

SO_GERICHTE SGNEB.2021.1 vom 4. Juli 2022

SO Obergericht, 2022-07-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGNEB.2021.1

FR: SO_GERICHTE SGNEB.2021.1 du 4 juillet 2022

IT: SO_GERICHTE SGNEB.2021.1 del 4 luglio 2022

Regeste

Handänderungssteuer, steuerfreie Handänderungen. In casu selbstgenutzte Liegenschaft, weder gemischte Nutzung noch Steuerumgehung.

Erwägungen

E. 3

Februar 2021 erhoben die Rekurrenten gegen diese Veranlagungsverfügung Einsprache. Dabei verlangten sie eine angepasste Schlussrechnung und machten geltend, dass sie die Liegenschaft grösstenteils selbst bewohnen würden. Gewisse Renovationsarbeiten seien noch notwendig. Sie seien eine sechsköpfige Familie und bräuchten entsprechend Platz.

Mit Schreiben vom 3. März 2021 wurden auf Aufforderung des Kantonalen Steueramts (KStA) hin weitere Unterlagen eingereicht. Zudem hielten die Rekurrenten fest, dass sie die Liegenschaften X-Weg 9 und 8 miteinander verbinden würden, da sie ausreichend Platz benötigen würden. Die Liegenschaft X-Weg 7 sei im Moment vermietet, der Mietvertrag sei aber per 31. Mai 2021 gekündigt worden. Diese Liegenschaft würden sie eigenständig lassen.

Mit Verfügung vom 10. März 2021 wurde die Einsprache vom KStA abgewiesen. Dabei wurde ausgeführt, dass drei Wohngebäude bestehen würden. Die Tatsache, dass der Mietvertrag gekündigt worden sei, sei nicht relevant. Entscheidend sei, dass nach wie vor die Führung von mehr als einem Haushalt möglich sei. Stockwerkeigentum sei nicht begründet worden und auch eine Nutzungs- und Verwaltungsordnung sei im Grundbuch nicht angemerkt worden. Die Voraussetzungen der ausschliesslichen Selbstnutzung seien daher nicht erfüllt.

3. Gegen den Einspracheentscheid erhoben die Rekurrenten mit Schreiben vom 11. April 2021 (Postaufgabe: 12. April 2021) Rekurs mit dem sinngemässen Rechtsbegehren, den Einspracheentscheid aufzuheben und festzustellen, dass das Kaufgeschäft vollumfänglich oder teilweise steuerfrei sei. Allenfalls soll die Aufteilung der Liegenschaft mit einer Verwaltungsordnung in Erwägung gezogen werden. Festgehalten wurde, dass die drei Gebäude einen Bauernhof darstellen würden. Sie würden mit ihrer Familie und den Tieren alle Gebäude allein bewohnen. Die stark renovationsbedürftigen Gebäude X-Weg 9 und 8 würden vorerst umgebaut, während sie das Gebäude X-Weg 7 provisorisch bewohnen würden. Alles würde in Eigenleistung gemacht. Ein Bezug der Pensionskasse der Ehefrau sei nur möglich gewesen, wenn das Grundstück selbst bewohnt wird.

4. In ihrer Vernehmlassung vom 11. Mai 2021 beantragte das KStA, den Rekurs kostenfällig abzuweisen. Dabei verwies es auf den ausführlich begründeten Einspracheentscheid. Weiter wurde festgehalten, dass eine Stockwerkeigentumsbegründung oder eine Parzellierung nicht vorgenommen worden seien. Ebenso sei keine Nutzungs- und

Verwaltungsordnung im Grundbuch angemerkt worden. Die Voraussetzungen der ausschliesslichen Selbstnutzung seien daher nicht erfüllt.

5. Mit Schreiben vom

E. 3.1

Gemäss § 206 Abs. 1 StG wird die Handänderungssteuerpflicht durch jedes Rechtsgeschäft begründet, mit dem die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über ein Grundstück übergeht. Steuerfrei ist eine Handänderung nach § 207 Abs. 1 lit. g StG aber dann, wenn ein Grundstück, als dauernd und ausschliesslich selbst genutztes Wohneigentum erworben wird.

