

aussetzung der Abzugsfähigkeit, dass die Aufwendungen unmittelbar aufgewendet werden, um die steuerbaren Einkünfte zu erzielen (*E. Höhn*, Steuerrecht, 6. Auflage, Bern 1988, § 13, RZ 38). Unmittelbar mit einer Handänderung verbundene Aufwendungen sind Provisionen, welche einem Vermittler für den Verkauf oder Kauf eines Grundstücks bezahlt werden. Vor allem fallen hierunter die Mäklerprovisionen. Die Vermittlungsentschädigung muss ferner stets an einen Dritten ausgerichtet werden (*Weidmann/Grossmann/Zigerlig*, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, Bern 1987, S. 166; AGVE 1969, S. 226). Dagegen sind Gewinnanteile, welche freiwillig oder vertraglich einem Dritten ausbezahlt werden, keine abzugsberechtigten Aufwendungen (*Baur*, u.a. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 75, N. 13), sondern es handelt sich um eine Gewinnverwendung. Die zum Abzug beantragte Auslage ist nicht unmittelbare Voraussetzung der Grundstückveräußerung, sondern Folge der Erfüllung des Kaufvertrages. Die Frage, ob die Spende für den Vertragsabschluss kausal war, stellt sich daher nicht. Abgaben, Provisionen oder Kosten, die nicht unter Art. 61 StG subsumiert werden können, sind nicht anrechenbar, wenn es sich um Kosten bzw. Aufwendungen handelt, die den Veräusserer im Zusammenhang mit dem verkauften Grundstück nur mittelbar belasten (vgl. *Reimann/Zuppinger/Schärner*, a.a.O., § 166, N. 4).

StKR 7.5.1991 (Nr. 523)

## 2091

**Grundstückgewinnsteuer.** Beim Gesamtverkauf einer im Miteigentum stehenden Liegenschaft ist der erzielte Gewinn in Anwendung von Art. 63 Abs. 6 StG mit der Gesamtprogression zu erfassen. Die Unterwerfung des interkantonal tätigen Liegenschaftenhändlers unter diese Bestimmung verstösst nicht gegen das Schlechterstellungsverbot nach Art. 46 Abs. 2 der Bundesverfassung.

1. Streitig im Rekursverfahren ist die von der kantonalen Steuerverwaltung geübte Praxis, beim Gesamtverkauf einer im Miteigentum ste-

henden Liegenschaft den Gewinn mit der Gesamtprogression zu erfassen und den so errechneten Betrag auf die einzelnen Miteigentümer entsprechend ihren Quoten aufzuteilen. B. und W. haben die Liegenschaft in G. je zu hälftigem Miteigentum erworben. Weil sie im Kanton Appenzell A.Rh. lediglich kraft Grundeigentums steuerpflichtig wurden, erweist sich die Besteuerung des erzielten Grundstückgewinns mit der Grundstückgewinnsteuer im Sinne von Art. 55 Abs. 2 lit. B StG als rechters.

2. Der Rekurrent behauptet zu Unrecht eine gegen Art. 46 Abs. 2 der Bundesverfassung (SR 101) verstossende Schlechterstellung des interkantonal tätigen Liegenschaftenhändlers durch die Anwendung von Art. 63 Abs. 6 StG. Art. 63 Abs. 6 StG hält fest, dass sich bei einer Veräusserung, an der mehrere Personen beteiligt sind, der Steuersatz je Veräusserer nach dem Gesamtgewinn richtet. Wie die kantonale Steuerverwaltung zutreffend festhält, findet diese Bestimmung nicht nur auf Steuerpflichtige Anwendung, die im Kanton Appenzell A.Rh. nur für einen Teil des Einkommens und Vermögens steuerpflichtig sind, sondern auf alle Pflichtigen, die der Grundstückgewinnsteuer unterliegen. Eine gegen das Schlechterstellungsverbot verstossende Ungleichbehandlung könnte allenfalls noch darin gesehen werden, dass Grundstückgewinne, die von einem auswärtigen Liegenschaftenhändler im Kanton Appenzell A.Rh. erzielt werden, gemäss Art. 55 Abs. 2 lit. b StG der Grundstückgewinnsteuer unterliegen, während Kapitalgewinne des im Kanton Appenzell A.Rh. kraft persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtigen Liegenschaftenhändlers als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Art. 20 Abs. 2 StG von der Einkommenssteuer erfasst werden. Diese Frage wird im folgenden zu prüfen sein.

