

# **BGer 2C\_648/2018 vom 25. September 2019**

Bundesgericht, 2019-09-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_648\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_648_2018)

FR: TF 2C\_648/2018 du 25 septembre 2019

IT: TF 2C\_648/2018 del 25 settembre 2019

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Der angefochtene Entscheid unterliegt der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ( Art. 82 Abs. 1 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Art. 90 BGG in Verbindung mit Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger zur Beschwerdeführung legitimiert (vgl. Art. 73 Abs. 2 StHG ). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 42 und Art. 46 Abs. 1 lit. b in Verbindung mit Art. 100 Abs. 1 BGG ) ist grundsätzlich einzutreten (vgl. aber sogleich E. 1.2).

### **E. 1.2**

Der Beschwerdeführer fordert einen Vergütungszins für zu viel entrichtete Grundstückgewinnsteuern.

Weder aus dem interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot ( Art. 127 Abs. 3 BV ) noch aus dem StHG folgt eine Verpflichtung zur Leistung eines Vergütungszinses. Ein entsprechender Anspruch müsste sich aus dem massgebenden kantonalen Recht ergeben. Dass dies für den Kanton St. Gallen zutrifft, hat der Beschwerdeführer nicht dargetan, weshalb auf das genannte Begehren nicht eingetreten werden kann (siehe E. 2 nachstehend; vgl. Urteile 2C\_655/2016 vom 17. Juli 2017 E. 1.2; 2C\_204/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 1.2, in: StR 72/2017 S. 232, ASA 85 S. 502; 2P.65/2006 vom 31. August 2006 E. 1.2, in: RDAF 2006 II S. 518).

### **E. 2**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ), doch die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem sowie interkantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist ( Art. 106 Abs. 2 BGG ). Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen grundsätzlich mit freier Kognition. In den Bereichen, in welchen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts indessen im Wesentlichen auf Willkür, und es gelten die erhöhten Rügeanforderungen des Art. 106 Abs. 2 BGG ( BGE 134 II 207 E. 2 S. 209 f.; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.).

### **E. 3**

Nach Art. 12 Abs. 1 StHG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- oder

forstwirtschaftlichen Grundstücks sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG sieht bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung) einen Aufschub der Besteuerung vor, soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.

Gemäss Art. 66 Abs. 1 Satz 1 der Steuerverordnung des Kantons St. Gallen vom 20. Oktober 1998 (SGS 811.11; im Folgenden: StV/SG) kann der Verkaufserlös innert drei Jahren nach der Veräusserung zum Erwerb eines Ersatzgrundstücks verwendet werden. Die Frist wird nach Art. 66 Abs. 1 Satz 2 StV /SG erstreckt, wenn die Verzögerung durch nicht im Einflussbereich des Steuerpflichtigen liegende Umstände bedingt ist. Gemäss Art. 66 Abs. 2 StV /SG ist auch der Erwerb eines Ersatzgrundstücks innert eines Jahres vor Veräusserung des zu ersetzenden Grundstücks zulässig.

#### **E. 4**

Unbestritten ist vorliegend, dass beim Verkauf der Liegenschaft in W. \_\_\_\_\_/TG vom 1. Oktober 2012 aufgrund einer Ersatzbeschaffung in U. \_\_\_\_\_/SG ein Steueraufschub gewährt wurde.

