

SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2016/12 vom 13. Februar 2018

Sg Verwaltungsgericht, 2018-02-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2016_12

FR: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2016/12 du 13 février 2018

IT: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2016/12 del 13 febbraio 2018

Regeste

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

Erwägungen

E. 2

). Die jährlichen Mietwerte wurden für den selbstgenutzten Teil mit CHF 16'060 (davon CHF 10'900 für die Wohnung und CHF 5'160 für Scheune und Pferdeboxen) und für die vom Sohn genutzte, als vermietet bezeichnete Wohnung mit CHF 9'240 beziffert. Ob der Beschwerdeführer diese Wohnung Verwandten oder Dritten vermietet hat, ist nicht relevant, ausschlaggebend ist, dass er diese 4-Zimmerwohnung nicht selber genutzt hat. Es kann daher nicht gesagt werden, dass beide Wohnungen ausschliesslich vom Beschwerdeführer selbst genutzt wurden. Zumal Tierhaltung, die sich in einem eigenständigen Mietwert niederschlägt, nicht zur „ausschliesslichen“ Wohnnutzung gehört, auch wenn sie nicht gewerblicher Natur ist, ist für den Aufschub auch der Mietwert für Scheune und Pferdeboxen nicht zu berücksichtigen. Dementsprechend ist es gerechtfertigt, den mit der Veräusserung erzielten Gewinn von CHF 1'082'922 entsprechend dem Anteil des Mietwertes der vom Beschwerdeführer genutzten 6-Zimmerwohnung von CHF 10'900 am gesamten Mietwert der Liegenschaft von CHF 25'300, das heisst im Umfang von 43,083 Prozent, entsprechend CHF 466'555 aufzuschieben. Vorausgesetzt ist des Weiteren, dass der auf die Wohnung entfallende Anteil am Erlös von CHF 1'640'000, das heisst wiederum entsprechend dem Mietwertanteil an der Gesamtliegenschaft von rund 43 Prozent, entsprechend etwas mehr als CHF 705'000 zum Erwerb einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten neuen Wohnung für den Beschwerdeführer verwendet wurde. Gemäss Akten sind vom Kaufpreis von CHF 2'460'000 für die vom

Beschwerdeführer in Y. erworbenen Grundstücke CHF 1'000'000 dem Wohnhaus Assek.-Nr. 010 auf dem Grundstück Kat.-Nr. 005 zuzurechnen (act. 9/14-16). Das Wohnhaus umfasst – wiederum – zwei Wohnungen, nämlich eine Alterswohnung sowie die Betriebsleiterwohnung, auf welche rund 70 Prozent dieses Wertes, mithin rund CHF 700'000 entfallen (vgl. act.9/14-21). Auch diese Voraussetzung für einen Steueraufschub auf dem mit der Veräusserung der Wohnung im Wohnhaus Vers.-Nr. 003 auf dem Grundstück Nr. 000, X., ist dementsprechend erfüllt. Mit Blick auf die erwähnte Weiterentwicklung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts würde wohl im Übrigen kein Streitfall bestehen, wenn die zum landwirtschaftlichen Betrieb zugehörige Betriebsleiterwohnung sachenrechtlich ein eigenes Grundstück wäre. Aufgrund der hier angebrachten wirtschaftlichen Würdigung der Transaktion der Ersatzbeschaffung würde es einen Verstoß gegen die Rechtsgleichheit bedeuten, den Steueraufschub zu gewähren, wenn die Ersatzliegenschaft ein eigenes Grundstück ist und sie im vorliegenden Fall nur deshalb zu verweigern, weil der gesamte Landwirtschaftsbetrieb inklusive Wohnanteil auf einem einzigen Grundstück liegt.

E. 2.1

Zwischen den Verfahrensbeteiligten ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer mit der Veräusserung des Grundstücks Nr. 000, X., am 21. August 2014 einen der Grundstückgewinnsteuer unterliegenden Gewinn von CHF 1'082'922 erzielte. Einig sind sich die Beteiligten zudem, dass die Vorausbeschaffung der Ersatzliegenschaft bereits am 8. Mai 2014 einem Steueraufschub nicht entgegensteht (vgl. Art. 66 Abs. 2 der Steuerverordnung, sGS 811.11, StV; VerwGE B 2007/15 vom 9. Mai 2007, www.gerichte.sg.ch = SGE 2007 Nr. 7). Streitig ist hingegen, ob die sachlichen Voraussetzungen für einen Steueraufschub erfüllt sind. Anders als die Vorinstanz und der Beschwerdegegner ist der Beschwerdeführer der Auffassung, diese Voraussetzungen seien erfüllt. Er geht davon aus, beim gesamten veräusserten Objekt handle es sich um ein ausschliesslich privat genutztes Eigenheim. Die Bezeichnung als Zweifamilienhaus sei irreführend. Sein Sohn habe die 4-Zimmer-Wohnung bewohnt, ohne dafür ein Entgelt zu bezahlen. Er habe somit keine der beiden Wohnungen vermietet, sondern die Liegenschaft mit seiner Familie selbst bewohnt. Das gelte auch für die gekaufte Liegenschaft. Im Übrigen sei es angezeigt, wie in anderen Kantonen auch im Kanton St. Gallen die quotenmässige Anrechnung beim Steueraufschub zuzulassen.

