

SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2024/15

vom 20. August 2024

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2024-08-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/sg_publicationen_I_1-2024_15

FR: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2024/15 du 20 août 2024

IT: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2024/15 del 20 agosto 2024

Regeste

Grundstückgewinnsteuer, Art. 132 Abs. 1 lit. f StG sowie Art. 12 Abs. 3 StHG. Der Rekurrent hatte aufgrund seiner zivilrechtlichen Trennungssituation weder die Möglichkeit, in der Familienliegenschaft zu wohnen, noch seinen Wohneigentumsanteil zu veräussern. In einer solchen Konstellation, in dem es dem einen Ehegatten aus rechtlichen Gründen gar nicht möglich war, die Liegenschaft vor dem Verkauf dauernd und ausschliesslich zu nutzen, erscheint es sachgerecht, diesem die Selbstnutzung des anderen Ehegatten anzurechnen. Dies steht im Einklang mit Art. 141 Abs. 3 StG, wonach bei der Festlegung von Zuschlägen und Ermässigungen im Zusammenhang mit Grundstücken aus steueraufschiebender Veräusserung ebenfalls auf die Eigentumsdauer und die Selbstnutzung durch den Veräusserer oder dessen Ehegatten abgestellt wird. Eine andere Beurteilung würde dazu führen, dass der Begriff des dauerhaften Selbstwohnens innerhalb derselben Steuerart unterschiedlich ausgelegt würde (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 20. August 2024, I/1-2024/15).

Erwägungen

E. 1

Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekuserhebung ist gegeben. Der Rekurs ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten, soweit damit nicht beantragt wurde, die bereits bezahlte Grundstücksteuer sei ihm zurückzuerstatten. Dies betrifft den Steuerbezug, der nicht Gegenstand der angefochtenen Verfügung ist.

E. 2

Es ist unbestritten, dass der Rekurrent mit dem Verkauf der Liegenschaft Nr. 0000 einen Grundstücksgewinn von Fr. __ erzielte, der mit Verfügung vom 22. Oktober 2022 ordentlich veranlagt wurde. Streitig und zu prüfen ist einzig, ob dem Rekurrenten nachträglich gestützt auf das von ihm eingereichte Revisionsbegehren ein Steueraufschub zu gewähren ist. a) Der Rekurrent macht geltend, bereits im Jahr 2007 habe das Verwaltungsgericht Luzern in Anlehnung an die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts Zürich entschieden, dass beim Kriterium der Selbstnutzung (hinsichtlich des Aufschubgrundes der Wiederinvestition bei der Grundstückgewinnsteuer) den besonderen Umständen des Einzelfalls Rechnung zu tragen sei. In der Tat setze die Ehescheidung in der Schweiz ein Getrenntleben von mindestens zwei Jahren voraus. Auch Scheidungen auf gemeinsames Begehren, bei de-

die Ehegatten bis zur Scheidung unter demselben Dach zusammenlebten, gebe es praxismässig kaum. Bei der Zuteilung der ehelichen Liegenschaft zur Nutzung während I/1-2024/15 3/10