Hingegen ist vor dem Bundesgericht die Rechtsfrage streitig, ob aufgrund des am 15. Mai 2014 erfolgten Erwerbs der Liegenschaft in V. \_\_\_\_\_/SZ ein (weiterer) Fall einer ebenfalls vorweggenommenen Ersatzbeschaffung vorliege und, sofern dies nicht zutreffen sollte, der Kanton St. Gallen kollisionsrechtlich zur Besteuerung des im Kanton Thurgau angefallenen, seinerzeit aufgrund Steueraufschubs nicht besteuerten Gewinnes von Fr. 212'041.-- zuständig ist. Zudem liegt im Streit, ob im Falle eines grundsätzlich bestehenden Besteuerungsrechts des Kantons St. Gallen die am 25. Juni 2013 erfolgte Übertragung eines Miteigentumsanteils von einem Fünftel am Grundstück in U. \_\_\_\_\_/SG an die damalige Lebenspartnerin und spätere Ehefrau des Beschwerdeführers als grundstückgewinnsteuerpflichtiger Tatbestand hätte betrachtet werden müssen und damit anlässlich des Verkaufes vom 22. April 2016 ein Fünftel des bis dahin aufgrund Steueraufschubs unbesteuert gebliebenen Grundstückgewinnes aus dem Kanton Thurgau nicht zum steuerpflichtigen Grundstückgewinn gezählt werden darf. Wäre Letzteres der Fall, würde nach den Berechnungen des Beschwerdeführers der im Eventualantrag genannte steuerbare Grundstückgewinn von Fr. 51'500.-- resultieren.

#### **E. 5.1**

Die Vorinstanz hat angenommen, dass vorliegend bei der Übertragung des Grundstücks in U. \_\_\_\_\_/SG anfangs Mai 2016 die Ersatzbeschaffungskette trotz des mit dem Grundbucheintrag vom 17. Juni 2014 vollzogenen Kaufes der Miteigentumsanteile am Grundstück in V. \_\_\_\_\_/SZ durch den Beschwerdeführer und seine damalige Lebenspartnerin abgerissen ist. Zur Begründung führte die Vorinstanz aus, zwischen den beiden Handänderungen vom 17. Juni 2014 und 2. Mai 2016 liege mehr als ein Jahr, weshalb die maximal zulässige Frist für eine vorweggenommene Ersatzbeschaffung von Art. 66 Abs. 2 StV /SG überschritten sei. Damit sei kein weiterer Steueraufschub mehr zu gewähren.

Der Beschwerdeführer wendet hiergegen insbesondere ein, die "aus Art. 66 Abs. 1 StV [/SG] abgeleitete [recte: in Art. 66 Abs. 2 StV /SG statuierte] einjährige Frist für die vorzeitige Ersatzbeschaffung ohne Verlängerungsmöglichkeit in begründeten

Ausnahmefällen" verstosse gegen Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG (Beschwerde, S. 5).

### **E. 5.2**

Das Bundesgericht hatte in seinem Urteil 2A.445/2004 vom 7. Juni 2004 über den Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung in einem Fall zu entscheiden, bei welchem die "Altliegenschaft" fünfzehn Monate nach dem Kauf der Ersatzliegenschaft verkauft worden war. Der betroffene Kanton hatte dabei auf Gesetzesstufe vorgesehen, dass die Besteuerung aufgeschoben werde, soweit der Veräusserungserlös ein Jahr vor oder zwei Jahre nach der Veräusserung zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Ferner war im einschlägigen kantonalen Steuergesetz statuiert, dass bei Gewährung eines Steueraufschubs infolge nachträglicher Ersatzbeschaffung die Frist von zwei Jahren in begründeten Fällen auf höchstens vier Jahre erstreckt werden kann (vgl. E. 2.2 und E. 3.1 des Urteils).

