvergleich ermittelt. Weiter sind beim Einzelvergleich die Wertvermehrungen stufenweise von einer amtlichen Neuwertschätzung zur nächsten zu berechnen. Die Einzelvergleich-Berechnung der Beschwerdeführer in ihrer Beschwerde, welcher sie jeweils den Neuwert der Schätzung 1966 zugrunde legten und diesen dann indexierten, erweist sich damit als falsch. Schliesslich ist beim Baukostenindex einheitlich vom Stand Oktober auszugehen, da die Schätzungen bis ins Jahr 1994 jeweils im Oktober stattfanden. Nicht massgebend ist dagegen, ob beim Baukostenindex auf die Basis 1939 – so der Beschwerdegegner – oder auf die Basis 1966 – so die Beschwerdeführer – abgestellt wird. Aus dem Dargelegten resultiert bezüglich der anrechenbaren Wertvermehrung folgende Berechnung:

Gesamtvergleich (A)

Jahr	Baukostenindex	Neuwert gemäss Schätzung	Neuwert gemäss Mutmassliche
			Baukostenindex
Wertveränderung			
1966	100.0	CHF 335'000	
2014	334.6	CHF 1'122'000	CHF 1'120'910 CHF 1'090
Total A			CHF 1'090

Einzelvergleich (B)

1966	100	CHF 335'000
------	-----	-------------



St.Galler Gerichte

1976	158.6	CHF 629'000	CHF 531'310	CHF 97'690
1986	222.4	CHF 860'000	CHF 882'028	CHF 0
1994	268.8	CHF 1'050'000	CHF 1'039'424	CHF 10'576
2007	309.9	CHF 1'054'000	CHF 1'210'547	CHF 0
2014	334.6	CHF 1'122'000	CHF 1'138'007	CHF 0
Total B				CHF
108'266				
Total A+ B				CHF 109'356
Anrechenbare Wertvermehrung				CHF 54'678

Der vom Beschwerdegegner vorgenommene Neuwertvergleich erweist sich mit CHF 56'700 höher, weshalb es zugunsten der Beschwerdeführer bei diesem Wert zu belassen ist.

3.3. Die Beschwerdeführer beantragen, zusätzlich zu den mittels Neuwertvergleich ermittelten wertvermehrenden Aufwendungen für Pflanzen CHF 30'000 sowie für Baubewilligungen, Pfanderrichtungen und Anschlussgebühren CHF 15'000 zu berücksichtigen. Wie bereits die Vorinstanz festgestellt hat, hat der Entscheid der Beschwerdeführer, als Erwerbspreis nicht auf den ursprünglichen Kaufpreis und die Erstellungskosten, sondern auf den Verkehrswert gemäss Schätzung vom 21. Juli 1966 abzustellen (vgl. Art. 139 Abs. 3 StG), zur Folge, dass aus der Zeit vor 1966 keine wertvermehrenden Aufwendungen mehr berücksichtigt werden können. Wenn der Beschwerdegegner im Einspracheverfahren CHF 10'000 für Umgebungsarbeiten zuließ, erscheint dies angesichts der konkreten Umstände als eher grosszügig und entgegenkommend. Dies umso mehr, als er zusätzlich auch noch CHF 5'000 für Bepflanzung und CHF 7'000 für Anschlussgebühren, mithin insgesamt CHF 22'000,



zum Mehrwert aufgrund des Neuwertvergleichs als abzugsberechtigt wertete. Soweit die Beschwerdeführer in ihrer Berechnung Nebenkosten von CHF 77'952 – anstelle der von der Vorinstanz berücksichtigten Kosten von CHF 75'452 – aufführen (vgl. act. 1 Ziff. 4.2), können diese aus den dargelegten Überlegungen nicht berücksichtigt werden.

3.4. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen ist.

4. Zwischen den Verfahrensbeteiligten ist weiter umstritten, ob die Ermässigung sich nach Art. 141 Abs. 2 lit. a in Verbindung mit Art. 141 Abs. 3 StG zu richten und dementsprechend 40,5 Prozent statt 30 Prozent der Steuer zu betragen hat.