§ 207 Abs. 1 lit. g StG, der den ■Erwerb von Grundstücken als dauernd und ausschliesslich selbst genutztes Wohneigentum■ als steuerfreie Handänderung (im Unterschied zu anderen Handänderungen) privilegieren will, wurde durch die kantonale Volksabstimmung vom 29. November 2009 angefügt, wobei das Inkrafttreten der Bestimmung auf den 1. Januar 2011 festgelegt wurde. Der Wortlaut der angefügten Gesetzesbestimmung entstammt der ausformulierten Volksinitiative ■Willkommen im Kanton Solothurn - Ja zur steuerfreien Handänderung von selbst bewohntem Wohneigentum■.

E. 3.2

Das Kantonale Steuergericht hat seit Inkrafttreten der Norm bereits etliche Fälle entscheiden müssen, zumal bezüglich der Interpretation der ■Ausschliesslichkeit■ zwischen Steuerbehörden und Steuerpflichtigen zum Teil erhebliche Differenzen bestanden haben. Im Urteil SGNEB.2012.2 vom 5. November 2012 (veröffentlicht in KSGE 2012 Nr. 13) entschied das KSG, dass die Ausschliesslichkeit von selbst genutztem Wohneigentum u.U. auch (noch) bejaht werden kann, wenn in einer Liegenschaft ein Mehrgenerationenhaushalt geführt wird. Andererseits hat das KSG in einem anderen Fall vom 4. März 2013 (SGNEB.2012.8) entschieden, dass ■Ausschliesslichkeit■ im Sinne der gesetzlichen Vorgabe zu verneinen ist, wenn diverse Miteigentümer eine Liegenschaft über mehrere Geschosse bewohnen, die separate Haushaltführungen möglich machen und als wahrscheinlich erscheinen lassen. Im Entscheid SGNEB.2015.4 vom 25. April 2016 hat das KSG festgehalten, dass keine ausschliessliche Selbstnutzung vorliegen würde, wenn die Käufer eines Einfamilienhauses ihr Haus mit einer zusätzlichen separaten Wohnung, die rund 15 Monate nach dem Kauf fremdvermietet wird, aufstocken. Im Entscheid SGNEB.2016.9 vom 6. März 2017 (veröffentlicht in: KSGE 2017 Nr. 15) wurde festgehalten, dass eine Befreiung von der Handänderungssteuer nicht möglich sei, wenn ein erheblicher Teil des Gebäudes geschäftlich genutzt oder regelmässig vermietet sei. Im Entscheid SGNEB.2019.1 vom 23. April 2019 (veröffentlicht in: KSGE 2019 Nr. 11) hat das Gericht festgehalten, dass bei Umbauarbeiten an einem Haus eine ausschliessliche Selbstnutzung vorliegt, wenn die Steuerpflichtigen innert der relevanten Jahresfrist in das Haus einziehen. Im Entscheid SGNEB.2019.3 vom 16. März 2020 (veröffentlicht in: KSGE 2020 Nr. 12) wurde schliesslich die Steuerbefreiung gewährt, wenn die Nutzungs- und Verwaltungsordnung nachträglich im Grundbuch angemerkt worden sei.

E. 3.3

Von einer "dauerhaften Selbstnutzung" kann gemäss § 63bis Abs. 3 VV StG (Vollzugsverordnung zum Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern; BGS 614.12) nicht mehr gesprochen werden, wenn die ausschliessliche Selbstnutzung weniger als ein

Jahr gedauert hat. Die Jahresfrist ist nicht als absolute Frist zu verstehen, sondern als Richtlinie. Im Gesetzestext ist daher auch festgehalten, dass die Steuerbefreiung ausgeschlossen sei, wenn die Selbstnutzung in der Regel weniger als ein Jahr gedauert habe.