Das Bundesgericht kam seinerzeit zum Schluss, dass Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG den Kantonen einen Freiraum für eine selbstständige Definition des Begriffes der "angemessenen Frist" belasse (E. 5 des Urteils). Die im betreffenden Kanton vorgesehene Ordnung mit unterschiedlichen Fristen für die vorgängige und die nachträgliche Ersatzbeschaffung bilde eine verhältnismässige Konkretisierung dieses Begriffes (E. 6 des Urteils). Ins Gewicht falle in diesem Kontext, dass eine vorzeitige Anschaffung des Ersatzobjektes als Ausnahme zu betrachten sei, weil dabei für den Eigentümer eine Doppelbelastung resultiere. Aus wirtschaftlicher Sicht habe der Eigentümer ein Interesse, das zu ersetzende Objekt möglichst rasch abzustossen. Umgekehrt lasse eine längere Haltedauer darauf schliessen, dass es nicht um den Ersatz eines Objekts gehe, sondern vielmehr um das Ausnutzen von Marktchancen für das zu verkaufende Objekt (E. 6.2 des Urteils). Bei der vorgängigen Ersatzbeschaffung sei zudem die Missbrauchsgefahr grösser als bei der nachträglichen Ersatzbeschaffung (E. 6.3 des Urteils). Es sei dem kantonalen Gesetzgeber aus diesen Gründen nicht verwehrt, bei der nachträglichen (ordentlichen) Ersatzbeschaffung die Möglichkeit einer Fristverlängerung vorzusehen und beim Ausnahmefall der vorgängigen Ersatzbeschaffung eine absolute - nicht verlängerbare - Frist zu setzen (E. 6.4 des Urteils).

### **E. 5.3**

Die genannten Überlegungen des Bundesgerichts können sinngemäss auch vorliegend Geltung beanspruchen, ist doch die im Kanton St. Gallen vorgesehene Ordnung (soweit hier interessierend) in materieller Hinsicht im Wesentlichen, d.h. abgesehen von der drei- statt zweijährigen Frist für nachträgliche Ersatzbeschaffungen, identisch mit derjenigen des im erwähnten Fall betroffenen Kantones (zum Ausschluss einer Fristerstreckung bei vorzeitiger Anschaffung des Ersatzgutes vgl. sogleich E. 5.5). Es ist unter diesen Umständen nicht ersichtlich, inwiefern die von der Vorinstanz herangezogene Vorschrift von Art. 66 Abs. 2 StV /SG gegen Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG verstossen sollte.

Zwar hat der Kanton St. Gallen den Begriff der "angemessenen Frist" von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG anders als der beim Urteil 2A.445/2004 vom 7. Juni 2004 betroffene Kanton lediglich auf Verordnungsstufe konkretisiert. Dies lässt aber Art. 66 Abs. 2 StV /SG nicht als bundesrechtswidrig erscheinen. Der Regierungsrat des Kantons St. Gallen durfte nämlich die hier interessierende Verordnungsregelung gestützt auf die ihm mit Art. 318 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998 (SGS 811.1; im Folgenden: StG/SG) eingeräumte Kompetenz aufstellen, die zum Vollzug des Gesetzes

erforderlichen Vorschriften zu erlassen. Denn Art. 66 Abs. 2 StV /SG begründet keine neuen Rechte und Pflichten, sondern führt die im Gesetz enthaltene Regelung (vgl. die mit dem Wortlaut von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG übereinstimmende Vorschrift von Art. 132 Abs. 1 lit. f StG /SG) in Einklang mit dem übergeordneten Recht näher aus.

#### **E. 5.4**

Die Vorinstanz ist zu Recht davon ausgegangen, dass für Beginn und Ende der "angemessenen" Frist auf die jeweiligen Tagebucheinträge im Grundbuch abzustellen ist (ausführlich dazu Urteil 2C\_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 3.3, mit Hinweisen). Zwischen den hier interessierenden beiden Tagebucheinträgen (17. Juni 2014 und 2. Mai 2016) liegen mehr als zwölf Monate. Daher erweist es sich als bundesrechtskonform, dass die Vorinstanz in Anwendung von Art. 132 Abs. 1 lit. f StG /SG bzw. Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG in Verbindung mit Art. 66 Abs. 2 StV /SG trotz des Kaufes der Miteigentumsanteile am Grundstück in V.\_\_\_\_\_/SZ einen (weiteren) Ersatzbeschaffungstatbestand verneint hat.

