

# BGer 9C 347/2024 vom 7. August 2025

Bundesgericht, 2025-08-07, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_347\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_347_2024)

FR: TF 9C 347/2024 du 7 août 2025

IT: TF 9C 347/2024 del 7 agosto 2025

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer des Kantons St. Gallen, Steuerperiode 2017 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## Erwägungen

### E. 1.1

Die Beschwerde richtet sich gegen einen Entscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit ( Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG ). Die Vorinstanz hat das Verfahren an das Kantonale Steueramt zurückgewiesen. Ein solcher Rückweisungsentscheid schliesst das Verfahren nicht ab, weshalb es sich bei ihm grundsätzlich um einen Vor- oder Zwischenentscheid handelt (vgl. BGE 149 II 66 E. 1.2; 148 IV 155 E. 1.1; 144 III 253 E. 1.3; 144 IV 321 E. 2.3). Wenn die Rückweisung aber einzig noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient und der Unterinstanz daher keinerlei Entscheidungsspielraum verbleibt, nimmt die öffentlich-rechtliche Praxis des Bundesgerichts einen anfechtbaren Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG an (vgl. BGE 150 II 346 E. 1.3.4; 145 III 42 E. 2.1; 144 III 253 E. 1.4). Ein solcher Endentscheid liegt hier vor, weil das Kantonale Steueramt auf der Grundlage des angefochtenen Entscheids den Steueraufschub gewähren muss, ohne über einen Ermessensspielraum zu verfügen.

### E. 1.2

Da es sich bei der Grundstückgewinnsteuer um eine der in den Titeln 2-5 und 6 Kapitel 1 des StHG (SR 642.14) geregelten Materien handelt, ist das Kantonale Steueramt als Veranlagungsbehörde zur Beschwerde legitimiert ( Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG i.V.m. Art. 73 Abs. 1 und 2 StHG sowie Art. 158 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998 [StG/SG; sGS 811.1]; vgl. BGE 134 II 124 E. 2.6.3; Urteil 9C\_682/2022 / 9C\_683/2022 vom 23. Juni 2023 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 149 II 400 , aber in: StE 2024 A 32 Nr. 55). Die Beschwerde wurde form- und fristgerecht eingereicht ( Art. 42 und 100 BGG ). Darauf ist einzutreten.

### E. 2.1

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Dementsprechend ist es weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden. Es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 150 II 346 E. 1.5.1). Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht

mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte ( BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteile 9C\_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 150 I 1 , aber in: StE 2024 B 44.11 Nr. 17; 9C\_678/2021 vom 17. März 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 149 II 158 , aber in: StE 2023 B 72.13.1 Nr. 4; 9C\_628/2022 vom 31. Januar 2023 E. 2). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht ( BGE 150 II 346 E. 1.5.3 ; 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

### **E. 2.2**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann ( Art. 105 Abs. 2 BGG ). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen. Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit nach Art. 106 Abs. 2 BGG ( BGE 150 II 346 E. 1.6).

### **E. 3**

Vorliegend liegt im Streit, ob die Besteuerung des durch den Beschwerdegegner anlässlich des Verkaufs der Liegenschaft Nr. xxx, Grundbuch U.\_\_\_\_\_, unbestritten erzielten Grundstückgewinns von Fr. 379'758.- aufgrund einer Ersatzbeschaffung aufzuschieben ist. Soweit im zu beurteilenden Fall relevant (vgl. E. 4.8), ist der vorinstanzlich festgestellte Sachverhalt unbestritten: Wegzug des Beschwerdegegners aus der selbstbewohnten Liegenschaft in U.\_\_\_\_\_ nach V.\_\_\_\_\_ im Juli 2017, Leerstehen der Liegenschaft bis zum Verkauf durch den Beschwerdegegner am 24. Juli 2020 (Grundbucheintrag per 6. August 2020) für Fr. 1'200'000.- an die B.\_\_\_\_\_ AG, wobei jener mit Kaufvertrag vom 26. Februar 2020 die Liegenschaft yyy in V.\_\_\_\_\_ erworben hatte, wo er seit Fertigstellung des Baus im Jahr 2022 wohnt.