4.1. Vorliegend haben die Rekurrenten mit Kaufvertrag vom 22. Dezember 2020 die beiden Grundstücke GB Y Nr. 0001 und 0002 erworben. Nutzen und Gefahr gingen per 1. April 2021 auf die Rekurrenten über. Beim Grundstück GB Y Nr. 0002 handelt es sich um eine Hecke. Ob das Grundstück selbst genutzt wird, ist daher nur beim Grundstück GB Y Nr. 0001 zu prüfen.

4.2. Das Grundstück GB Y Nr. 0001 besteht aus drei Gebäuden (X-Weg 9, 8 und 7). Von den drei relativ kleinen Gebäuden sind früher die Gebäude Nr. 8 und 7 selbständig bewohnt worden; das Gebäude Nr. 9 wurde aufgrund des Augenscheins vom 4. Juli 2022 nicht bewohnt. Die Rekurrenten haben gemäss Wohnsitzbescheinigung der Einwohnergemeinde Y ihren Wohnsitz per 1. November 2021 nach Y verlegt; dies wurde anlässlich des Augenscheins bestätigt. Weiter haben die Rekurrenten mit öffentlicher Urkunde vom 27. Oktober 2021 im Grundbuch zwei verselbständigte Miteigentumsanteile (GB Y Nr. 0001-1 und 0001-2) eintragen lassen und in der im Grundbuch angemerkten Nutzungs- und Verwaltungsordnung vom 27. Oktober 2021 festgehalten, dass sich die Gebäude Nr.

E. 6

Juni 2021 teilten die Rekurrenten mit, dass sie das Gesamteigentum in Miteigentum umwandeln und eine Nutzungsvereinbarung hinterlegen würden.

6. Mit Replik vom 23. August 2021 beantragten die Rekurrenten, dass die Handänderung des Grundstücks GB Y Nr. 0001 als steuerfrei zu qualifizieren sei. Eventualiter sei die Handänderung der Gebäude 9 und 8 gemäss Nutzungs- und Verwaltungsordnung zur Beurteilung der anteilmässigen Handänderung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Subeventualiter wurde die Sistierung des Verfahrens bis zur Eintragung der Nutzungs- und Verwaltungsordnung beantragt. Weiter wurde festgehalten, dass die Rekurrenten vier Kinder, sieben erwachsene Hunde und je nach Wurf diverse Welpen hätten. Die Familie brauche daher viel Platz. Die Gebäude seien alt und klein. In den Gebäuden Nr. 9 und 8 würde die Familie leben. Im Gebäude Nr. 7 soll die Hundezucht untergebracht werden. Massgebend für die Beurteilung der ausschliesslichen Selbstnutzung sei das Vorliegen eines gemeinsamen Haushalts. Die theoretische Möglichkeit der Fremdvermietung sei demgegenüber nicht relevant. Vorliegend werde ein Haushalt geführt. Die Liegenschaft liege in der Juraschutzzone und sei nicht für eine Fremdnutzung konzipiert. Die Amtschreiberei sei nun daran, das Grundstück in zwei Einheiten (GB Y Nr. 0001-1 und 0002-2) aufzuteilen. Die Nutzungs- und Verwaltungsordnung werde aktuell durch die Amtschreiberei erstellt, was gemäss Eventualantrag zu berücksichtigen sei.

7. Mit Duplik vom 15. September 2021 beantragte das KStA die Annahme des Sistierungsantrags, aber die Abweisung der übrigen Anträge. Die Sistierung wurde bis Ende Februar 2022 beantragt. Weiter wurde festgehalten, dass das Gebäude Nr. 7 immer noch selbständig vermietet werden könne, weil es nicht mit den übrigen Gebäuden verbunden sei. Zur Anwendung gelange vorliegend für die Wohnsitznahme die Einjahresfrist von § 63bis VV StG. Bis zum April 2021 sei das Gebäude Nr. 7 fremdvermietet worden, was gemäss Konzeption nach wie vor möglich sei. Eine abgeschiedene oder unattraktive Wohnlage würde nicht vorliegen. Die Nutzungs- und Verwaltungsordnung könne nicht als Entwurf

beurteilt werden. Sie sei erst im Rahmen des zweiten Schriftenwechsels eingereicht worden. Mit Verfügung vom 21. September 2021 wurde das Verfahren bis auf weiteres sistiert.

