

3565

Grundstückgewinnsteuer. Ein Lombardkredit sowie eine Hypothek, welche zum Erwerb eines Baugrundstücks mit Bauprojekt aufgenommen werden, können nicht als Baukredite betrachtet werden, wenn nach dem Landerwerb das bewilligte Vorhaben nicht realisiert, sondern weiterverkauft wird, ohne dass ein aktivierbarer Mehrwert geschaffen worden ist. Deshalb können auch die dafür bezahlten Zinsen nicht in Abzug gebracht werden. Dass der neue Grundeigentümer das Vorhaben realisiert, ändert für den Wiederverkäufer nichts. Im Übrigen werden Baukreditzinse nach kantonaler Praxis ohnehin nicht bei der Grundstücksgewinnsteuer, sondern gegebenenfalls bei der Einkommens- oder der ordentlichen Gewinnbesteuerung zum Abzug zugelassen.

Aus den Erwägungen:

3. Nach Art. 126 StG ist der Grundstücksgewinn der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Als Erlös gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen der erwerbenden Person (Art. 127 Abs. 1 StG). Entsprechend gilt auf Käuferseite als Erwerbspreis ebenfalls der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen der erwerbenden Person. Fehlt beim Erwerb ein Kaufpreis, ist der amtliche Verkehrswert zum Zeitpunkt des Erwerbs massgebend (Art. 128 Abs. 1 und 2 Satz 1 StG). Leistungen, die unter Umgehung der Steuerpflicht erfolgt sind, werden nicht berücksichtigt (Art. 128 Abs. 3 StG). Als Aufwendungen anrechenbar sind nach Art. 129 Abs. 1 lit. a StG die nachgewiesenen Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen, Erschliessung und andere dauernde Werterhöhungen von Grundstücken. Nebst den Grundeigentümerbeiträgen (lit. b), Handänderungsabgaben, Vermittlungsprovisionen und Insertionskosten (lit. c) ist auch der Wert der eigenen Arbeit anrechenbar, sofern dieser als Einkommen in der Schweiz versteuert wurde (lit. d). Nicht als Aufwendungen anrechenbar sind die Auslagen für den Unterhalt und die Verwaltung, soweit sie bei der ordentlichen Einkommensveranlagung bereits als Abzug berücksichtigt worden sind (Art. 129 Abs. 2 StG). Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung begründet, mit welcher Eigentum an einem Grundstück übertragen wird (Art. 123 Abs. 1 StG). Weil bei Erwerb und Veräusserung von Liegenschaften das Eigentum insbesondere mit dem Eintrag ins Grundbuch vom Verkäufer auf den Erwerber übergeht (Art. 656 Abs. 1 ZGB), ist gegebenenfalls für die Berechnung des Grundstücksgewinns und der Eigentumsdauer auf den Grundbucheintrag beim Erwerb und bei der Veräusserung der Liegenschaft abzustellen (vgl. *St.Galler Steuerbuch* 131 Nr. 1.2).

4. Strittig ist die Berechnung des steuerbaren Grundstücksgewinns, welchen die Beschwerdeführerin A. aus dem Verkauf der Parzelle in T. erzielt hat. A. macht geltend, die Zinsen für den Lombard- und den Hypothekarkredit seien als wertvermehrnde Aufwendungen (Anlagekosten) zum Abzug bei der

Grundstückgewinnsteuer zuzulassen, zumal es sich dabei um Baukreditzinsen handle. Dem ist aus den nachstehenden Gründen nicht zu folgen.

4.1 Dass A. die Parzelle mit einem bewilligten Bauprojekt gekauft hat, ist unbestritten. Sie hat zur Finanzierung dieses Kaufs einen Lombard- und einen Hypothekarkredit aufgenommen. Ein Baukredit unterscheidet sich von einem ordentlichen Hypothekarkredit dadurch, dass er zur Finanzierung eines Neubaus, Umbaus oder einer neu zu errichtenden Anlage nach Massgabe des Baufortschritts gewährt wird. Weil aktenkundig und unbestritten ist, dass in casu erst der neue Käufer (die Z. AG) das Bauvorhaben realisiert hat, handelt es sich für A. nicht um Baukredite, sondern um Landerwerbskredite, die A. nur je zu Bodenfinanzierung und zur Finanzierung des gekauften Bauprojekts verwendet hat. Aufgrund des (Weiter-)Verkaufs der Parzelle vor Baubeginn haben entsprechend auch die von A. bezahlten Zinsen nicht zu einer dauerhaften Werterhöhung im Sinne von Art. 129 Abs. 1 lit. a StG geführt und können demnach nicht als wertvermehrende Aufwendung angerechnet werden. Denn Zinsen auf dem für den Erwerb des Baulands aufgenommenen Fremdkapital führen nicht zu einer Aufwertung des Baulands bzw. zu einem aktivierbaren Mehrwert; vielmehr entsteht ein solcher erst durch die Überbauung. Es ist daher sachgerecht, Landerwerbszinse wie gewöhnliche Schuldzinse zu behandeln (d.h. Abzug bei der ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer) und diese nicht als Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zuzulassen; Landerwerbszinse sind somit anders als eigentliche Baukreditzinsen zu behandeln. Die Vorinstanz hat deshalb zu Recht den Abzug der Zinsen sowohl für den Lombard- als auch für den Hypothekarkredit verweigert. Im Übrigen kann es bei der Qualifizierung von Aufwendungen als Anlage- oder Gewinnungskosten nicht auf den blossen Willen der Beschwerdeführerin, die Liegenschaft nach dem Erwerb neu zu überbauen und allenfalls den Landkredit nachträglich in einen Baukredit zu integrieren, ankommen (*Markus Reich*, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Bd. I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 34 DBG N 20). Zu beachten ist ferner auch, dass die im Recht der direkten Bundessteuer geltende Regelung, welche Landkreditzinse unter gewissen Voraussetzungen – namentlich dem Vorliegen eines Überbauungswillens beim Landerwerb – wie Baukreditzinse behandelt, für die kantonalen Steuern nicht massgebend ist.