### **E. 4.1**

Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben bei der Veräusserung einer "dauernd und ausschliesslich selbst genutzten" Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der Erlös innert "angemessener Frist" zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz bzw. im Kanton verwendet wird (sog. Ersatzbeschaffung; Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG , inhaltsgleiche Bestimmung im Kanton St. Gallen Art. 132 Abs. 1 lit. f StG /SG). Die Tatbestandsvoraussetzungen der "dauernden und ausschliesslichen Selbstnutzung" und der "angemessenen Ersatzbeschaffungsfrist" enthalten zwar beide zeitliche Komponenten, sind aber einzeln zu prüfen und auch sprachlich auseinander zu halten (vgl. Urteil 9C\_614/2022 vom 20. Januar 2023 E. 4.3; zum Umstand, dass es sich um zwei kumulativ zu erfüllende Erfordernisse für die Gewährung der Ersatzbeschaffung handelt, vgl. schon Urteil 2C\_215/2008 vom 21. August 2008 E. 4.3).

### **E. 4.2**

Der Begriff des "dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums" ("ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur", "ha servito durevolmente e esclusivamente all'uso personale del contribuente") ist bundesrechtlich geregelt und unterliegt der vollen bundesrechtlichen Kognition. Unter diesen Begriff fällt einzig der Hauptwohnsitz, während ein sekundäres Domizil (so etwa ein Ferienhaus oder eine Ferienwohnung, ein Objekt für die Dauer auswärtigen Wochenaufenthalts) den Tatbestand nicht erfüllt. Die Kantone sind demgegenüber befugt, die Dauer der "angemessenen Frist" ( Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG ; der Zeitraum zwischen zwei Handänderungen) eigenständig festzulegen. Insoweit beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür ( BGE 143 II 233 E. 2.3, in: ASA 85 675 = StE 2017 B 42.38 44 = RDAF 2017 II 553; 141 II 207 E. 2.2.4 f. m.w.H.; Urteil 9C\_614/2022 vom 20. Januar 2023 E. 4).

#### **E. 4.3.1**

Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts muss das Eigenheim grundsätzlich im Zeitpunkt der Handänderung bzw. im Zeitpunkt, in dem der Entschluss zur Ersatzbeschaffung gefasst wird, selbstbewohnt sein. Für das dauernde Selbstbewohnen genügt es, dass die steuerpflichtige Person ihr ausschliesslich selbstbewohntes Eigenheim in der Zeit vor der Handänderung ohne erhebliche Unterbrechung bewohnte, mithin am fraglichen Ort ihren zivil- bzw. steuerrechtlichen Wohnsitz gehabt hat. Damit das Kriterium der Dauerhaftigkeit erfüllt ist, muss sich der Wohnsitz am Schluss der Besitzesdauer im veräusserten Grundstück befunden haben. Nicht erforderlich ist hingegen, dass das veräusserte Grundstück während der ganzen Besitzesdauer ununterbrochen ausschliesslich selbstbewohnt wurde. Es darf sich aber nicht bloss um eine gelegentliche oder vorübergehende Bleibe handeln. Mit einer Ersatzbeschaffung ist immer ein Wechsel der Wohnstätte verbunden, wobei normalerweise die neue Wohnstätte im Ersatzobjekt der alten Wohnstätte im veräusserten Grundstück folgt. Ausnahmen im Einzelfall sind so zulässig, z.B. können die beiden Wohnstätten durch eine Drittwohnstätte kurz unterbrochen werden, wenn die steuerpflichtige Person ihr Eigenheim veräussert, ohne das Ersatzobjekt schon erworben zu haben bzw. dieses zwar schon im Eigentum der steuerpflichtigen Person steht, infolge Bau oder Umbau aber noch nicht bezogen werden kann. Entscheidend ist letztlich, ob die Frist zwischen den Selbstnutzungen angemessen ist ( BGE 143 II 233 E. 2.4; Urteil 9C\_614/2022 vom 20. Januar 2023 E. 4.2; HUNZIKER/SEILER, Basler Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. Aufl. 2022, N. 134 zu Art. 12 StHG ; Zweifel/Margraf/Hunziker/Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 7 N. 99).

#### **E. 4.3.2**

Inwieweit die in BGE 143 II 233 E. 2.4 erstmals auftauchende erweiterte Formulierung, wonach das Eigenheim im Zeitpunkt der Handänderung bzw. im Zeitpunkt, in dem der Entschluss zur Ersatzbeschaffung gefasst wird, selbstbewohnt sein müsse, wirklich zutreffend ist, oder ob nicht mit BGE 138 II 105 E. 6.3.2, dessen Änderung mit BGE 143 II 233 E. 2.4 nicht beabsichtigt worden ist, daran festzuhalten ist, dass den entscheidenden Zeitpunkt der Handänderung darstellt, kann mangels Relevanz für den vorliegenden Fall offen bleiben.