8. Mit Stellungnahme vom 31. Januar 2022 reichten die Rekurrenten die Wohnsitzbescheinigung der Gemeinde Y (ab 1. November 2021) und die öffentliche Urkunde betr. Begründung von Miteigentum samt Nutzungs- und Verwaltungsordnung (Reglement über die Verwaltung und Benutzung des Grundstückes GB Y Nr. 0001) sowie weitere Unterlagen ein.

Das KStA beantragte anschliessend mit Schreiben vom 16. Februar 2022 die Aufhebung der Sistierung und die Besteuerung der nicht ausschliesslich selbst genutzten Flächen von rund 846 m². Gleichzeitig wurde festgehalten, dass es nicht Aufgabe der Amtschreiberei sei, Steuerauskünfte zu erteilen. Anerkannt wurde, dass die Rekurrenten innert Jahresfrist in die Liegenschaft (Gebäude Nr.

E. 6.1

Sodann ist zu prüfen, ob beim Grundstück GB Y Nr. 0001-2 bzw. Gebäude Nr. 7 eine ausschliessliche Selbstnutzung vorliegt. Laut den Aussagen der Rekurrenten am Augenschein wird dieses Gebäude zurzeit v.a. vom Ehemann genutzt, in Zukunft soll es indes ein Au-pair nutzen. Das KStA verlangt denn, das Gebäude Nr. 7 sei infolge separater Nutzung von der Steuerbefreiung auszunehmen.

E. 6.2

Wie gesehen (vgl. oben, E. 3.2.), liegt nach der Rechtsprechung des KSG (Entscheid SGNEB.2015.4 vom 25. April 2016) keine ausschliessliche Selbstnutzung vor, wenn die Käufer eines Einfamilienhauses ihr Haus mit einer zusätzlichen separaten Wohnung, die dort rund 15 Monate nach dem Kauf fremdvermietet wurde, aufstocken. Dies ist hier jedoch nicht der Fall; das Gebäude Nr. 7 ist nicht angebaut worden, sondern vorbestehend. Wie sich zudem anlässlich des Augenscheins ergeben hat, befindet sich die Hundezucht nicht im Gebäude Nr. 7, sondern im Gebäude Nr. 8; das Gebäude Nr. 7 wird damit wie gesehen (vgl. oben, E. 5.2.) nicht gewerblich genutzt. Dies gilt nach dem Ausgeführten auch für das Gebäude Nr. 8; dieses wird vorwiegend privat genutzt. Sodann erscheint aufgrund des Augenscheins eine separate Nutzung des Gebäudes Nr. 7 nicht als ohne weiteres möglich. Vielmehr ist von einer ausschliesslichen Selbstnutzung der Rekurrenten auszugehen, welche auch auf Dauer angelegt ist. So ist zu berücksichtigen, dass der Umbau der Liegenschaft, der vorwiegend in Eigenregie der Rekurrenten erfolgt, relativ zeitaufwändig ist. Dass vorher im Gebäude Nr. 7 ein Mietverhältnis bestand und zukünftig ein Au-pair dort wohnen soll, kann im vorliegenden Zusammenhang nichts ändern. Aufgrund des Augenscheins geht es hier nicht um ein Renditeobjekt, sondern um eine Liegenschaft für die Familie der Rekurrenten, mithin für deren Kinder. Zudem ist die Hundezucht zu beachten, welche eine andere, mithin separate Nutzungsmöglichkeit als eine dauernde, ausschliessliche Selbstnutzung des Gebäudes Nr. 7 als schwierig erscheinen lässt. Für die Übertragung des Grundstückes GB Y Nr. 0001-2 muss demnach auch keine Handänderungssteuer bezahlt werden. Da auf das Grundstück GB Y Nr. 0001-1 die Handänderungssteuer ebenfalls entfällt (oben, E. 4.5.), haben die Rekurrenten nach den bisherigen Erwägungen keine Handänderungssteuer zu bezahlen.

