
Anrechenbare Aufwendungen

1. Grundsatz

Zu den Anlagekosten gehören neben dem Erwerbspreis auch weitere anrechenbare Aufwendungen.

Die anrechenbaren Aufwendungen bestimmen sich nach Art. 137 StG. Anrechenbar sind grundsätzlich Aufwendungen, die nicht der Werterhaltung dienen. Die Anrechenbarkeit beurteilt sich allein nach dem Wertkriterium. Wertvermehrnde Aufwendungen, die durch Dritte aufgebracht wurden und für die keine Rückzahlungspflicht besteht, können nicht angerechnet werden (vgl. Art. 138 StG; z.B. nicht rückzahlbare Subventionen des Gemeinwesens, Entschädigung bei Naturereignissen). Die Ausscheidung der Auslagen nach Wertmehring und Werterhaltung richtet sich grundsätzlich nach StB 44 Nr. 2.

2. Anrechenbare Aufwendungen im einzelnen

Gemäss Art. 137 Abs. 1 Bst. a bis g StG gehören folgende Aufwendungen zu den Anlagekosten:

2.1 Ausgaben für dauerhafte Werterhöhung (Bst. a)

Nicht als Aufwendungen anrechenbar sind die Ausgaben für eine kurzfristige Wertsteigerung des Grundstückes, welche durch die aperiodische Instandstellung vorübergehend eintritt (Dumont-Praxis; siehe StB 44 Nr. 2). Als Kosten für eine dauerhafte Werterhöhung des Grundstückes gelten insbesondere die Planungs-, Bau- und Verbesserungskosten.

Zu den anrechenbaren Planungskosten gehören nur Planungsaufwendungen, die eine Werterhöhung effektiv bewirkt haben. Nicht abzugsfähig sind die Kosten für nicht ausgeführte Bauprojekte, sofern sie vom Erwerber nicht übernommen werden. Derartige Projekte bewirken keine Wertsteigerung des Grundstückes und fallen damit auch nicht unter die wertvermehrnden Aufwendungen. Sie werden nur dann zum Abzug zugelassen, wenn sie zusammen mit dem Grundstück veräussert werden, und nur insoweit, als es ihrem Wert für den Erwerber entspricht (SGE 1983 Nr. 20 und SGE 1981 Nr. 3).

Der Begriff "Bau" umfasst sowohl Neubauten, Umbauten als auch Anbauten.

Verbesserungen können nicht nur den Boden betreffen (Planierung, Humusierung, Entwässerung/Melioration, usw.), sondern auch die juristische Situation wie beispielsweise durch Abwendung einer rechtlichen Entwertung zufolge Aus- oder Rückzonung (rechtliche Verbesserungen). Unter die anrechenbaren rechtlichen Verbesserungen fallen sodann die Errichtung einer Dienstbarkeit zugunsten des Grundstückes oder auch die Ablösung einer belastenden Dienstbarkeit. Unter letzte Kategorie fällt auch die Abfindung für den Verzicht auf ein Vorkaufs- und Rückkaufsrecht.

Anrechenbar sind zudem die im Zusammenhang mit den wertvermehrnden Aufwendungen bezahlten Mehrwertsteuern, sofern sie nicht als Vorsteuer rückforderbar sind.

2.2 Grundeigentümerbeiträge (Bst. b)

Dazu gehören Perimeterbeiträge für Bau und Korrektion von Strassen und Wegen, für Bodenverbesserungen und für Wasserbau. Unterhaltspereimeterbeiträge (= Gebühren) gehören dagegen zu den Liegenschaftsunterhaltskosten gemäss Art. 44 Abs. 2 StG.

2.3 Wertvermehrnde Eigenleistungen (Bst. c)

Zur Anrechnung kommen nur jene eigenen Arbeitsleistungen, die bereits mit der Einkommenssteuer ordnungsgemäss erfasst wurden oder - im Anrechnungszeitpunkt - noch mit der Einkommenssteuer erfasst werden können.

Die wertvermehrnde Eigenleistung gilt im Zeitpunkt der Veräusserung des Grundstückes als realisiert; der realisierte Mehrwert unterliegt der ordentlichen Einkommensbemessung bei der nächsten Veranlagung der Einkommenssteuer (StB 29 Nr. 7 und 8; SGE 1986 Nr. 15).