4.1. 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 CHF 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 Eigentumsdauerabatt beträgt auf Gewinnanteilen über CHF 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 CHF 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. Das Selbstbewohnen muss während der Zeit gehaltenen Eigentums erfolgt sein. Das Bewohnen durch einen Nachkommen (und späteren Eigentümer) zusammen mit dem früheren Eigentümer gilt für den Nachkommen nicht als Selbstbewohnen. Ist die Liegenschaft beim Verkauf vom Nachkommen als Eigentümer nicht mindestens 15 Jahre selbst bewohnt gewesen, so beträgt der Eigentumsrabatt auf dem gesamten Gewinn 30 Prozent. Damit wird die Selbstvorsorge in Form von selbst bewohntem Grundeigentum in betraglich begrenztem Umfang steuerlich privilegiert (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 358 f.). Der Besitzesdauerabzug ist subjektiv beeinflusst, weil die Schmälerung der Bemessungsgrundlage allein durch das Steuersubjekt beeinflusst wird, was eigentlich



für eine reine Objektsteuer gar nicht zulässig wäre. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung stellt die Grundstückgewinnsteuer jedoch keine reine Objektsteuer mehr dar. Es handelt sich vielmehr um eine Spezialeinkommenssteuer (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 59).

4.2. Unbestritten blieb, dass der Vater des Beschwerdeführers 2 das fragliche Grundstück im Jahr 1940 erworben, im selben Jahr darauf das Wohnhaus samt Arztpraxis erstellt und die Liegenschaft bis zu seinem Tod im Jahr 1995 selbst genutzt hat. Im Rahmen der damaligen Erbteilung ging die Liegenschaft auf die überlebende Ehefrau über. Nachdem diese im Jahr 2014 gestorben war, erwarben die Beschwerdeführer das Grundstück aus dem Erbgang. In Anwendung von Art. 141 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 3 StG ist mithin für die Berechnung der anrechenbaren Eigentumsdauer auf den Erwerb des Grundstücks durch den Vater des Beschwerdeführers 2 im Jahr 1940 als letzte steuerbegründende Handänderung abzustellen. Das Eigentum am Grundstück ging sodann am 6. Januar 2015 von den Beschwerdeführern zufolge Verkaufs auf die Erwerberin über. Dieser Vorgang löste unbestrittenermassen die Grundstückgewinnsteuer aus. Vorliegend stellt sich jedoch die Frage, ob über den ordentlichen Rabatt für eine Eigentumsdauer von mehr als 15 Jahren, der nach weiteren zwanzig Jahren das gesetzliche Maximum von 30 Prozent erreicht, hinaus Anspruch auf den für Selbstbewohner mit noch längerer Haltedauer für den Gewinn bis CHF 500'000 vorgesehene besonderen Rabatt besteht, der seinerseits nach zusätzlichen sieben Jahren das gesetzliche Maximum von 10,5 Prozent (insgesamt 40,5 Prozent) erreicht. Unbestritten ist diesbezüglich, dass die Erblasserin als langjährige, selbst bewohnende Eigentümerin vom skizzierten, maximalen Haltedauerrabatt von 40,5 Prozent profitiert hätte, wenn sie das Grundstück noch zu Lebzeiten verkauft hätte.

4.3. Der Wortlaut von Art. 141 Abs. 2 lit. a StG setzt für die Gewährung eines über 30 Prozent hinausgehenden Rabatts voraus, dass der Veräusserer das Grundstück während wenigstens 15 Jahren selbst bewohnt hat. Die Bestimmung beantwortet die mit der Beschwerde aufgeworfenen Fragen – so etwa, ob eine Übertragung des Selbstwohnens auf Nachkommen oder anderweitige Personen, welche ein



Grundstück zufolge einer steueraufschiebenden Veräusserung (i.c. Erbgangs) erworben haben, möglich ist – nicht ausdrücklich.