7. Da nach dem Ausgeführten für das ganze umstrittene Grundstück keine Handänderungssteuer bezahlt werden muss, wird die vom KStA aufgeworfene Frage der

Steuerungsumgehung an sich obsolet. Im Folgenden sei dennoch auf diese Frage eingegangen.

7.1. Gemäss Ziff. I.1. des Reglements über die Verwaltung und Benutzung des Grundstücks GB Y Nr. 0001 beträgt die Fläche von GB Y. Nr. 0001-1 3'816 m²(97 %) und diejenige von GB Y Nr. 0001-2 110 m²(3 %). Die gesamte Grünfläche gehört somit ausschliesslich zum Grundstück GB Y Nr. 0001-1 (Gebäude Nr. 9 und 8). Zum Grundstück GB Y Nr. 0001-2 gehören lediglich das Wohnhaus Nr. 7 und die entsprechende Zufahrt.

Da die vorgenommene Aufteilung der Parzelle dem Verhältnis der Wohnflächen der drei Gebäuden nicht entspreche, beantragt das KStA mit Schreiben vom 16. Februar 2022, die Handänderungssteuer gemäss Wohnflächen inkl. anteiligem Land zu verfügen. Dabei geht das KStA davon aus, dass die Wohnfläche des Wohnhauses Nr. 7 mit 66 m²21.57 % der gesamten Wohnfläche von 306 m²ausmacht. Ausgehend von der Fläche des Gesamtgrundstücks von 3'926 m²würde somit ein Anteil von 20 % rund 785 m²ausmachen.

Bei seinen Berechnungen hat das KStA offenbar auch noch die Fläche des Grundstücks GB Y Nr. 0002 berücksichtigt, was nicht korrekt ist. Für das Grundstück GB Y Nr. 0002, das im Wesentlichen aus einer Hecke besteht, kommt eine Befreiung von der Handänderungssteuer nicht in Frage.

7.2. Vorliegend stellt sich die Frage, ob die flächenmässige Aufteilung einer Parzelle im Belieben der Parteien steht und ob die Steuerbehörden bei der Verfügung der Handänderungssteuer an diese Aufteilung gebunden sind. Auch wenn durchaus öffentlichrechtliche Vorschriften (z.B. Ausnützungsziffer, Grünflächenziffer etc.) existieren, die einen Einfluss auf die Aufteilung eines überbauten Grundstücks haben, kann festgehalten werden, dass die flächenmässige Aufteilung einer Parzelle grundsätzlich im Belieben des Grundstückseigentümers steht. Die genannten öffentlichrechtlichen Vorschriften gelten zudem nur in der Bauzone. Das Grundstück GB Y Nr. 0001 befindet sich aber in der Landwirtschaftszone.

7.3. Das KStA geht bei der von den Parteien vorgenommenen Aufteilung des Grundstücks GB Y Nr. 0001 von einer Steuerungsumgehung aus. Mit dem Institut der Steuerungsumgehung werden der grundsätzlich erlaubten Steuerplanung Schranken gesetzt (Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., VB zu Art. 109 - 121 N 37 ff.). Praxisgemäss wird von einer Steuerungsumgehung ausgegangen, wenn folgende drei Voraussetzungen gegeben sind:

- a) Die gewählte Rechtsgestaltung ist ungewöhnlich und entspricht nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten (objektives Kriterium);
- b) Die Rechtsgestaltung wurde in der Absicht gewählt, Steuern einzusparen (subjektives Kriterium);
- c) Das gewählte Vorgehen würde zu einer erheblichen Steuerersparnis führen (effektives Kriterium).

