



**Fall-Nr.:** B 2021/60  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 06.08.2021  
**Entscheiddatum:** 10.06.2021

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 10.06.2021**

**Steuerrecht, Erbvorbezug, Ersatzbeschaffung. Art. 136 Abs. 1 und 4, Art. 132 Abs. 1 lit. a und lit. f StG. Die Vorinstanz ging zu Recht davon aus, der Erwerb der verkauften Liegenschaft durch den Beschwerdeführer im Jahr 2011 habe keinen Erbvorbezug dargestellt, was sich sowohl aus den – Ausgangspunkt bildenden – zivilrechtlichen Verhältnissen wie auch aus steuerrechtlicher Optik ergibt. Sie stellte daher für die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zu Recht auf die Transaktion im Jahr 2011 als letzte massgebende Veräusserung ab. Soweit der erzielte Gewinn auf die Veräusserung der selbstgenutzten Wohnung zurückzuführen ist und zum Erwerb des selbstbenutzten Wohnteils der neuen Liegenschaft verwendet wurde, ist ein Steueraufschub zu gewähren (Verwaltungsgericht, B 2021/60).**

#### **Entscheid vom 10. Juni 2021**

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; a.o. Gerichtsschreiber Kapsahili

Verfahrensbeteiligte

**K.\_\_,**

**Beschwerdeführer,**

vertreten durch Coco Verwaltung GmbH, Linsebühlstrasse 11, 9000 St. Gallen

Zustelladresse: Coco Verwaltung GmbH, Andreas Vetsch, Postfach 620, 7270 Davos Platz



## St.Galler Gerichte

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.**

K.\_\_ veräusserte am 23. Mai 2019 (vgl. Grundbucheintrag) das Grundstück Nr. 0001, R.\_\_, Grundbuchkreis X.\_\_, mit drei Mehrfamilienhäusern (Vers.-Nrn. 0101, 0102 und 0103) mit insgesamt 16 Wohnungen zum Preis von CHF 3'650'000 an die C.\_\_ Immobilien AG. Er hatte das Grundstück mit Kaufvertrag vom 31. Januar 2011 von seinem Stiefvater E.\_\_ sel. zum Preis von CHF 2'670'000 erworben. E.\_\_ sel. seinerseits hatte das Grundstück im Jahr 1987 geerbt und zwischen 1990 und 2010 insgesamt CHF 2'888'764 in die Liegenschaft investiert. K.\_\_ und B.\_\_ nutzten eine der Wohnungen im Mehrfamilienhaus Vers.-Nr. 0102 selbst. Bereits am 18. Dezember 2018 hatten sie zum Preis von CHF 640'000 (unter anderem) an der F.\_\_strasse in X.\_\_ eine 4 ½-Zimmer-Wohnung im Stockwerkeigentum (Nr. 0002; Grundstück Nr. 0003) mit zwei Autoeinstellplätzen erworben.

#### **B.**

Die Veräusserung im Jahr 1987 behandelte das kantonale Steueramt, Abteilung Grundstückgewinnsteuer, als steueraufschiebend. Bei der Veräusserung im Jahr 2011 ermittelte sie – ausgehend vom Verkaufspreis von CHF 2'670'000 und anrechenbaren



## St.Galler Gerichte

Anlagekosten von CHF 3'323'718, davon CHF 430'900 Verkehrswert vor 50 Jahren und Neuwertvergleich bis Erbgang – gemäss Veranlagungsverfügung vom 22. Juni 2011 einen Verlust von CHF 653'718.

Für die Veräusserung im Jahr 2019 ging die Abteilung Grundstückgewinnsteuer zunächst von einer steueraufschiebenden Wirkung der beiden vorangegangenen Veräusserungen aus. Sie veranlagte K.\_\_ dementsprechend am 4. März 2020 mit einem steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 307'035 – Veräusserungserlös CHF 3'650'000 abzüglich Anlagekosten von CHF 3'342'965 (Erwerbspreis CHF 430'900, Nebenkosten CHF 23'301 und wertvermehrnde Aufwendungen CHF 2'888'764) – und gewährte für die lange Besitzesdauer den – damals geltenden – maximalen Rabatt von dreissig Prozent auf dem Steuerbetrag. Den geltend gemachten teilweisen Aufschub zufolge Ersatzbeschaffung gewährte sie wegen Geringfügigkeit nicht.