einer Trennung oder bis zur Scheidung werde sodann nur gefragt, welchem Elternteil dies mehr Vorteile bringe. In aller Regel blieben die Kinder im Haus jenes Ehegatten, der diese vorwiegend betreue. Auch im Kanton St. Gallen könne nichts anderes gelten. Jede andere Betrachtung habe eine Verletzung des verfassungsmässig verankerten Rechtsgleichheitsgebots zur Folge. Ergänzend sei auf die Praxis der Vorinstanz zum Thema "Eigenmietwert" hinzuweisen. Wenn bei vergleichbarer Konstellation beim ausziehenden Ehegatten dauerhaft immer noch "Eigennutzung" angenommen werde, müsse dies auch bei der Grundstücksgewinnsteuer gelten. bb) Die Vorinstanz bringt vor, die Rechtsprechung, wonach in Trennungskonstellationen die Nutzung der Liegenschaft durch den anderen Ehegatten als Selbstnutzung des ausgezogenen Ehegatten anzuerkennen sei, solange die eheliche Liegenschaft als Familienwohnung diene, lasse sich nicht mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vereinbaren. Danach umfasse der Begriff des "dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums" nur den Hauptwohnsitz. Grundsätzlich müsse das Eigentum im Zeitpunkt der Handänderung bzw. im Zeitpunkt, in dem der Entschluss zur Ersatzbeschaffung gefasst werde, selbst bewohnt sein. Damit das Kriterium der Dauerhaftigkeit erfüllt sei, müsse sich der Wohnsitz am Ende der Besitzesdauer im veräusserten Grundstück befunden haben. Mit einer Ersatzbeschaffung sei immer ein Wechsel der Wohnstätte verbunden. Ausnahmen seien im Einzelfall zulässig, beispielsweise könnten die beiden Wohnstätten durch eine dritte kurz unterbrochen werden, wenn die steuerpflichtige Person ihr Eigenheim veräussere, ohne das Ersatzobjekt schon erworben zu haben. Entscheidend sei letztlich, ob die Frist zwischen den Selbstnutzungen angemessen sei. Diese Rechtsprechung sei ebenfalls auf Trennungskonstellationen anwendbar. Auch in diesen könnten die beiden Wohnstätten durch eine dritte Wohnstätte unterbrochen werden. Entscheidend sei daher, ob die Frist zwischen den Selbstnutzungen als angemessen zu betrachten sei, was im Ermessen der Kantone liege. Bei der Trennung von Ehegatten erfolge der Wegzug zumindest eines Ehegatten für gewöhnlich vor dem Verkauf der Liegenschaft. Ein rascher Verkauf der Liegenschaft sei, solange der andere Ehegatte die Liegenschaft als Familienwohnung nutze, nur schwer realisierbar und das Ausnutzen von Marktchancen trete in den Hintergrund. In solchen Konstellationen beginne für den ausziehenden Ehepartner die dreijährige Ersatzbeschaffungsfrist gemäss Art. 66 Abs. 1 StV mit dem Auszug aus der Familienliegenschaft zu laufen. Spätestens ab Auszug des zweiten Ehegatten sei die Liegenschaft innerhalb eines Jahres zu veräussern wobei die Frist von Art. 66 Abs. 1 StV nicht überschritten werden dürfe. Diese grosszügige Regelung habe sich in der Praxis bewährt. Seit her werde die Ersatzbeschaffungsfrist auch in Trennungskonstellationen in den meisten Fällen eingehalten. Der steuerrechtliche Wohnsitz des Rekurrenten habe sich spätestens I/1-2024/15 4/10

seit dem 7. Juni 2018 nicht mehr in der veräusserten Liegenschaft befunden. Ab diesem Zeitpunkt habe es an der dauernden und ausschliesslichen Selbstnutzung gefehlt. Erst seit dem 15. September 2023 habe der Rekurrent im Ersatzobjekt Wohnsitz. Somit lägen mehr als fünf Jahre zwischen der Aufgabe des steuerrechtlichen Wohnsitzes in der veräusserten Liegenschaft und der Wohnsitznahme im Ersatzobjekt. b) aa) Eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid kann auf Antrag oder von Amtes wegen

zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn die Voraussetzungen für einen Aufschub der Grundstücksgewinnsteuer gemäss Art. 132 Abs.1 lit. d bis f StG erst nach rechtskräftiger Veranlagung erfüllt werden (Art. 197 Abs. 1 lit. e StG). Das Revisionsbegehren kann innert drei Monaten seit der Ersatzbeschaffung eingereicht werden, wobei der Grundbucheintrag massgebend ist (Art. 197 Abs. 3 StG i.V.m. Art. 83 Abs. 1 VRP; St. Galler Steuerbuch [StB] 132 Nr. 6, Ziff. 5.2). bb) Der Rekurrent vereinbarte im Kaufvertrag vom 11. April 2023 mit den Verkäufern, dass die Abgabe der Grundbuchanmeldung für die Eigentumsübertragung durch die Verkäufer frühestens am 15. Juli 2023 bis spätestens 1. August 2023 (vorgesehener Besitzantritt) erfolge. Das Revisionsbegehren wurde am 14. August 2023 und folglich innert der gesetzlichen Frist von drei Monaten eingereicht. Zu prüfen ist somit, ob ein Aufschubtatbestand nach Art. 132 Abs.1 lit. d bis f StG vorliegt. c) Die Besteuerung von Grundstücksgewinnen wird aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (Art. 132 Abs. 1 lit. f StG). Diese Regelung entspricht Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG). Das Gesetz knüpft den Steueraufschub bei Ersatzbeschaffungen von Wohneigentum an mehrere kumulative Voraussetzungen. Namentlich muss es sich beim veräusserten Grundstück [a] um eine Wohnliegenschaft handeln, die der Veräusserer [b] selbst genutzt hat, wobei diese Selbstnutzung [c] dauernd und [d] ausschliesslich gewesen sein muss. Sodann muss der Erlös zwecks [e] Erwerb oder Bau eines gleichgenutzten Ersatzobjekts [f] in der Schweiz [g] innert angemessener Frist [h] reinvestiert werden. (HUNZIKER/SEILER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 4. Aufl. 2022, Art. 12 StHG N 131). Die Kriterien a, e, f und g sind vorliegend nicht umstritten, weshalb nachfolgend zu klären sein wird, ob die Ersatzbeschaffung innert angemessener Frist erfolgte (hinten E. 2e) und die veräusserte Liegenschaft dauernd und ausschliesslich selbst genutzt wurde (hinten E.2f). I/1-2024/15 5/10