#### **E. 5.5**

Beim hier gezogenen Schluss bleibt es auch, wenn man die weiteren Vorbringen des Beschwerdeführers berücksichtigt. Namentlich stösst er ins Leere, soweit er geltend macht, bei der Beurteilung der Frage, ob er innert der für eine vorgängige Ersatzbeschaffung angemessenen Frist die Liegenschaft in U.\_\_\_\_\_/SG veräussert hat, seien seine aufwendigen Verkaufsbemühungen und seine Bereitschaft, diese Liegenschaft mit Verlust zu verkaufen, zu berücksichtigen.

##### **E. 5.5.1**

Die Vorinstanz hat implizit die Möglichkeit einer Erstreckung der massgeblichen Frist verneint. Damit ist die Vorinstanz weder in Willkür verfallen noch hat sie auf andere Weise Bundesrecht verletzt. Denn angesichts der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach bei vorgängigen Ersatzbeschaffungen sachliche Gründe für strengere Anforderungen als bei nachträglichen Ersatzbeschaffungen bestehen (vgl. E. 5.2), ist es ohne Weiteres haltbar, die Vorschrift von Art. 66 Abs. 1 Satz 2 StV /SG dahingehend zu interpretieren, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Möglichkeit der Fristerstreckung nur bei der im gleichen Absatz geregelten Frist für nachträgliche Ersatzbeschaffungen ( Art. 66 Abs. 1 Satz 1 StV /SG), nicht aber bei der im folgenden Absatz vorgesehenen Einjahresfrist für vorgängige Ersatzbeschaffungen ( Art. 66 Abs. 2 StV /SG) besteht.

Zwar beruft sich der Beschwerdeführer auch auf einen Eintrag im St. Galler Steuerbuch. Das St. Galler Steuerbuch bildet allerdings lediglich eine Verwaltungsverordnung und bindet die richterlichen Behörden nicht (vgl. Urteil 2C\_814/2016 / 2C\_815/2016 vom 26. Oktober 2017 E. 3.4.2). Es wendet sich an die rechtsanwendenden Behörden und bezweckt eine einheitliche Veranlagungspraxis. Dem St. Galler Steuerbuch ist zudem zur hier streitigen Problematik, ob die einjährige Frist für vorgängige Ersatzbeschaffungen erstreckt werden kann, keine Aussage zu entnehmen. Insbesondere ist an der vom Beschwerdeführer angeführten Stelle des St. Galler Steuerbuches im Wesentlichen einzig davon die Rede, dass die dreijährige Frist für nachträgliche Ersatzbeschaffungen um maximal ein Jahr erstreckt werden könne (St. Galler Steuerbuch [StB] 132 Nr. 6 Ziff. 2.5). An der einschlägigen Stelle wird aber bezeichnenderweise nicht davon gesprochen, dass auch die einjährige Frist für eine vorgängige Ersatzbeschaffung von Art. 66 Abs. 2 StV /SG erstreckt werden könne.

### **E. 5.5.2**

Der Beschwerdeführer macht im Übrigen geltend, er habe gemäss dem Recht des Kantons Thurgau die am 15. Mai 2014 gekaufte Ersatzliegenschaft in V. \_\_\_\_\_/SZ innert angemessener Frist für eine Ersatzbeschaffung, d.h. innert weniger als zwei Jahren seit der Handänderung im Kanton Thurgau vom 1. Oktober 2012 erworben. Damit verkennt er aber, dass vorliegend die Besteuerung des im Kanton Thurgau erzielten Gewinnes beim Zuzug im Kanton St. Gallen aufgeschoben war, nunmehr eine Handänderung in letzterem Kanton in Frage steht und sich damit die Voraussetzungen für einen allfälligen Steueraufschub - unter Vorbehalt kollisions- bzw. doppelbesteuerungsrechtlicher Gesichtspunkte (vgl. dazu sogleich E. 6) - ausschliesslich nach dem Recht des Kantons St. Gallen richten.

### **E. 5.6**

Es steht nach dem Gesagten fest, dass trotz des am 15. Mai 2014 erfolgten Erwerbs der Liegenschaft in V. \_\_\_\_\_/SZ bei der Veräusserung des Grundstücks in U. \_\_\_\_\_/SG im Jahr 2016 kein steuerneutraler Ersatzbeschaffungstatbestand vorlag.