#### **E. 4.4**

Für die Beantwortung der bundesrechtlich geregelten Frage, ob die Frist zwischen den Selbstnutzungen noch als angemessen bezeichnet werden kann, ist mithin mit voller Kognition eine Einzelfallprüfung vorzunehmen (vgl. etwa Urteile 2C\_347/2018 vom 24. Januar 2019 E. 2.4.3; 2C\_569/2016 vom 10. Februar 2017 E. 4.2.1; vgl. auch Christian Chillà. Anmerkungen zum Urteil 2C\_418/2018 vom 20. September 2018, RDAF 2018 II 594 ff.). Die in kantonalen Erlassen geregelten Fristen, binnen deren die Reinvestition des Erlöses erfolgen kann, wurden vom Bundesgericht in seiner Kasuistik bisweilen zwar auch in diesem Kontext herangezogen (vgl. etwa den in E. 4.5.4 zitierten Fall), sind aber aufgrund der vorzunehmenden Unterscheidung zwischen den zwei (zeitlichen) Tatbestandselementen (E. 4.1) ohne Bedeutung. Die Ausführungen der Vorinstanz und des Beschwerdegegners zu Art. 66 der Steuerverordnung des Kantons St. Gallen vom 20. Oktober 1998 (StG/SG; sGS 811.11), der die Fristen für die Reinvestition (für den durch den Verkauf erzielten Erlös) nach bzw. vor dem Verkaufszeitpunkt regelt, zielen mithin an der vorliegend massgebenden Fragestellung vorbei.

#### **E. 4.5**

Das Bundesgericht hat sich mit der Frage, welche Frist zwischen den (dauernden) Selbstnutzungen noch als angemessen bezeichnet werden kann, schon mehrfach befasst.

##### **E. 4.5.1**

Die im Urteil 9C\_614/2022 vom 20. Januar 2023 zu beurteilende Konstellation betraf Steuerpflichtige, welche nach Wegzug (im Herbst 2016) die (letztlich) veräusserte Liegenschaft fremd vermieteten, wobei sie ab Juni 2017 selber in einer Mietwohnung lebten, ehe sie die Liegenschaft - nach Kauf einer neuen im März 2019 - im Mai 2019 verkauften. Das Bundesgericht hat die vorinstanzliche Auffassung bestätigt, wonach die Tatbestandsvoraussetzung der "dauernden Selbstnutzung" nicht mehr als erfüllt angesehen werden kann.

##### **E. 4.5.2**

Ebenfalls bestätigt wurde ein die "dauernde Selbstnutzung" verneinender kantonaler Entscheid mit Urteil 2C\_418/2018 vom 20. September 2018, in welchem die Steuerpflichtige zwischen Auszug aus der selbstbewohnten Liegenschaft (August 2012) über zwei Jahre in einer Mietwohnung verbrachte, ehe sie die neue Liegenschaft erwarb (Mai 2015) und die alte Liegenschaft, in der nach Auszug gewisse Möbel eingelagert geblieben waren, danach (Januar 2016) veräusserte.

##### **E. 4.5.3**

Im dem Urteil 2C\_347/2018 vom 24. Januar 2019 zugrundeliegenden Fall wohnte der Steuerpflichtige acht Monate (April 2013 bis Dezember 2013) in einer 18 Monate zuvor (November 2011) erworbenen Liegenschaft, ehe er - bis zum Einzug am 1. April 2014 in die am 27. Februar 2014 neu erworbene Liegenschaft - bei seiner Lebenspartnerin wohnte, die alte Liegenschaft zweitnutzte und dann am 19. März 2014 veräusserte. Das Bundesgericht hielt zwar fest, wenn der Betroffene einige Zeit vor dem Verkauf ausziehe, sei dies nicht schädlich, soweit die Wohnung nicht zwischenvermietet werde (E. 2.3.1). Es wäre wirklichkeitsfremd, zu verlangen, dass der Kauf der neuen, der Verkauf der alten und der Umzug von der alten in die neue Wohnung praktisch gleichzeitig stattfinden müssten. Die Frist zwischen den Selbstnutzungen könne im vorliegenden Fall denn auch an sich als angemessen bezeichnet werden (E. 2.3.2). Der durch die kantonalen Instanzen verweigerte Steueraufschub wurde aber letztlich ebenfalls bestätigt, weil Zwischenvermietung und

Zwischennutzung der veräusserten Liegenschaft als Zweitwohnung nur unter besonderen Umständen die Annahme einer Ersatzbeschaffung zu rechtfertigen vermöchten. Solche Ausnahmeumstände seien nach den das Bundesgericht bindenden Feststellungen der Vorinstanz nicht gegeben (E. 2.4 f.).