### C.

Auf Einsprache hin kam das kantonale Steueramt im Einspracheentscheid vom 10. Juni 2020 zum Schluss, die Veräusserung im Jahr 2011 habe nicht steueraufschiebend gewirkt. Es ermittelte einen steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 931'756 – Veräusserungserlös CHF 3'650'000 abzüglich Anlagekosten CHF 2'718'244 (Erwerbspreis CHF 2'670'000 und Nebenkosten CHF 48'244) – und gewährte keinen Rabatt für die Besitzesdauer. Es resultierte daraus ein Steuerbetrag von CHF 312'119. Die Verwaltungsrekurskommission wies den gegen diesen Einspracheentscheid erhobenen Rekurs am 18. Februar 2021 ab.

### D.

K.\_\_ (Beschwerdeführer) erhob gegen den am 19. Februar 2021 versandten Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) mit Eingabe vom 16. März 2021 Beschwerde beim Verwaltungsgericht, im Wesentlichen mit dem Rechtsbegehren, der Rekursentscheid und der Einspracheentscheid seien aufzuheben. Die Veräusserung im Jahr 2011 sei als Erbvorbezug zu behandeln, so dass sich für die Veräusserung im Jahr 2019 ein Verlust von CHF 21'113 – Veräusserungserlös CHF 3'650'000 abzüglich Erwerbspreis 1987 CHF 734'105 (Hypothek CHF 580'000, Erbschaftssteuern CHF 147'000, Handänderungs- und Grundbuchgebühren CHF 7'105), wertvermehrnde Aufwendungen 1987-2011 CHF 2'888'764 und Handänderungskosten CHF 48'244 – ergebe. Ein allfälliger Grundstückgewinn wäre aufgrund der Ersatzbeschaffung anteilmässig aufzuschieben und auf dem – verbleibenden – Steuerbetrag ein Rabatt von 25.50 Prozent für die Besitzesdauer von 32 Jahren (1987-2019) zu gewähren.



## St.Galler Gerichte

Die Vorinstanz verwies mit Vernehmlassung vom 15. April 2021 auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) verzichtete am 21. April 2021 auf eine Vernehmlassung und beantragte, die Beschwerde sei abzuweisen. Der Beschwerdeführer nahm am 10. Mai 2021 abschliessend Stellung.

Auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und die Ausführungen des Beschwerdeführers zur Begründung seines Rechtsbegehrens 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). Nicht einzutreten ist auf die Beschwerde, soweit damit die Aufhebung des Einspracheentscheides vom 10. Juni 2020 beantragt wird. Dieser wurde vom angefochtenen Rekursentscheid ersetzt und kann deshalb nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens sein (Devolutiveffekt; BGE 125 II 29 E. 1c mit Hinweisen). Im Übrigen sind die Eintretensvoraussetzungen erfüllt: Als Steuerpflichtiger, dessen Begehren mit dem angefochtenen Entscheid abgewiesen wurde, ist der Beschwerdeführer zur Beschwerdeerhebung befugt (Art. 196 Abs. 1 StG). Die Beschwerde gegen den am 19. Februar 2021 versandten Rekursentscheid wurde mit Eingabe vom 16. März 2021 (Datum des Poststempels) rechtzeitig erhoben und erfüllt formell und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist unter dem genannten Vorbehalt einzutreten.

#### **2.**

##### **2.1**

Es ist unbestritten, dass ein allfälliger Gewinn, den der Beschwerdeführer mit der Veräusserung der Liegenschaft Nr. 0001, X., am 23. Mai 2019 erzielte, der Grundstückgewinnsteuer untersteht. Die Beteiligten sind sich hinsichtlich des Veräusserungserlöses (CHF 3'650'000), der wertvermehrenden Aufwendungen seit 1987 (1990-2011 CHF 2'888'764) und der Nebenkosten (CHF 48'244) einig.