In systematischer Hinsicht ist für die Auslegung von Art. 141 Abs. 2 lit. a StG Abs. 3 der genannten Bestimmung beizuziehen. Danach wird für die Berechnung der Eigentumsdauer und der Selbstnutzung durch den Veräusserer oder dessen Ehegatten bei Erwerb des Grundstücks aus steueraufschiebender Veräusserung auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abgestellt. Entsprechend dieser Regelung kann die Voraussetzung der Dauer des Selbstbewohnens bei Erwerb des Grundstückes aus steueraufschiebender Veräusserung auch in Fällen erfüllt sein, in denen der Veräusserer nicht während der ganzen Dauer auch Eigentümer der Liegenschaft war. Der Wortlaut beschränkt die Anrechnung der Selbstnutzung ohne Eigentum jedoch auf Ehegatten. Die im Entwurf der Regierung vorgesehene Ermässigung knüpfte ausschliesslich an der Dauer des Eigentums an. In den Beratungen der Kommission des Grossen Rates wurde der Gedanke geäussert, Grundeigentum diene nicht unwesentlich der Altersvorsorge und verdiene deshalb eine steuerliche Vorzugsbehandlung. Vorsorgecharakter könne insbesondere langjährig selbstbewohntem Wohneigentum zugebilligt werden. Während in diesem Zusammenhang weitere Vorschläge, unter anderem auch die Grundzüge des später realisierten Art. 141 Abs. 2 StG, ausgearbeitet wurden, wurde ein weiteres mögliches Ziel, nämlich die als privilegierte Selbstnutzung zu qualifizierende Weitergabe des Grundstücks an direkte Nachkommen, zwar ebenfalls diskutiert, hingegen wurde dies schliesslich nicht in einen formellen Antrag gefasst, weil das damit verfolgte Ziel als nicht mit dem Gedanken der Selbstvorsorge zusammenhängend und damit als nicht systemkonform qualifiziert wurde. In der Beratung der Bestimmung im Grossen Rat hielt der Kommissionspräsident ausdrücklich fest, der Vorzugssteuersatz gelte, wenn die Voraussetzungen erfüllt werden, für den überlebenden Ehegatten, nicht jedoch für die Nachkommen. Während festgehalten wurde, den erhöhten Rabatt könnten auch all jene Selbstnutzer nicht beanspruchen, die zwar mehr als 15 Jahre Eigentümer der Liegenschaft gewesen seien, diese aber nicht während 15 Jahren selbst bewohnt hätten, sind zum umgekehrten Fall, in welchem der Veräusserer die Liegenschaft während 15 oder mehr Jahren selbst bewohnte, jedoch nicht während fünfzehn Jahren Eigentümer war, in den Materialien keine Wortmeldungen verzeichnet. Die gegenüber dem langjährigen Eigentümer weitergehende Privilegierung des Veräusserers, der seine



Liegenschaft während mindestens fünfzehn Jahren selbst bewohnt hat, bezweckt die Begünstigung der mit dem Erwerb von Wohneigentum verbundenen Selbstvorsorge. Der zusätzliche Rabatt soll jenen Grundeigentümern zugutekommen, welche ihre Mittel in selbstgenutztes Wohneigentum investieren. Die Beschränkung der zusätzlichen Privilegierung auf Ehegatten, welche die Voraussetzungen in zeitlicher Hinsicht erfüllen, ohne selbst Eigentümer gewesen zu sein, erscheint im Übrigen auch unter dem Gesichtspunkt der Vorsorge sinnvoll. Die Ehegatten sorgen gemäss Art. 163 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (SR 210, ZGB) gemeinsam für den gebührenden Unterhalt der Familie. Dazu gehört unter anderem auch eine angemessene Altersvorsorge; darin enthalten ist neben der obligatorischen Vorsorge auch eine den Verhältnissen entsprechende dritte Säule. Im Gegensatz zu der während der ganzen Dauer der Ehe und unter Umständen darüber hinaus (vgl. Art. 125 ZGB) geltenden Pflicht, gemeinsam für den ehelichen Unterhalt zu sorgen, dauert die Unterhaltspflicht der Eltern gegenüber ihren Kindern grundsätzlich nur bis zu deren Mündigkeit (Art. 277 Abs. 1 ZGB). Unter diesem Gesichtspunkt erscheint die Beschränkung der steuerlichen Privilegierung im Sinn der Anrechnung des Selbstbewohnens durch den Ehegatten unabhängig vom Eigentum als sachlich gerechtfertigt (vgl. zum Ganzen SGE 2003 Nr. 2 E. 2c/bb mit Hinweisen; StB 141 Nr. 2 Ziff. 5).