Gewinnschmälernd ist grundsätzlich der Betrag, den der Steuerpflichtige einem Dritten für die betreffende Arbeit (inkl. Material) im Zeitpunkt der Erbringung hätte bezahlen müssen (sach- und zeitgerechter Marktwert). Nicht massgebend ist mithin der Wert, den der Steuerpflichtige selbst seiner Arbeit beimisst. Ausserdem ist zu berücksichtigen, dass Leistungen eines Hobbywerkers in der Regel nicht den Wert erreichen, der bei der Ausführung der Arbeit durch einen sachkundigen Fachmann hätte bezahlt werden müssen.

In Fällen von vollständigem Steueraufschub mit Subjektwechsel (Art. 132 Abs. 1 StG; z.B. Erbgang, reine Schenkung) wird auch ein allfälliger, selbst geschaffener Mehrwert nicht realisiert. Erst der spätere Veräusserer des unter vollständigem Besteuerungsaufschub erworbenen Grundstückes realisiert den Mehrwert. Dieser unterliegt bei ihm der Grundstückgewinnsteuer. Weil er selbst keinen Mehrwert durch eigene Arbeit geschaffen hat, kann er diesen nur als Veräusserungsgewinn, nicht aber als Eigenleistung realisieren.

Bei teilweisem Steueraufschub (z.B. bei gemischter Schenkung) werden die Anlagekosten voll angerechnet, weshalb die wertvermehrnden Eigenleistungen als Aufwendungen berücksichtigt und entsprechend einkommenssteuerlich erfasst werden. Bei der Veräusserung des unter teilweisem Besteuerungsaufschub erworbenen Grundstückes können diese nicht mehr geltend gemacht werden.

Die Nachweispflicht für Wertvermehrungen aus Eigenleistungen trifft in jedem Fall den Steuerpflichtigen.

Für das Veranlagungsverfahren gelten folgende Regeln:

- Die deklarierten Eigenleistungen sind als Aufwendungen anrechenbar, wenn aufgrund von Abklärungen der Veranlagungsbehörde einwandfrei feststeht, dass der Steuerpflichtige Eigenarbeiten erbracht hat. Eigenleistungen sind beispielsweise anzunehmen, wenn im Zeitpunkt der Erbringung der Materialaufwand durch Rechnungen ausgewiesen ist oder bei einer Bauabrechnung eine entsprechende, arbeitsintensive Position (z.B. Umgebungsarbeiten) fehlt.
- Bei pauschaler Deklaration von Eigenleistungen wird vom Pflichtigen eine Aufteilung von tatsächlich erbrachten eigenen Leistungen und dazu verwendetem Material verlangt. Den Materialaufwand hat der Pflichtige mittels Belegen nachzuweisen.

- Zusammen mit der Veranlagungsmitteilung und Steuerrechnung wird dem Pflichtigen mitgeteilt, dass die angerechneten Eigenleistungen bei der folgenden Veranlagung dem Einkommen zugerechnet werden und deshalb auch vom Steuerpflichtigen selbst deklariert werden müssen.

Ist das veräusserte Grundstück durch vollständig steueraufschiebende Veräusserung erworben worden, so können die anrechenbaren Aufwendungen des Rechtsvorgängers, also die mit der Einkommenssteuer abgerechneten Eigenleistungen, zu den eigenen Aufwendungen hinzu geltend gemacht werden.

2.4 Schuldzinsen (Bst. d)

Als Gegenstück zu Art. 45 Abs. 1 Bst. a StG, welcher die Schuldzinsen bei der Einkommenssteuer zum Abzug zulässt, soweit sie keine Anlagekosten darstellen, bestimmt Art. 137 Abs. 1 Bst. d StG, dass Schuldzinsen, welche Anlagekosten darstellen, als Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer anrechenbar sind. Dazu gehören die Bau- und Kreditzinsen und Baukreditzinsen (vgl. StB 45 Nr. 2; SGE 2001 Nr. 3), aber auch Vorfälligkeitsentschädigungen, die im Hinblick auf einen Verkauf einer Liegenschaft zu entrichten sind (StB 45 Nr. 5; BGer 2C_1148/2015 vom 3. April 2017).

2.5 Provisionen (Bst. e)

Provisionen sind Leistungen, die der Veräusserer einem Dritten für Vermittlung oder Nachweis einer Kaufs- bzw. Verkaufsgelegenheit erbringt. Darunter ist der Maklerlohn im Sinne von Art. 413 OR zu verstehen. Die Anrechnung einer solchen Provision setzt den Abschluss eines Maklervertrages gemäss Art. 412 OR mit einer Drittperson, eine in Erfüllung dieses Vertrages zum Grundstückkauf bzw. -verkauf führende Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit des Maklers und die Zahlung des geschuldeten Maklerlohns, beschränkt auf den ortsüblichen Umfang, voraus.