Als Präjudiz für das Ausgeführte fällt vor allem der von der Vorinstanz erwähnte Steuerentscheid (StE) 2008 B 44.13.7 Nr. 23 ins Gewicht (zur analogen Praxis im Kanton Aargau, der Zinsen für Baulanderwerb bei der Grundstückgewinnsteuer ebenfalls nicht zum Abzug zulässt). Dass die St.Galler Praxis in Teilen anders lautet, kann vorliegend nicht entscheidend sein, denn die Vorinstanz weist einerseits für die natürlichen Personen auf Art. 26 der Verordnung zum Steuergesetz (Steuerverordnung; bGS 621.111) und den bei der Revision des Steuergesetzes vorherrschenden Willen hin, andererseits ist

Art. 129 Abs. 1 lit. a StG entscheidend, der auf Gesetzesstufe bestimmt, dass nur Aufwendungen für dauernde Werterhöhungen von Grundstücken anrechenbar sind. Dazu gehören Zinsen für den Bodenerwerb nicht, zumal die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen bloss Wiesland (mit einem bewilligten Bauprojekt) gekauft und dieses später mit dem gleichen Projekt weiterverkauft hat, ohne dass sie selber etwas zur dauerhaften Wertvermehrung beigetragen hätte. Das Projekt wurde dann erst von der Erwerberin Z. AG realisiert.

4.2 Selbst wenn man mit A. einhergehen und die Zinsen als Baukreditzinsen qualifizieren wollte, wäre ein Abzug bei der Grundstückgewinnsteuer unzulässig. Obwohl Baukreditzinsen bei der Grundstückgewinnsteuer in verschiedenen anderen Kantonen in Abzug gebracht werden können, gibt es Kantone wie Appenzell Ausserrhoden und Aargau, die solche Zinsen ausdrücklich nicht bei der Grundstückgewinnsteuer, sondern bei der Einkommens- bzw. der ordentlichen Gewinnbesteuerung zum Abzug zulassen. Weil die Kantone mit ihrer Grundstückgewinnsteuer nicht unter das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinde (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG; SR 642.14) fallen, steht es ihnen frei, wie und wo sie Baukreditzinsen zum Abzug zulassen.

4.3 Weil in Appenzell Ausserrhoden Baukreditzinsen bei der ordentlichen Gewinnbesteuerung zum Abzug zugelassen sind, ist vorliegend auch nicht etwa das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt. Daran ändert nichts, dass die Beschwerdeführerin in Appenzell Ausserrhoden nicht unter die ordentliche Gewinnbesteuerung fällt, da sie als Stiftung steuerbefreit und dafür höchstens in St.Gallen an ihrem Sitz steuerpflichtig ist. Durch die Steuerbefreiung auch in St.Gallen ist das Leistungsfähigkeitsprinzip von vornherein nicht verletzt, auch wenn die Beschwerdeführerin dort mangels Besteuerung der ordentlichen Gewinne keinen Abzug machen konnte. Somit rechtfertigt es sich auch unter dem Gesichtswinkel des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht, dass bei der Grundstückgewinnsteuer in Appenzell Ausserrhoden ein Abzug zuzulassen wäre.

4.4 Schliesslich dringt die Beschwerdeführerin auch mit ihrer dritten Argumentation nicht durch. Dass die Buchhaltung massgeblich sein soll, geht bei der Grundstückgewinnsteuer fehl. Denn bei dieser Spezialsteuer gelten eigene Regeln für die Gewinnermittlung (vgl. Art. 126 ff. StG). Mithin wird – anders als bei der Gewinnermittlung für juristische Personen – nicht auf die Buchhaltung nach OR abgestellt. Der steuerbare Gewinn wurde vorliegend nach den speziellen Bemessungsregeln des Grundstückgewinnsteuerrechts korrekt auf Fr. ermittelt. Nach einer Haltedauer von zwei Jahren ergibt sich eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... (inkl. Ausgleichszins von Fr. ...). Die Beschwerde ist abzuweisen.

OGer, 18.05.2011