Streitig ist demgegenüber, ob die Übertragung der Liegenschaft an den Beschwerdeführer durch den Stiefvater per 31. Januar 2011 einen Steueraufschub nach sich zog. Der Beschwerdeführer geht davon aus, dies sei der Fall. Er trägt vor, E. \_\_\_ sel. habe sich im Herbst 2010 entschlossen, die gesamte Liegenschaft an ihn, seinen Stiefsohn, "auf Rechnung künftiger Erbschaft zu übertragen". In der Folge sei mit dem Eintrag am 31. Januar 2011 der Kaufvertrag "im Sinne der Rechnung auf künftige Erbschaft mit Übernahme der Grundpfandschulden (CHF 2'300'000), der Privatschulden von Frau O. \_\_\_ (CHF 173'000) und dem unentgeltlichen Wohnrecht (CHF 197'000) vollzogen" worden. Es sei kein Entgelt geflossen. Es gelte damit die steueraufschiebende Wirkung. Aufgrund der "Übertragung auf künftige Erbschaft" sei in Anwendung von Art. 245 Abs. 2 StG bei der Handänderungssteuer denn auch der Halbsatz von 0.5% angewendet worden. Dass der Übernahmewert im Kaufvertrag vom 31. Januar 2011 exakt dem offiziellen Verkehrswert gemäss Schätzungsprotokoll vom 8. Juli 2004 entspreche, sei rein zufällig. Ausgehend davon möchte der Beschwerdeführer zwecks Berechnung des Grundstücksgewinns auf den Erwerbspreis aus dem Jahr 1987 abstellen und die getätigten wertvermehrenden Investitionen in der unbestrittenen Höhe CHF 2'888'764 berücksichtigt wissen.

### 2.2

Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen unter anderem Gewinne, die aus Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt (Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG; Art. 130 Abs. 1 und Art. 134 StG). Als Erwerbspreis gilt der durch die Grundbuchbelege ausgewiesene Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen des Erwerbers oder der tatsächlich bezahlte niedrigere Preis (Art. 136 Abs. 1 StG). Bei Erwerb aus Eigentumswechsel mit Steueraufschub ist der Erwerbspreis bei der letzten Veräusserung massgebend, die keinen Steueraufschub bewirkt hat oder bewirkt hätte (Art. 136 Abs. 4 StG; vgl. BGer 2C\_1055/2019 vom 26. Juni 2020 E. 2.2.1).

Gemäss Art. 132 Abs. 1 lit. a StG wird die Grundstückgewinnsteuer u.a. bei Eigentumswechsel durch Erbvorbezug aufgeschoben (vgl. auch Art. 12 Abs. 3 lit. a



StHG). Beim Erbvorbezug handelt es sich um ein Rechtsgeschäft, mit dem ein präsumtiver Erblasser zu seinen Lebzeiten einem präsumtiven Erben eine vollständig oder zumindest teilweise unentgeltliche Zuwendung ausrichtet, mit welcher er den Präsumtiverben bereichern will und die sich dieser im Erbgang dereinst an seinen Erbteil anrechnen lassen muss (BGer 2C\_785/2020 vom 18. März 2021 E. 2.4.3 mit Hinweisen). Unentgeltlichkeit liegt dabei nicht nur in denjenigen Fällen vor, in welchen keine Gegenleistung erbracht wird, sondern auch dort, wo zwischen Leistung und Gegenleistung ein offensichtliches Missverhältnis besteht (vgl. zit. BGer 2C\_785/2020 E. 2.4.4 ff.).

Ausgangspunkt der steuerlichen Beurteilung eines Vorgangs bilden die zivilrechtlichen Verhältnisse, insbesondere die von den Beteiligten abgeschlossenen Verträge (BGer 2C\_342/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 3.2.1; für den Kontext des Erbvorbezugs bei der Besteuerung von Grundstücksgewinnen vgl. BGer 2C\_780/2014 vom 29. April 2015 E. 2.2). Zur Auslegung eines Vertrages ist in erster Linie auf den übereinstimmenden wirklichen Willen der Parteien abzustellen (empirische oder subjektive Auslegung gemäss Art. 18 Abs. 1 OR). Die subjektive Vertragsauslegung bezieht sich auf den Willen der Vertragsparteien im Zeitpunkt des Vertragsschlusses. Steht eine tatsächliche Willensübereinstimmung fest, bleibt für eine Auslegung nach dem Vertrauensgrundsatz kein Raum. Erst wenn eine tatsächliche Willensübereinstimmung unbewiesen bleibt, sind zur Ermittlung des mutmasslichen Parteiwillens die Erklärungen der Parteien aufgrund des Vertrauensprinzips so auszulegen, wie sie nach ihrem Wortlaut und Zusammenhang sowie den gesamten Umständen verstanden werden durften und mussten (objektive Auslegung; zum Ganzen BGer 2C\_780/2014 vom 29. April 2015 E. 2.2 mit Hinweisen).