Erforderlich ist somit ein Konnex zwischen der Veräusserung und dem tatsächlichen Kostenanfall, was soviel bedeutet, dass die Ursache bzw. der Rechtsgrund für den Anfall der Kosten im Veräusserungsakt liegen muss. Einer Provision, die nicht für eine Tätigkeit entrichtet wurde, welche zum Vertragsabschluss geführt hat, fehlt der ursächliche Zusammenhang mit der Gewinnerzielung. Als anrechenbare Provisionen können deshalb nur jene Vergütungen berücksichtigt werden, die der Steuerpflichtige dem Makler für dessen effektive, zum Vertragsabschluss führenden Tätigkeiten ausgerichtet hat und die insofern zur Erzielung des Grundstückgewinnes beigetragen haben. Ohne den geforderten Kausalzusammenhang hätte es der Steuerpflichtige andernfalls in der Hand, durch entsprechende Vereinbarungen Dritte am Grundstücksgewinn zu beteiligen und damit die Besteuerung zu schmälern.

Der Steuerpflichtige, der eine Provisionszahlung geltend macht, muss den Nachweis erbringen, dass sich der Empfänger der Provisionszahlung tatsächlich als Makler bzw. Vermittler betätigt hat (SGE 1985 Nr. 8). Er hat nicht nur den Beweis über den Abschluss eines Maklervertrages, die Art der Vermittlungstätigkeit und eine zum Grundstückkauf bzw. -verkauf führende Maklertätigkeit, sondern auch den Zahlungsnachweis oder die Anerkennung des geschuldeten Maklerlohns zu erbringen. Dabei bildet im allgemeinen für Provisionszahlungen die Angabe von Name und Adresse des Leistungsempfängers und eine Bestätigung von diesem eine ausreichende Auskunft, wenn er in der Schweiz ansässig ist und die Steuerbehörde die Tätigkeit des Provisionsempfängers untersuchen kann. Allgemein werden an den Nachweis strenge Anforderungen gestellt. Besondere Anforderungen rechtfertigen sich bei Zahlungen an Personen in Staaten, die - wie Liechtenstein und Monaco - die Bildung

von fiktiven Domizilen begünstigen und wo es den Steuerbehörden nicht möglich ist, die vom Steuerpflichtigen geltend gemachten Zahlungen beim Provisionsempfänger auf den tatsächlichen Hintergrund zu überprüfen. In solchen Fällen muss es sich der Steuerpflichtige auch gefallen lassen, für die steuerliche Anerkennung einer behaupteten Provision über die Angabe von Name und Adresse des Provisionsempfängers hinaus weitere Auskünfte zu den ins Ausland unterhaltenen Geschäftsbeziehungen zu erteilen (SGE 1991 Nr. 2).

Nachgewiesene Provisionen sind im ortsüblichen Ausmass abziehbar. Als ortsüblich gelten:

Auftrag / Arbeitsleistung	Provision
Mehrfamilien- und Apartmenthäuser, Wohn- und Geschäftshäuser, Büro- und Gewerbehäuser	1 bis 3%
Grossüberbauungen und Siedlungen	1 bis 2%
Industrie- und Fabrikbauten	2 bis 3%
Einkaufszentren	1 bis 2%
Einfamilienhäuser	2 bis 4%
Bauland mit baureifen Projekten für Einfamilienhäuser	4 bis 5%
Einzelobjekte im Stockwerkeigentum	2 bis 4%
Baurechtsliegenschaften und Baurechte, berechnet vom Total des zu 3% kapitalisierten Baurechtszinses	2 bis 4%
Unbebaute Parzellen und Abbruchobjekte, unüberbaute Baurechtsgrundstücke, berechnet vom Total des zu 3% kapitalisierten Baurechtszinses	4 bis 5%
Landwirtschaftliche Betriebe und Grundstücke	4 bis 5%

Über dem ortsüblichen Ansatz liegende Provisionsleistungen sind steuerrechtlich nur dann abzugsberechtigt, wenn besondere Umstände wie ausserordentlich intensive Bemühungen (Nachweis) das Übermass rechtfertigen. Denn sowohl übersetzte als auch überhaupt nicht tolerierte Provisionen gelten beim Veräusserer als Gewinnverwendung und können daher nicht als anrechenbare Aufwendungen abgezogen werden.