4.4. Die von den Beschwerdeführern angestrebte Ausdehnung der steuerlichen Privilegierung auf die Erben ist demgegenüber wie dargelegt systemfremd. Dies auch deshalb, weil sie nicht mit der vom Gesetz angestrebten Begünstigung der Selbstvorsorge zusammenhängt. Gestützt auf Art. 108 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101, BV) ist es zulässig, die Selbstvorsorge durch Eigentumbildung fiskalisch zu fördern. Die Beschwerdeführer haben das Grundstück jedoch aus freien Stücken veräussert und die ihnen zugeflossenen Mitteln auch nicht in ein neues Eigenheim reinvestiert – zumindest machen sie dies nicht geltend, und den Akten kann diesbezüglich auch nichts Entsprechendes entnommen werden. Sie übersehen ferner auch, dass das Ziel der Wohneigentumsförderung nicht darin besteht, um jeden Preis eine hohe Eigentümerquote zu erreichen. Hingegen ist der Bund sowohl im Rahmen seiner Förderungstätigkeiten als auch in Zusammenhang mit dem Erlass von Vorschriften nach Art. 108 Abs. 4 BV verpflichtet, den Interessen von Familien, Betagten, Bedürftigen und Behinderten besondere Beachtung zu schenken. Diese Bestimmung nennt Personengruppen, welche aus finanziellen oder



ändern – etwa baulichen – Gründen auf dem Wohnungsmarkt bzw. beim Erwerb von Wohneigentum erfahrungsgemäss mit besonderen Schwierigkeiten zu kämpfen haben (C. Alvarez, in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender, Die schweizerische Bundesverfassung – St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, N 32 zu Art. 108 BV). Inwiefern den Beschwerdeführern der Zugang zum Wohnungsmarkt mit einem Besitzesdauerrabatt von "lediglich" 30 Prozent, anstelle der von ihnen favorisierten 40,5 Prozent, erschwert werden sollte, erschliesst sich dem Gericht nicht. Die Wohneigentumsförderung wird in Fällen wie dem vorliegenden vielmehr bereits dadurch gewährleistet, dass für Erben die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben wird (vgl. Art. 132 Abs. 1 lit. a StG). Schliesslich erkannte die Vorinstanz in diesem Zusammenhang zutreffend, dass nicht ersichtlich sei, inwiefern sich aus Art. 41 Abs. 1 lit. c BV etwas in Bezug auf die Besteuerung der Grundstückgewinnsteuer ableiten liesse. Sie wies insbesondere zu Recht darauf hin, dass die Sozialziele von Art. 41 BV keine klagbaren Rechte des Individuums begründen, was in Abs. 4 der genannten Bestimmung in prägnanter Weise zum Ausdruck gebracht wird (Häfelin/Haller/Keller/Thurnheer, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 9. Aufl. 2016, Rz. 910 f.). Vorliegend ging das Grundstück mit dem Erbfall in das Gesamteigentum der Beschwerdeführer über. Dieser Vorgang allein löste noch keine Grundstückgewinnsteuer aus, sondern es erfolgte ein Steueraufschub (Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG). Erst bei der späteren Veräusserung war den Beschwerdeführern die Besitzesdauer der Erblasserin anzurechnen, weshalb der Beschwerdegegner den Eigentumsdauerrabatt von 30 Prozent gewährte. Ein darüberhinausgehender Eigentumsdauerrabatt würde voraussetzen, dass die Liegenschaft vom Veräusserer während 15 Jahren selbst bewohnt worden ist, was vorliegend mit Blick auf die Beschwerdeführer offensichtlich nicht der Fall war. Nachdem aufgrund des Dargelegten kein gesetzlicher Anspruch der Erbmasse auf den maximal zulässigen Eigentumsdauerrabatt von 40,5 Prozent besteht, ist eine Verletzung des allgemeinen Rechtsgrundsatzes der Universalsukzession durch Art. 141 StG nicht ersichtlich. Im Übrigen kann anstelle von Wiederholungen auf die zutreffenden vorinstanzlichen Darlegungen (Erw. 5c, S. 10) verwiesen werden.

4.5. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde auch in diesem Punkt abzuweisen ist.

5. [...]



Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

- 1.** Die Beschwerde wird abgewiesen.
- 2.** Die Beschwerdeführer bezahlen die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'000 unter Verrechnung mit dem von ihnen in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss.
- 3.** Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

Der Abteilungspräsident

Die Gerichtsschreiberin

Zürn

Blanc Gähwiler