e) aa) In Bezug auf die Bemessung der angemessenen Frist [h] geniessen die Kantone einen weiten Gestaltungsspielraum. Üblich sind zwischen zwei und vier Jahre, wobei gewisse Kantone bei unverschuldeten Verzögerungen die Möglichkeit zur Fristverlängerung einräumen (HUNZIKER/SEILER, a.a.O., Art. 12 StHG N 138). Im Kanton St. Gallen kann der Verkaufserlös innert drei Jahren nach Veräusserung zum Erwerb eines Ersatzgrundstücks verwendet werden, wobei die Frist erstreckt wird, wenn die Verzögerung durch Umstände bedingt ist, die nicht im Einflussbereich des Steuerpflichtigen liegen (Art. 66 Abs. 1 der Steuerverordnung [sGS 811.11], abgekürzt: StV; BGer 2C_648/2018 vom 25. September 2019 E. 5.5.1). Die Frist beginnt mit dem Tagebucheintrag der Veräusserung und ist eingehalten, wenn der Tagebucheintrag des Erwerbs des Ersatzobjekts innerhalb der Frist erfolgt (BGer 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 3.3; HUNZIKER/SEILER, a.a.O., Art. 12 StHG N 138). bb) Wie dargelegt, sind für die Bemessung der Dreijahresfrist die grundbuchamtlichen Tagebucheinträge massgebend. Die Frist zwischen Auszug aus der alten Liegenschaft und Kauf der neuen Liegenschaft ist – entgegen den Ausführungen der Vorinstanz – bei der Frage, ob die Ersatzbeschaffung innert angemessener Frist erfolgte, nicht relevant. Diesbezüglich ist unbestritten, dass mit Scheidungsurteil vom __.2022 über den Verkauf der Liegenschaft GB-Nr. 0000 entschieden wurde (vi-act. 3.1: Entscheid des Kreisgerichts X.__ vom __.2022). In der Folge veräusserten der Rekurrent und seine frühere Ehepartnerin ihre je hälftigen

Miteigentumsanteile am 19. August 2022. Mit Kaufvertrag vom 11. April 2023 erwarb der Rekurrent Stockwerkeigentum in R. __ (GB-Nrn. S00000 und M0000) für Fr. __. Der Kauf der Ersatzliegenschaft erfolgte demnach rund acht Monate nach der Veräusserung des Miteigentumsanteils an der Familienliegenschaft und somit innerhalb der gesetzlichen Frist von drei Jahren (Art. 66 Abs. 1 StV). Somit stellte sich die von der Vorinstanz aufgeworfene Frage nach einer Fristerstreckung im Sinn von Art. 66 Abs. 1 zweiter Satz StV nicht. Der Vollständigkeit halber ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Erstreckung der Frist nicht zwingend ein Gesuch voraussetzt, wie die Vorinstanz anführte. Vielmehr ist eine solche bei gegebenen Voraussetzungen von Amtes wegen zu gewähren (vgl. auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, § 216 N 280). Ebenso ergibt sich aus dem Gesetzestext nicht, dass die 3-Jahresfrist maximal um ein Jahr erstreckt werden kann, wie die Vorinstanz ebenfalls ausführte, auch wenn dies in StB 132 Nr. 6 Ziff. 2.5 so festgehalten wurde. Darauf ist indessen nicht weiter einzugehen. Vielmehr ist zu prüfen, ob das Kriterium der dauernden und ausschliesslichen Selbstnutzung erfüllt ist. I/1-2024/15 6/10

f) aa) Dauernd [c] ist die Selbstnutzung des veräusserten Objekts nach Auffassung des Bundesgerichts, wenn der Veräusserer seinen zivil- bzw. steuerrechtlichen Wohnsitz am Ort des veräusserten Grundstücks hat, wenn er den Entschluss zur Ersatzbeschaffung fasst (BGE 143 II 233 2.6 und 3.1; HUNZIKER/SEILER, a.a.O., Art. 12 StHG N 134 f.; vgl. auch ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, § 7 N 104 ff.). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt als steuerrechtlicher Wohnsitz einer Person der Ort, an dem sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet. Dieser Ort bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist demzufolge nicht frei wählbar. Der Ort, an welchem die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, spielt nicht eine entscheidende Rolle. Als äussere Merkmale können sie ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden, falls auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht. Die Frage ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (BGer 2C_881/2020 vom

E. 3

Die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'500.– (Entscheidunggebühren) hat der Staat (Kantonales Steueramt) zu bezahlen. Der Kostenvorschuss von Fr. 1'500.– wird dem Rekurrenten zurückerstattet.

E. 4

Der Staat (Kantonales Steueramt) hat den Rekurrenten mit Fr. 2'810.60 ausseramtlich zu entschädigen. I/1-2024/15 10/10

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