### 2.3

Vorauszuschicken ist, dass in der vorliegenden Konstellation die Annahme eines Erbvorbezugs bereits deshalb nicht selbstverständlich ist, weil es sich beim Kaufvertrag vom 31. Januar 2011 um eine Transaktion zwischen dem Beschwerdeführer und dessen Stiefvater handelte. Stiefkinder sind Nachkommen des Ehegatten einer Person; sie sind mit der betreffenden Person nicht verwandt, sondern verschwägert (Art. 21 ZGB), und gehören folglich weder zu ihren Nachkommen noch zu ihren gesetzlichen Erben (P. Weimar, in: Hausheer/Walter [Hrsg.], Berner Kommentar



zum schweizerischen Privatrecht, Band III/1/1, Bern 2009, N 17 zu Art. 457 ZGB). Zwar schliesst dies eine erbrechtliche Relevanz der erwähnten Transaktion nicht von vornherein aus. Eine solche würde indes voraussetzen, dass eine Adoption oder eine Erbeinsetzung des Beschwerdeführers durch E. \_\_ sel. vorgelegen hätte. Dass dies der Fall war, behauptet der Beschwerdeführer aber gerade nicht. Wie es sich damit verhält, kann jedoch dahingestellt bleiben, zumal, wie nachfolgend aufzuzeigen ist, so oder anders nicht von einem Erbvorbezug im hiavor dargelegten Sinne die Rede sein kann.

Der Wortlaut des Kaufvertrags vom 31. Januar 2011 nimmt weder auf ein allfälliges Erbe oder eine Erbenstellung des Beschwerdeführers Bezug, noch deutet er sonstwie auf einen (teilweisen) Verzicht auf ein Entgelt seitens E. \_\_ sel. hin. Insbesondere wird darin kein (Teil )Betrag ausgeschieden, der dem Beschwerdeführer einst im Rahmen des Erbgangs anzurechnen wäre. Gegenteils findet sich im Kaufvertrag folgende Aufgliederung betreffend die Tilgung des Kaufpreises (act. 8/8-11 S. 3):

a.durch Übernahme der bestehenden Grundpfandschulden von Fr.  
2'300'000.--

[...]

b.durch Übernahme der bestehenden Darlehensschuld der Verkäuferenschaft von Fr.  
173'000.--

[...]

c.durch Anrechnung des kapitalisierten Wertes des gemäss Ziffer 13 der weiteren Vertragsbestimmungen neu zu begründenden Wohnrechtes zu Gunsten E. \_\_ und O. \_\_ von Fr.  
197'000.--

[...]

**Fr.**

**2'670'000.--**



Die Übernahme bestehender Grundpfand- und Darlehensschulden qualifiziert klar als vertragliche Gegenleistungen (vgl. etwa BGer 5A.33/2006 vom 24. April 2007 E. 5), und auch der Barwert von Wohnrechten zugunsten des Veräusserers stellt Teil des Erlöses bzw. Erwerbspreises dar (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, V/70; Zwahlen/Nyffenegger, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 3. Aufl. 2017, N 48 zu Art. 12 StHG; StB 135 Nr. 1 Ziff. 2). Die vertraglichen Gegenleistungen des Beschwerdeführers decken somit den gesamten vereinbarten Kaufpreis von CHF 2'670'000 ab. Dass dabei kein Geld floss, ist nicht von Bedeutung. Im Steuerrecht wird nicht auf den pagatorischen Geldfluss, sondern darauf abgestellt, ob ein Anspruch entstanden ist (vgl. etwa BGer 2C\_886/2020 vom 23. November 2020 E. 3.3.2).