E. 2.2

Gemäss Art. 12 Abs. 3 Ingress und lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, StHG) wird die Grundstückgewinnsteuer bei der Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung) aufgeschoben, soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Art. 132 Abs. 1 Ingress und lit. f StG entspricht dieser bundesrechtlichen Vorgabe. Der Aufschubtatbestand soll der Förderung der beruflichen Mobilität dienen (vgl. BGE 141 II 207 E. 4.5.5; Zwahlen/Nyffenegger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, N 74a zu Art. 12 StHG). Das Bundesgericht hat deshalb eine quotenmässige Aufteilung des Grundstückgewinns und die Gewährung des Steueraufschubs bezogen auf den selbstgenutzten (sachenrechtlich nicht verselbständigten) Teil der Liegenschaft gebilligt (vgl. BGer 2A.107/2006 vom 2. März 2006 E. 3.3, 2C_539/2010 vom 15. Dezember 2010

E. 4). Das Verwaltungsgericht hat den Begriff der dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft des Veräusserers in seiner früheren Rechtsprechung restriktiv ausgelegt. Darauf haben Vorinstanz und Beschwerdegegner zu Recht abgestellt. Nach der weiter entwickelten Rechtsprechung schliesst der Begriff der ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft eine gewerbliche Nutzung neben einer Wohnnutzung nicht zum vornherein aus (vgl. VerwGE B 2015/48 vom 23. August 2016 E. 2.5.2, www.gerichte.sg.ch = SGE 2016 Nr. 14). Der Anwendung der Bestimmung darf es nicht schaden, wenn im Haushalt der veräussernden Person noch zusätzliche, nicht direkt zur Familie gehörende Personen aufgenommen worden sind. Nicht eingeschlossen sind aber Mietverhältnisse. Im deutschen Gesetzestext findet sich der Ausdruck „Einfamilienhaus“ explizit in der Klammer erwähnt. Dies darf aber nicht dazu führen, dass der Verkauf eines Teils eines Zwei- oder Reiheneinfamilienhauses nicht unter den Steueraufschub fallen darf, sofern die weiteren Voraussetzungen erfüllt werden. Sinn macht allein die Auslegung, dass selbstbewohntes Eigentum veräussert wird und der daraus erzielte Gewinn in wiederum selbstbewohntes Eigentum reinvestiert wird (vgl. Zwahlen/Nyffenegger, a.a.O., N 75 zu Art. 12 StHG). Wenn also in einer Liegenschaft mehrere Wohnungseinheiten vorhanden sind, so darf die Ersatzbeschaffung nur gerade jene Teile umfassen, welche selbst genutzt werden (vgl. StE 2007 B 42.38 Nr. 29). Der Steueraufschub setzt sodann voraus, dass der Erlös zum Erwerb oder Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft verwendet wird. Die auf die veräusserte Liegenschaft anzuwendenden Grundsätze müssen dementsprechend auch für die Ersatzliegenschaft gelten. Insbesondere führt dies dazu, dass es bei einer Ersatzliegenschaft, die nicht nur dauernd und ausschliesslich vom Veräusserer selbst bewohnt wird, genügt, wenn der quotale ermittelte Erlös aus der Veräusserung der bisherigen Liegenschaft zum Erwerb oder Bau des preismässig ebenfalls quotale bestimmten Wohnteils der neuen Liegenschaft verwendet wird. Ob es für den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer von Belang ist, dass die neu erworbene Liegenschaft dem Privatvermögen und nicht aufgrund der Präponderanz dem Geschäftsvermögen zuzurechnen ist, ist nicht von Belang (vgl. dazu aber BGer 2C_539/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 4). Im Übrigen unterliegt auch der Gewinn aus einer allfälligen Veräusserung von Liegenschaften des Geschäftsvermögens im Kanton Zürich, der dem monistischen System entsprechend alle Grundstückgewinne, mithin auch die auf dem Geschäftsvermögen erzielten, mit der besonderen Einkommenssteuer erfasst, der Grundstückgewinnsteuer (vgl. Zwahlen/Nyffenegger, a.a.O., N 3 zu Art. 12 StHG). Das Gesetz verlangt weder für die veräusserte Liegenschaft noch für die Ersatzliegenschaft, dass diese Teil des Privatvermögens sind. Voraussetzung ist einzig, dass mit der Veräusserung ein der Grundstückgewinnsteuer unterliegender Gewinn erzielt wurde. Es soll verhindert werden, dass der Steuerpflichtige wegen der Grundstückgewinnsteuerbelastung aus dem Erlös des Verkaufs seiner Wohnung kein gleichwertiges Ersatzobjekt beschaffen kann. Vor dem Hintergrund des Wortlautes der gesetzlichen Bestimmung und deren Sinn und Zweck gibt es keinen Grund, bei einem Übergang vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen den Steueraufschub generell zu verweigern, sofern sich im Geschäftsvermögen eine dauernd und ausschliesslich selbstgenutzte Wohnliegenschaft oder Teile davon befindet. Für diese Lösung spricht auch die Tatsache, dass die Frage des Steueraufschubs nicht von der sachenrechtlichen Situation abhängen darf, sondern, dass auf den wirtschaftlichen Gehalt der Transaktion abzustellen ist. Keinen Steueraufschub gibt es gemäss Auffassung des Beschwerdegegners, wenn die neu erworbene Liegenschaft aufgrund der Präponderanz dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist (StB 132 Nr. 6 Ziff. 2.2). Eine Begründung dieser