7.4. Festzuhalten ist, dass die gewählte Aufteilung des Grundstücks aufgrund des Augenscheins nicht ungewöhnlich ist. Fast der gesamte, sehr grosse Garten des Grundstücks gehört zum bewohnten Grundstück GB Y Nr. 0001-1 (Gebäude Nr. 8), das auch der Hundezucht dient (vgl. oben, E. 5.1.). Dem Grundstück GB Y Nr. 0001-2 (Gebäude Nr. 7) steht eine relativ kleine Grünfläche zur Verfügung. Die kleine Grünfläche entspricht dem gewachsenen Terrain. Anhand der Akten konnte sich zuerst zwar fragen, ob die vorliegende Aufteilung gewählt wurde, um die Fläche des Grundstücks GB Y Nr. 0001-2, dessen Erwerb vom KStA als handänderungssteuerpflichtig erachtet worden ist,

möglichst klein zu halten im Hinblick auf eine erhebliche Steuerersparnis - Aufteilung gemäss effektiver Grundstücksfläche, mit Folge einer Bezahlung von 3 % der veranlagten Handänderungssteuer (vgl. oben, E. 7.1.). Nach den Erwägungen ist jedoch festzuhalten, dass die Kriterien einer Steuerumgehung hier nicht erfüllt sind, soweit diese Frage wie gesagt (vgl. oben, E. 7.) nicht ohnehin obsolet geworden ist.

8. Damit ist der Rekurs gutzuheissen, die Verfügung der Vorinstanz vom 10. März 2021 und die Rechnung/Veranlagungsverfügung vom 26. Januar 2021 sind aufzuheben. Bei diesem Verfahrensausgang sind keine Kosten zu erheben. Den Rekurrenten ist für die Parteivertretung eine Parteientschädigung von CHF 3'000.-- zuzusprechen (inkl. Auslagen und MwSt).

Demnach wird erkannt:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen und die Verfügung des kantonalen Steueramts vom 10. März 2021 sowie die Rechnung/Veranlagungsverfügung vom 26. Januar 2021 werden aufgehoben.

2. Es werden keine Gerichtskosten erhoben.

3. Den Rekurrenten wird zulasten des Staates eine Parteientschädigung von CHF 3'000.-- (inkl. Auslagen und MwSt) zugesprochen.

Im Namen des Steuergerichts

Der Präsident:

Der Sekretär:

Dr. Th. A. Müller

W. Hatzinger

Rechtsmittel: Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung beim Bundesgericht (Adresse: Schweizerisches Bundesgericht, 1000 Lausanne 14) Beschwerde in öffentlichrechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angaben der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten.

Dieser Entscheid ist schriftlich zu eröffnen an:

- Vertreter der Rekurrenten (eingeschrieben)
- KStA, Sondersteuern (mit Akten)
- KStA, Rechtsdienst
- Amtschreiberei
- Betriebswirtschaftliche Dienste FD

Expediert am:

E. 9

und 8 auf dem Grundstück GB Y Nr. 0001-1 und das Gebäude Nr. 7 auf dem Grundstück GB Y Nr. 0001-2 befinden sollen. Weiter wurde in Ziff. 4.2 der öffentlichen Urkunde festgehalten, dass die Rekurrenten die Gebäude Nr. 9 und 8 umbauen und anschliessend dauernd und ausschliesslich selbst bewohnen werden. Die Gebäude Nr. 9 und 8 werden miteinander verbunden und zu einem Wohnhaus zusammengebaut. Auch all dies ist beim Augenschein bestätigt worden.