Auch die übrigen Akten enthaltenen keine Anhaltspunkte dafür, dass die Parteien im Zeitpunkt des Vertragsschlusses eine (teilweise) unentgeltliche Zuwendung (unter Anrechnung an den künftigen Erbteil) vor Augen gehabt hätten. Das einzige Element, das – isoliert betrachtet – in diese Richtung geht, ist ein vom 20. Januar 2011 datierendes Schreiben, welches der Vertreter des Beschwerdeführers an Rechtsanwalt Stefan Thalhammer (wahrscheinlich der damalige Rechtsvertreter von E.\_\_ sel.) sandte. Darin hielt Ersterer fest, es handle sich um einen "Vertrag auf Rechnung künftiger Erbschaft" (act. 8/2-6). Die entsprechende Bezeichnung findet jedoch im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 31. Januar 2011 (act. 8/8-11) gerade keine Erwähnung. Im Übrigen ist ohnehin nicht nachvollziehbar, weshalb es sich um einen "Vertrag auf Rechnung künftiger Erbschaft" handeln sollte, sieht doch die Aufgliederung auf Seite 2 des erwähnten Schreibens im Wesentlichen dieselben Modalitäten betreffend die Kaufpreistilgung vor, wie sie letztlich vereinbart wurden. Materiell – einzig darauf kommt es an (vgl. Art. 18 Abs. 1 OR) – liegt darin keine Unentgeltlichkeit.

Nichts anderes ergibt sich daraus, dass der Beschwerdeführer anführt, es sei "rein zufällig", dass der im Kaufvertrag vom 31. Januar 2011 angegebene Wert dem offiziellen Verkehrswert gemäss Schätzungsprotokoll vom 8. Juli 2004 entsprochen habe, und eine im November 2004 erstellte "neutrale" Schätzung gehe von CHF 2'985'000 bzw. die "offizielle" Schätzung von einem Realwert – der im Übrigen in aller Regel nicht dem Marktwert entspricht – von CHF 3'211'000 aus. Dass es nebst dem



vertraglich vereinbarten Kaufpreis weitere Verkehrs- bzw. Schätzwerte gab, genügt nicht, um auf die Vereinbarung einer (teilweisen) unentgeltlichen Zuwendung zu schliessen. Tatsache ist, dass die Parteien zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses gerade nicht auf diese Werte abstellten, was der Beschwerdeführer denn auch gar nicht behauptet.

Aus all diesen Gründen ist zu schliessen, dass die Parteien übereinstimmend von einer vollständigen Tilgung des Kaufpreises durch den Beschwerdeführer ausgingen. Hinweise auf die Vereinbarung einer (teilweisen) unentgeltlichen Zuwendung liegen keine vor. Zu einem anderen Ergebnis würde man auch nicht gelangen, wenn man den Kaufvertrag vom 31. Januar 2011 stattdessen objektiv auslegte. Dabei kann auf obige Ausführungen verwiesen werden, hätte doch unter den gegebenen Umständen jede redliche Vertragspartei den Vertragsinhalt im dargelegten Sinne verstehen dürfen und müssen. Die Vorinstanz gelangte damit zu Recht zum Ergebnis, dass nicht von einem Erbvorbezug auszugehen sei.

### 2.4

Der Schluss, es liege kein Erbvorbezug vor, überzeugt auch aus steuerrechtlicher Optik:

Wie die Vorinstanz zu Recht feststellte, entsprach der öffentlich beurkundete Kaufpreis von CHF 2'670'000 exakt dem damals gültigen (vgl. Art. 6 Abs. 1 lit. a des Gesetzes über die Durchführung der Grundstückschätzung, sGS 814.1, wonach eine Neubeurteilung der Schätzung in der Regel alle zehn Jahre erfolgt) amtlichen Verkehrswert gemäss Schätzungsprotokoll vom 8. Juli 2004 (act. 8/8-12). Insofern bestand und besteht von vornherein kein Grund, den parteiautonom festgelegten Kaufpreis in Zweifel zu ziehen (vgl. BGer 2C\_785/2020 vom 18. März 2021 E. 2.5.4, wonach mangels Simulation oder Steuerumgehung auf den Wert abzustellen ist, den die Parteien dem Objekt im entsprechenden Zeitpunkt beimassen). Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers ging denn auch der Beschwerdegegner in der Veranlagungsverfügung vom 22. Juni 2011 nicht von einem Steueraufschub infolge Erbvorbezugs aus (vgl. act. 8/8-13).