Bei der Person des Mäklers muss es sich sodann um einen Dritten handeln. Sogenannte Eigenprovisionen, das heisst Entschädigungen für eigene Kaufs- oder Verkaufsbemühungen sind nicht abziehbar. Provisionsleistungen an Miterben, Miteigentümer und Gesellschafter sind als Eigenprovisionen zu betrachten und deshalb nicht anrechenbar. Ob eine Eigenprovision vorliegt, muss aufgrund der gesamten Umstände des Einzelfalles beurteilt werden. Dabei ist insbesondere zu prüfen, ob zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Provisionsempfänger eine enge persönliche (evtl. verwandtschaftliche) oder wirtschaftliche Verbundenheit vorliegt, so dass ohne weiteres von parallel laufenden Interessen zwischen Auftraggeber und Beauftragtem ausgegangen werden kann.

Kapitalgesellschaften können grundsätzlich auch von ihren eigenen Gesellschaftern einen Mäklerauftrag erfüllen, ohne dass steuerrechtlich auf Eigenprovision erkannt werden

müsste. Die Anerkennung muss indessen dann verweigert werden, wenn die Mäklergesellschaft nur formell als vom Veräusserer unabhängige Gesellschaft auftritt. Anhaltspunkte dafür können sich aus der Interessenlage der Vertragsparteien oder aus den organisatorischen und personellen Beziehungen zueinander ergeben. Wenn aus den ganzen Umständen geschlossen werden muss, dass der Veräusserer einen gleichartigen Vertrag mit einem unbeteiligten Dritten nicht geschlossen hätte, so kann keine Anrechnung erfolgen (SGE 1997 Nr. 5, SGE 1994 Nr. 10).

Die in den bezahlten Provisionen enthaltene Mehrwertsteuer ist anrechenbar, sofern sie nicht als Vorsteuer rückforderbar ist.

2.6 Gewinnungskosten (Bst. f)

Zu den Anlagekosten gehören auch die mit dem Erwerb und der Veräusserung unmittelbar zusammenhängenden Kosten.

Dazu zählen die Handänderungssteuern sowie die Gebühren für Beurkundung und Fertigung, Vermessungs- und Vermarktungskosten sowie Gebühren für behördliche Bewilligungen.

Zu den Erwerbs- und Veräusserungskosten zählen auch die dem Veräusserer (evtl. durch Inanspruchnahme eines Mäklers) entstandenen Barauslagen für Inserate- und Werbekosten, Pläne/Planunterlagen, Grundbuchauszüge, Vervielfältigungen und Drucksachen, usw.

Weiter zählt dazu die Mehrwertsteuer, welche eine mehrwertsteuerpflichtige Person bei der Veräusserung eines Grundstücks an eine nicht mehrwertsteuerpflichtige Person zu leisten hat (sog. Eigenverbrauchssteuer).

2.7 Verluste aus früheren Teilveräusserungen (Bst. g)

Als Anlagekosten können auch Verluste aus früheren Teilveräusserungen eines Grundstückes, welches seinerzeit als Ganzes erworben wurde, berücksichtigt werden. Teilveräusserungen ergeben sich beispielsweise nach einer Parzellierung oder Stockwerkeigentumsbildung. Im Gegensatz dazu gibt es im st. gallischen Steuergesetz grundsätzlich keinen "Rücktrag" von Verlusten aus späteren Teilveräusserungen eines Grundstückes. Ein späterer Verlust aus einer Teilveräusserung stellt zudem keine "neue Tatsache" und damit keinen Revisionsgrund im Sinne von Art. 197 Abs. 1 Bst. a StG dar.

3. Erneuerungsfonds Stockwerkeigentümer

Die erforderlichen Einlagen in den Erneuerungsfonds werden bei der Einkommenssteuer grundsätzlich als abzugsfähige Unterhalts- und Verwaltungskosten im Sinne von Art. 44 Abs. 2 StG anerkannt (vgl. StB 44 Nr. 2).

Für die Grundstücksgewinnsteuer gilt konsequenterweise folgendes:

- Werden aus dem Erneuerungsfonds wertvermehrende Aufwendungen bestritten, können diese nicht als abzugsfähige Anlagekosten geltend gemacht werden (Art. 137 Abs. 2 StG).

- Für die Ermittlung des massgeblichen Veräusserungserlöses muss der dem Verkäufer zuzurechnende Anteil am Erneuerungsfonds unberücksichtigt bleiben, d.h. er kann nicht vom Kaufpreis abgezogen werden.