4.3. Grundsätzlich ist gemäss § 63bis Abs. 3 VV StG eine Steuerbefreiung ausgeschlossen, wenn der Erwerber das Grundstück nur teilweise selbst bewohnt. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz wird dann gewährt, wenn ein Mehrfamilienhaus vor oder unmittelbar nach dem Erwerb in Stockwerkeigentum aufgeteilt wird (KSGE 2020 Nr. 12 E. 4; Steuerpraxis 2013 Nr. 4, Ziff. 2.2.2). In diesem Fall kann für die vom Erwerber bewohnte Wohnung eine Steuerbefreiung gewährt werden. Wird das Mehrfamilienhaus hingegen im Gesamt- oder Miteigentum erworben, ist eine anteilige Steuerbefreiung für eine einzelne Wohnung ebenfalls denkbar, sofern eine Nutzungs- und Verwaltungsordnung im Grundbuch angemerkt wird. Nach herrschender Rechtsprechung muss die Nutzungs- und Verwaltungsordnung spätestens ein Jahr seit Vertragsschluss im Grundbuch angemerkt werden (KSGE 2020 Nr. 12 E. 4.4), was hier der Fall war. Der Kaufvertrag wurde am 22. Dezember 2020 unterzeichnet, während die Nutzungs- und Verwaltungsordnung am 27. Oktober 2021 angemerkt worden war.

4.4. Weiter kann gemäss § 63bis Abs. 1 VV StG eine Steuerbefreiung nur gewährt werden, wenn der Erwerber eines überbauten Grundstücks in der Regel innert einem Jahr seit Vertragsabschluss dort Wohnsitz nimmt. Ist das Grundstück bei Vertragsschluss nicht überbaut, beträgt die Frist gar zwei Jahre (§ 63bis Abs. 2 VV StG). Vorliegend sind die Rekurrenten per 1. November 2021 in Y eingezogen. Gemäss ihren Aussagen wohnt der Ehemann während des Umbaus der Gebäude Nr. 9 und 8 im Gebäude Nr. 7 und die Ehefrau mit den Kindern im Gebäude Nr. 8. Aufgrund des Augenscheins soll der definitive Umzug in das Gebäude Nr. 8 gemäss Zeitplan bis Ende 2022 erfolgen und dann das Gebäude Nr. 9 entkernt werden. Es kann dennoch festgehalten werden, dass die Rekurrenten innert Jahresfrist auf dem erworbenen Grundstück eingezogen sind.

4.5. Damit kann zusammenfassend festgehalten werden, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung des Grundstücks GB Y Nr. 0001-1 (Gebäude Nr. 9 und 8) gegeben sind. Dies hat denn auch der Vertreter des KStA anlässlich des Augenscheins anerkannt. Nachträglich betrachtet wäre daher die Nutzungs- und Verwaltungsordnung nicht notwendig gewesen, wenn klar gewesen wäre, dass die Rekurrenten alle drei Gebäude selbst bewohnen; dies hat jedoch erst der Augenschein deutlich gezeigt.

5.1. In ihrer Freizeit züchten die Rekurrenten Hunde der Rasse Beagle. Nach Aussage der Rekurrenten im Schriftenwechsel sollen die Hunde auf dem Grundstück GB Y Nr. 0001-2 (Gebäude Nr. 7) untergebracht werden. Aufgrund des Augenscheins befinden sich die Hunde jedoch angrenzend im Gebäude Nr. 8. Die Hunde werden auf der eigenen Webseite der Rekurrentin und auf der Webseite des Beagle Clubs Schweiz (<https://www.beagleclub.ch/zucht/zuechter/>) zum Kauf angeboten. Damit steht fest, dass die Rekurrenten die Hundezucht gewerbsmässig betreiben.

5.2. Bei einer gemischten privaten und geschäftlichen Nutzung darf nach herrschender Rechtsprechung nur dann eine Steuerbefreiung gewährt werden, wenn der geschäftlich genutzte Teil der Liegenschaft flächenmässig klein ist (KSGE 2017 E. 4). Vorliegend hat sich aufgrund des Augenscheins indessen ergeben, dass der verselbständigte Miteigentumsanteil GB Y Nr. 0001-2 (Gebäude Nr. 7) nicht geschäftlich genutzt wird. Damit steht fest, dass für den Kauf dieses Grundstücks eine Steuerbefreiung infolge gemischter privater und geschäftlicher Nutzung nicht verweigert werden kann.