#### **E. 4.5.4**

Im Urteil 2C\_569/2016 vom 10. Februar 2017 hielt das Bundesgericht fest, zwar erscheine der Zeitraum von einem Jahr zwischen dem Verlassen der Stockwerkeigentumseinheit und dem Moment von deren Verkauf nicht von vornherein als unzulässig. Die Sache wurde in der Folge aber zur näheren Prüfung aller konkreten Elemente des Einzelfalles, welche bis dahin unterblieben war, an die Vorinstanz zurückgewiesen.

#### **E. 4.5.5**

Im Urteil 2C\_497/2011 vom 15. März 2012 ( BGE 138 II 105 ) wurde die dauernde Selbstnutzung in einem Fall verneint, in dem zwischen dem Auszug aus dem selbstbewohnten Wohneigentum und dessen Verkauf ein Zeitraum von sieben Jahren lag und Letzterer erst dann stattfand, als das neue Objekt erworben wurde.

#### **E. 4.5.6**

Im Urteil 2C\_215/2008 vom 21. August 2008 entschied das Bundesgericht, bei einer mehr als zweijährigen Fremdvermietung einer Wohnliegenschaft vor dem Verkauf sei das Erfordernis der "dauernden Selbstnutzung" nicht mehr gegeben (E. 4.3).

#### **E. 4.6**

Der stark einzelfallbezogenen Rechtsprechung des Bundesgerichts lässt sich verallgemeinernd ein strenger Massstab entnehmen (insbesondere BGE 138 II 105 E. 6.3.1; Urteil 2C\_569/2016 vom 10. Februar 2017 E. 4.1). Stets wird betont, dass es sich um den Wechsel zwischen zwei aufeinanderfolgenden Hauptwohnsitzen handeln muss (vgl. E. 4.3.1). In der Lehre wird vor diesem Hintergrund denn auch darauf hingewiesen, am Erfordernis der Selbstnutzung fehle es grundsätzlich, wenn die Liegenschaft zwischen Entschluss zur Ersatzbeschaffung und tatsächlichem Verkauf vermietet wird oder leer steht (Zweifel/Margraf/Hunziker/Oesterhelt, a.a.O., § 7 N. 99).

#### **E. 4.7**

Auch wenn man mit der Vorinstanz davon ausgeht, dass im Zeitpunkt, in dem der Beschwerdegegner die Liegenschaft in U. \_\_\_\_\_ verliess (Juli 2017), diese als selbstbewohnt im Sinn eines dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums gelten konnte, so bildete die seither leer stehende Liegenschaft zum Zeitpunkt der Veräusserung am 24. Juli / 6. August 2020 nicht mehr den Hauptwohnsitz/steuerrechtlichen Wohnsitz (E. 4.2 und 4.3.1) des Beschwerdegegners; dieser befand sich nach vorinstanzlichen Feststellungen jedenfalls seit dem 21. Oktober 2017 in der Stadt V. \_\_\_\_\_ (angefochtener Entscheid E. 2.4). Die neue Selbstnutzung begann mit Wohnsitznahme nach Fertigstellung des Neubaus im Jahr 2022. Unter diesen Umständen kann die Frist zwischen den Selbstnutzungen im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht mehr als angemessen gelten. Der vorinstanzliche Entscheid verletzt Bundesrecht.

#### **E. 4.8**

Damit kann vorliegend offen bleiben, ob der Beschwerdegegner seit dem Kauf der Liegenschaft in U.\_\_\_\_\_ 1992 - wie von der Vorinstanz festgestellt - daselbst ununterbrochen Hauptwohnsitz gehabt hat oder - wie vom Beschwerdeführer geltend gemacht - erst wieder seit dem 19. Dezember 2016; ebenso, ob der Entschluss zur Ersatzbeschaffung bereits im Zeitpunkt der Aufgabe des dauernden Selbstwohnens vorgelegen hat, wie dies der Beschwerdegegner vorbringt, oder nicht.

#### **E. 4.9**

Die Beschwerde des Kantonalen Steueramtes St. Gallen ist gutzuheissen und sein Einspracheentscheid ist unter Aufhebung des angefochtenen Entscheides zu bestätigen.

#### **E. 5.1**

Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (vgl. Art. 66 Abs. 1 BGG ). Dem Kantonalen Steueramt St. Gallen steht keine Parteientschädigung zu ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

#### **E. 5.2**

Die Kosten- und Entschädigungsfolgen der kantonalen Rechtsmittelverfahren sind entsprechend dem Verfahrensausgang neu festzulegen. Die Sache wird diesbezüglich an die Vorinstanz zurückgewiesen ( Art. 67, Art. 68 Abs. 5 BGG ; Urteil 9C\_793/2023 vom 19. März 2025 E. 6.2).

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