Als korrekt erweist sich schliesslich, dass die Vorinstanz das im Beschwerdeverfahren



wiederholte Argument des Beschwerdeführers verwarf, aufgrund der angeblichen "Übertragung auf künftige Erbschaft" sei in Anwendung von Art. 245 Abs. 2 StG bei der Handänderungssteuer der Halbsatz von 0.5% angewandt worden. Dem ist nämlich entgegenzuhalten, dass die hälftige Ermässigung des Steuersatzes bei der Handänderungssteuer auf das schwägerschaftliche Verhältnis zwischen E.\_\_\_ sel. und dem Beschwerdeführer, dessen Stiefsohn, zurückzuführen ist. Eine Qualifikation des fraglichen Vorganges als Erbvorbezug war und ist nicht vorausgesetzt. Dies galt bereits im Zeitpunkt der Veräusserung per 31. Januar 2011 (vgl. Art. 245 StG [Stand 1. Januar 2011]).

Nach dem Gesagten ist der vorinstanzliche Schluss, der Beschwerdegegner habe den steuerbaren Gewinn zu Recht auf CHF 931'756 und die Haltedauer auf acht Jahre festgesetzt, nicht zu beanstanden.

### 3.

#### 3.1

Im Eventualstandpunkt bringt der Beschwerdeführer vor, mit Kaufvertrag vom 18. Dezember 2018 hätten er und seine Ehefrau die Stockwerkeigentumswohnung Nr. 0002 (Miteigentum an Grundstück Nr. 0003) an der F.\_\_\_strasse, X.\_\_\_, zum Erwerbspreis von CHF 640'000 als Ersatzbeschaffung erworben. Diese Ersatzbeschaffung machte er bereits in der Steuererklärung vom 27. September 2019 geltend (act. 8/8-1 S. 4), wobei der Beschwerdegegner in der Veranlagungsverfügung vom 4. März 2020 und im Einspracheentscheid vom 10. Juni 2020 (act. 8/8-9 und 10) keinen Aufschub gewährte. Dabei führte er in der Begründung zur Verfügung vom 4. März 2020 aus, der resultierende Gewinnanteil sei zu geringfügig, sodass ein Steueraufschub "keinen Sinn mehr" mache (act. 8/8-3 und 4 S. 2).

#### 3.2

Nach Art. 132 Abs. 1 lit. f StG wird bei der Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung) die Besteuerung des Gewinns aufgeschoben, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (vgl. auch die gleichlautende



Bestimmung von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG). Grundsätzlich steht die Tatsache, dass in einer Liegenschaft mehrere Wohneinheiten vorhanden sind, einem anteilmässigen Steueraufschub nicht entgegen, soweit die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind. Dabei darf die Ersatzbeschaffung nur gerade jene Teile umfassen, welche selbst genutzt werden (VerwGE B 2016/12 vom 13. Februar 2018 E. 2.2 mit Hinweisen; VerwGE B 2015/48 vom 23. August 2016 E. 2.5.2 = SGE 2016 Nr. 14).

### 3.3

Einer näheren Betrachtung bedarf vorliegend einzig die Problematik der bloss teilweisen Eigennutzung. Die übrigen Voraussetzungen (Kontinuität des Steuersubjekts; Ersatzbeschaffung innerhalb der Schweiz; Erwerb des Ersatzobjekts innerhalb eines Jahres vor der Veräusserung des zu ersetzenden Grundstücks) sind ohne weiteres erfüllt (vgl. StB 132 Nr. 6 Ziff. 2.3 – 2.5; Art. 66 Abs. 2 der Steuerverordnung, sGS 811.11). Davon ging in der Veranlagungsverfügung vom 4. März 2020 (implizit) auch der Beschwerdegegner aus.