### **E. 6**

Zu klären bleibt, ob der Kanton St. Gallen kollisionsrechtlich zur Besteuerung des im Kanton Thurgau angefallenen, seinerzeit aufgrund Steueraufschubs nicht besteuerten Gewinnes von Fr. 212'041.-- kompetent ist.

#### **E. 6.1**

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts kommt das Recht zur Besteuerung des latenten Steuersubstrats bei der interkantonalen Ersatzbeschaffung von dauernd und ausschliesslich selbstgenutztem Wohneigentum im Sinne von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG insgesamt und ausschliesslich dem Zuzugskanton bzw. dem letzten Zuzugskanton zu (Einheitsmethode; Urteil 2C\_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 3.5). Dies gilt nach der neueren Rechtsprechung unter Vorbehalt des Rechtsmissbrauches auch bei reinvestitionsnahen Handänderungen ( BGE 143 II 694 E. 4.3 und E. 4.4 S. 698 f.). Daher macht der Beschwerdeführer zu Unrecht geltend, es sei für die interkantonale Zuteilung des Besteuerungsrechts im Rahmen einer wirtschaftlichen Betrachtung "auf die stärkere Verknüpfung des aufgeschobenen Gewinnes mit dem Ort des ersetzten Grundstücks als mit jenem des Ersatzgrundstücks zu schliessen, wenn dieses schon nach kurzer Zeit, noch vor fünf Jahren seit seinem Erwerb, wieder veräussert" werde (Beschwerde, S. 4).

Für die Auffassung des Beschwerdeführers, es sei vorliegend statt der Einheitsmethode die sog. Zerlegungsmethode anzuwenden, wonach der (letzte) Zuzugskanton einzig einen Zusatzgewinn (in Form einer positiven Differenz zwischen dem letztlich realisierten Gesamtgewinn und den aufgeschobenen Rohgewinnen) besteuern darf und der bislang aufgeschobene Gewinnanteil weiterhin dem oder den einstigen "Wegzugskanton (en) " zur Verfügung steht (vgl. Urteil 2C\_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 2.4), gibt es keine Grundlage:

So bildet namentlich der Umstand, dass die Liegenschaftsveräusserung im Kanton St. Gallen vorliegend bei isolierter Betrachtung zu einem Verlust führte, kein Hindernis für die Anwendung der Einheitsmethode. Dies gilt selbst unter Berücksichtigung des vom Beschwerdeführer angerufenen, in der Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung von Art. 127 Abs. 3 BV angerufenen Grundsatzes, dass realisierte Wertzuwachsgegewinne auf unbeweglichem Privatvermögen ausschliesslich vom

Belegenheitskanton besteuert werden dürfen (vgl. zu diesem Grundsatz BGE 140 II 353 E. 7.1 S. 363 ; 132 I 220 E. 3.1 S. 223 f. ; 131 I 249 E. 3.1 S. 253 ; 131 I 285 E. 3.1 S. 287). Die Frage nach der Steuerhoheit für die Besteuerung von Wertzuwachsgegewinnen, die einer kantonsübergreifenden Ersatzbeschaffung unterliegen, ist nämlich, wie das Bundesgericht in seinem Urteil 2C\_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 2.4 ausführlich darlegte, trotz kollisionsrechtlicher Färbung harmonisierungsrechtlicher Natur, so dass das interkantonale Kollisionsrecht keine unmittelbare Erkenntnisquelle bildet.