Vorliegend umfasste das veräusserte Grundstück insgesamt drei Mehrfamilienhäuser an der V.\_\_strasse (Vers.-Nr. 0101) sowie der W.\_\_strasse (Vers.-Nrn. 0102 bzw. 0103) in X.\_\_. Nach den Feststellungen des Beschwerdegegners bewohnte der Beschwerdeführer eine 4-Zimmer-Wohnung im 1. OG des Mehrfamilienhauses Vers.-Nr. 0102 (vgl. auch die Handänderungsanzeige, act. 8/8-2, wo noch die – von Hand durchgestrichene – W.\_\_strasse als Adresse des Beschwerdeführers aufgeführt ist). Insoweit ist das Erfordernis der Selbstnutzung erfüllt (vgl. auch VerwGE B 2015/48 vom 23. August 2016 E. 2.5.2, wonach eine zusätzliche sachenrechtliche Verselbständigung der einzelnen Liegenschaftsteile in steuerlicher Hinsicht nicht erforderlich ist).

Der Steueraufschub setzt sodann voraus, dass der Erlös zum Erwerb oder Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft verwendet wird. Dabei gelten die auf die veräusserte Liegenschaft anzuwendenden Grundsätze gleichermassen für die Ersatzliegenschaft. Dies bedeutet insbesondere, dass bei einer Ersatzliegenschaft, die nicht dauernd und ausschliesslich vom Veräusserer selbst bewohnt wird, nur insoweit ein Aufschub in Frage kommt, als der quotale ermittelte Erlös aus der Veräusserung für den Erwerb oder Bau des preismässig ebenfalls quotale bestimmten Wohnteils der neuen Liegenschaft verwendet wird (VerwGE B 2016/12 vom 13. Februar 2018 E. 2.2).



Der Beschwerdeführer macht, wie erwähnt, geltend, er und seine Ehefrau hätten das erwähnte Stockwerkeigentum Nr. 0002 "zum Erwerbspreis von CHF 640'000" gekauft (Beschwerde S. 4; vgl. auch act. 12). Aus dem Kaufvertrag vom 18. Dezember 2018 geht hervor, dass Kaufgegenstand nebst dem erwähnten Stockwerkeigentum zusätzlich die Miteigentumsanteile Nr. 0004 sowie Nr. 0005 am Grundstück Nr. 0005 bildeten (act. 3/11 S. 2 ff.). Dabei wird im Kaufvertrag ausdrücklich festgehalten, der "Kaufpreis für alle drei Grundstücke betr[age] CHF 640'000.--" (S. 6 oben). Der Miteigentumsanteil Nr. 0005 ist gemäss Kaufvertrag zusätzlich mit einem Mietverhältnis belastet (act. 3/11 S. 8 Ziff. 6). Das Erfordernis der gleich genutzten Ersatzliegenschaft ist somit nur in Bezug auf die vom Beschwerdeführer selbst genutzte Stockwerkeigentumswohnung erfüllt. Für die Miteigentumsanteile Nr. 0004 sowie Nr. 0005 ist kein Steueraufschub zu gewähren. Es ist jedoch realistischerweise davon auszugehen, dass der auf die Stockwerkeigentumswohnung entfallende Anteil am Kaufpreis den nachfolgend ermittelten Anteil am Erlös abdeckt.

Zu klären bleibt damit, in welchem betraglichen Umfang ein Aufschub gewährt werden kann. Auszugehen ist dabei von den Zahlen gemäss der insoweit unbestrittenen Veranlagungsverfügung vom 4. März 2020, wonach die (ehemals) selbstbewohnte 4-Zimmer-Wohnung im 1. OG des Mehrfamilienhauses Vers.-Nr. 0102 gemäss amtlicher Schätzung vom 11. Juni 2014 einen Mietwert von CHF 13'800 aufweist, was zu einem Anteil von 7.0165% am Gesamtmietwert von CHF 196'680 führt (act. 8/8-4 S. 2). Bei einem erzielten Erlös von CHF 3'650'000 ergibt sich ein anteiliger Erlös von CHF 256'102.25, bei dem von einer Verwendung zum Erwerb einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten neuen Stockwerkeigentumswohnung auszugehen ist. In diesem anteiligen Erlös enthalten ist ein anteiliger Gewinn von CHF 65'376 (7.0165% vom Gesamtgewinn CHF 931'756 gemäss Einspracheentscheid vom 10. Juni 2020). In diesem Umfang ist die Besteuerung des erzielten Gewinns aufzuschieben. Damit ergibt sich ein steuerbarer Gewinn von abgerundet CHF 866'300. Die einfache Steuer beträgt demnach CHF 86'630 (Art. 140 Abs. 3 StG). Bei einem Steuerfuss von 335% (Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a in Verbindung mit Art. 7 Abs. 2 lit. b StG) resultiert ein Steuerbetrag von CHF 290'210.