Der Beschwerdeführer bringt im Übrigen zwar vor, es bestünden in vielen Kantonen Vorschriften, wonach mittels Zerlegungsmethode auf den aufgeschobenen Gewinn aus dem ersetzten Grundstück zurückzukommen sei. Daraus lässt sich aber nichts zu seinen Gunsten ableiten. Denn eine kantonale Vorschrift, nach welcher ein infolge Ersatzbeschaffung aufgeschobener Gewinn nachbesteuert werden kann, enthebt den betreffenden Kanton nicht von der Beachtung des Verbotes der interkantonalen Doppelbesteuerung und der Vorgaben des Harmonisierungsrechts. Aus diesem Grund spielt vorliegend insbesondere keine Rolle, dass nach § 129 Abs. 4 des Gesetzes des Kantons Thurgau über die Staats- und Gemeindesteuern vom 14. September 1992 (RB 640.1; im Folgenden StG/TG) die aufgeschobene Besteuerung bei Ersatzbeschaffung von selbstbewohntem Grundeigentum im Nachsteuerverfahren (gemäss § § 204-206 StG /TG) nachgeholt wird, wenn das Ersatzgrundstück innerhalb von fünf Jahren seit der Veräusserung des ersetzten Grundstücks veräussert (oder dauernd einer anderen Nutzung zugeführt) wird.

## **E. 6.2**

Es ist nach dem Ausgeführten nicht zu beanstanden, dass der Kanton St. Gallen vorliegend die Hoheit für die Grundstückgewinnbesteuerung des im Kanton Thurgau angefallenen und aufgeschobenen Gewinnes für sich beansprucht.

## **E. 7.1**

Im Zusammenhang mit dem Eventualantrag der Beschwerde ist sodann streitig, ob die Vorinstanz zu Recht trotz der Übertragung eines Fünftels der Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in U.\_\_\_\_\_/SG am 25. Juni 2013 auf die damalige Partnerin und heutige Ehefrau des Beschwerdeführers den gesamten Gewinn aus dem Kanton Thurgau von Fr. 212'041.-- als im Kanton St. Gallen steuerbar erachtet hat. Die Vorinstanz erklärte im angefochtenen Urteil zu diesem Punkt, es sei davon auszugehen, dass bei der Übertragung des erwähnten Miteigentumsanteils von einem Fünftel "wohl im Zusammenhang mit Art. 132 Abs. 1 lit. b StG [/SG], wonach die Besteuerung bei Eigentumswechsel unter Ehegatten zur Abgeltung güter- und scheidungsrechtlicher Ansprüche aufgeschoben wird", im Interesse des Beschwerdeführers und seiner Partnerin einstweilen auf eine Besteuerung verzichtet worden sei (E. 5.2 des angefochtenen Entscheids). Es komme hinzu, dass die Besteuerung nach Art. 132 Abs. 1 lit. a StG /SG auch bei einer Schenkung aufzuschieben gewesen wäre.

Der Beschwerdeführer bringt demgegenüber vor, er habe die Miteigentumsanteile am Grundstück in U.\_\_\_\_\_/SG seinerzeit an seine Partnerin übertragen, sei aber damals noch nicht mit dieser verheiratet gewesen. Infolgedessen sei diese Eigentumsübertragung als solche zwischen nicht verwandten Parteien zu behandeln und sei der im Kanton Thurgau erzielte Gewinn zu einem Fünftel bereits am 25. Juni 2013 realisiert worden. Eine nachträgliche Besteuerung dieses Gewinnes sei ausgeschlossen, da die Grundstückgewinnsteuerveranlagung dieses Verkaufes bereits in Rechtskraft erwachsen sei

und mangels Revisionsgrundes keine Möglichkeit mehr bestehe, darauf zurückzukommen.

### **E. 7.2**

In Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG bzw. Art. 132 Abs. 1 lit. a StG /SG ist der Aufschiebung der Besteuerung unter anderem bei Eigentumswechsel durch Schenkung vorgesehen. Gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. b StHG wird die Besteuerung aufgeschoben bei Eigentumswechsel unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht sowie zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie ( Art. 165 ZGB ) und scheidungsrechtlicher Ansprüche; vorausgesetzt wird dabei in allen Fällen, dass beide Ehegatten mit dem Steueraufschiebung einverstanden sind. Art. 132 Abs. 1 lit. b StG /SG sieht in Umsetzung von Art. 12 Abs. 3 lit. b StHG vor, dass die Besteuerung auf Begehren beider Ehegatten aufgeschoben wird, wenn das Eigentum unter ihnen zur Abgeltung güter- und scheidungsrechtlicher Ansprüche sowie ausserordentlicher Beiträge nach Art. 165 ZGB wechselt.