#### 4.

Zusammenfassend dringt der Beschwerdeführer mit seiner Argumentation, es habe



## St.Galler Gerichte

sich beim Erwerb der veräusserten Liegenschaft am 31. Januar 2011 um einen Erbvorbezug mit steueraufschiebender Wirkung gehandelt, nicht durch. Die Vorinstanz ging zu Recht davon aus, für die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer sei auf den Verkauf vom 31. Januar 2011 als letzte massgebende Veräusserung abzustellen. Soweit der Grundstücksgewinn auf die Veräusserung der vom Beschwerdeführer selbst genutzten Wohnung auf dem Grundstück Vers.-Nr. 0102 in X.\_\_ zurückzuführen ist, das heisst im Umfang von CHF 65'376, ist ein Steueraufschub zu gewähren. Soweit der aus der Veräusserung erzielte Gewinn von insgesamt CHF 931'756 darüber hinausgeht, kommt ein Aufschub nicht in Frage. Es resultiert ein zu zahlender Steuerbetrag von CHF 290'210.

### 5.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist, teilweise gutzuheissen. Der angefochtene Entscheid ist mit Ausnahme des Kostenspruches (vgl. dazu unten Erwägung 6.2) aufzuheben und der Beschwerdeführer aus der Veräusserung des Grundstücks Nr. 0001, R.\_\_, Grundbuchkreis X.\_\_, mit einem Steuerbetrag von CHF 290'210 auf einem Gewinn von CHF 866'300 zu veranlagern.

### 6.

#### 6.1

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens zur vier Fünfteln vom Beschwerdeführer und zu einem Fünftel vom Staat (kantonales Steueramt) zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Auf eine Erhebung des dem Staat auferlegten Kostenanteils ist nicht zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP). Für den Beschwerdeentscheid erscheint eine Gebühr von CHF 2'000 als angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Anteil des Beschwerdeführers ist mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss von CHF 2'000 zu verrechnen. CHF 400 sind ihm zurückzuerstatten.

Ausseramtliche Kosten sind mangels Anträgen und Anspruchs nicht zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 und Art. 98<sup>bis</sup> VRP).



### 6.2

Zumal der Beschwerdeführer im Rekursverfahren (noch) keine Ersatzbeschaffung geltend gemacht und den Kaufvertrag vom 18. Dezember 2018 betreffend die Eigentumswohnung erst im Beschwerdeverfahren eingereicht hat, besteht kein Anlass, den vorinstanzlichen Kostenentscheid zu ändern.

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

#### **1.**

Die Beschwerde wird, soweit darauf einzutreten ist, teilweise gutgeheissen und der angefochtene Rekursentscheid der Vorinstanz vom 18. Februar 2021 mit Ausnahme des Kostenspruches aufgehoben.

#### **2.**

Der Beschwerdeführer wird aus der Veräusserung des Grundstücks Nr. 0001, R.\_\_\_, Grundbuchkreis X.\_\_\_, mit einem Steuerbetrag von CHF 290'210 auf einem Gewinn von CHF 866'300 veranlagt.

#### **3.**

Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'000 bezahlt der Beschwerdeführer zu vier Fünfteln und der Staat (kantonales Steueramt) zu einem Fünftel. Der Anteil des Beschwerdeführers wird mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss von CHF 2'000 verrechnet. CHF 400 werden ihm zurückerstattet.

#### **4.**

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.