Vorliegend griff bei der Veräusserung von einem Fünftel der Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in U. \_\_\_\_\_/SG am 25. Juni 2013 keiner der genannten Aufschiebungstatbestände. Zum einen handelte es sich nämlich bei dieser Handänderung nach den für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG ) nicht um eine Schenkung, sondern um einen Verkauf. Zum anderen ging es auch nicht um eine Handänderung unter Ehegatten, da die Erwerberin - nach der auch insoweit verbindlichen Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz - seinerzeit nicht mit dem Beschwerdeführer verheiratet war.

Mit Blick auf das Gesagte hat die Vorinstanz zu Unrecht ausser Acht gelassen, dass ein Fünftel des im Kanton Thurgau erzielten Gewinnes steuerrechtlich bereits bei der am 25. Juni 2013 erfolgten Handänderung eines Miteigentumsanteils von einem Fünftel der Liegenschaft in U. \_\_\_\_\_/SG realisiert worden ist. Die Frage, ob dieser Gewinn im Kanton St. Gallen gestützt auf ein (gegebenenfalls noch durchzuführendes) Revisions- oder Nachsteuerverfahren besteuert werden könnte, ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

### **E. 8.1**

Demnach erweist sich die Beschwerde teilweise als begründet. Das angefochtene Urteil ist insoweit aufzuheben, als damit die aufgrund der Handänderung vom 2. Mai 2016 geschuldete Grundstückgewinnsteuer unter Einbezug des gesamten, im Kanton Thurgau erzielten Gewinnes von Fr. 212'041.-- statt unter Berücksichtigung von lediglich vier Fünfteln dieses Gewinnes bestimmt wurde. Der Beschwerdegegner ist anzuweisen, die vom Beschwerdeführer aufgrund der Handänderung vom 2. Mai 2016 geschuldete Grundstückgewinnsteuer ausgehend von einer dannzumal erfolgten Realisation von vier Fünfteln des im Kanton Thurgau erzielten Gewinnes von Fr. 212'041.-- neu festzusetzen und allenfalls zu viel bezogene Beträge zurückzuerstatten (vgl. Art. 107 Abs. 2 BGG ).

Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Vorinstanz hat über die Kosten und Entschädigungen der vorangegangenen Verfahren neu zu befinden (vgl. Art. 67 und Art. 68 Abs. 5 BGG ).

### **E. 8.2**

Der Beschwerdeführer unterliegt insoweit, als die Vorinstanz von einem im Kanton St. Gallen grundsätzlich steuerbaren Grundstückgewinn ausgehen durfte. Hingegen unterliegt

der Kanton St. Gallen in Bezug auf den Eventualantrag der Beschwerde. Unter Berücksichtigung des in Art. 140 Abs. 1 StG /SG vorgesehenen Staffeltarifes bzw. Tarifes mit überschüssender Progression erscheinen damit der Beschwerdeführer zu rund 40 % und der Kanton St. Gallen zu rund 60 % unterliegend. Die Gerichtskosten sind daher anteilmässig zu 40 % dem Beschwerdeführer und zu 60 % dem Kanton St. Gallen, welcher in seinem amtlichen Wirkungskreis Vermögensinteressen wahrnimmt, aufzuerlegen (vgl. Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG).

Der Kanton St. Gallen hat dem Beschwerdeführer überdies für das bundesgerichtliche Verfahren eine reduzierte Parteientschädigung zu entrichten ( Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG ). Dem in seinem amtlichen Wirkungskreis ebenfalls teilweise obsiegenden Kanton St. Gallen steht keine Parteientschädigung zu ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.