3. Wie das Bundesgericht ausführt, wurden in BGE 79 I 145 "auch die Grundstücksgewinne der Liegenschaftshändler und der Bauunternehmer in Abänderung der bisherigen Rechtsprechung (BGE 49 I 46, 54 I 241) dem Liegenschaftskanton zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesen. Vorbehalten wurde lediglich der Fall, da das Grundstück zu einer vom Steuerpflichtigen unterhaltenen Betriebsstätte gehört, sowie der Fall des blossen Buchgewinnes, wo der Verkaufserlös nur den abgeschriebenen Buchwert übersteigt, die Gestehungskosten aber nicht erreicht (BGE 79 I 148/49)" (BGE 111 Ia 124). Die erwähnten Ausnah-

men vom Grundsatz der ausschliesslichen Besteuerung sind hier nicht gegeben. Demgemäss kann der Kanton Appenzell A.Rh. den Veräusserungsgewinn ausschliesslich und in vollem Umfang besteuern, namentlich auch die Steuerart bestimmen (*E. Höhn*, Interkantonales Steuerrecht, Bern/Stuttgart 1989, § 28, Nr. 49). Das Schlechterstellungsverbot hat hier nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung eine Einschränkung erfahren. Das Bundesgericht hat der ausschliesslichen Besteuerung des Grundeigentums am Ort der gelegenen Sache den Vorrang vor dem Schlechterstellungsverbot eingeräumt (vgl. *Höhn*, a.a.O., § 4, N. 28). Die in diesem Zusammenhang vor allem zur Besteuerung des Grundstücksertrages geäusserte Kritik (*Höhn*, a.a.O.) ist bei der ausschliesslichen Besteuerung von Grundstücken durch den Belegenheitskanton nicht gerechtfertigt. Wie das Bundesgericht in BGE 79 I 142 ff. überzeugend darlegt, spielen äussere, vom Willen des Verkäufers unabhängige Ursachen, die Konjunktur, Verhältnisse, vor allem auch die Entwicklung und die Aufwendungen des örtlichen Gemeinwesens, heutzutage im allgemeinen nicht nur eine erhebliche, sondern eine entscheidende Rolle bei der Entstehung des Gewinnes, welchen gewerbsmässige Händler durch den Verkauf von Liegenschaften erzielen. Selten wird ein solcher Gewinn vorwiegend oder ausschliesslich auf die gewerbliche Tätigkeit des Veräusserers zurückzuführen sein. "Zwischen dem Gewinn, welchen der Verkauf einer Liegenschaft im Rahmen blosser Vermögensverwaltung einträgt, und dem Gewinn des berufsmässigen Liegenschaftshändlers besteht, was die Bedeutung der objektiven Faktoren anbelangt, nicht ein Unterschied, der eine Sonderbehandlung des Händlers hinlänglich rechtfertigen würde" (BGE 79 I 148). Die Erhebung der Grundstücksgewinnsteuer auf Gewinnen von Grundstücken des Geschäftsvermögens, wenn im Kanton lediglich eine Steuerpflicht aus Grundeigentum besteht (Art. 55 Abs. 2 lit. b StG), stimmt mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsrecht überein. Eine Verletzung von Art. 12 Abs. 1 StG, der auf das bundesrechtliche Verbot der Doppelbesteuerung verweist, liegt nicht vor.

4. Es bleibt zu prüfen, ob sich die Wendung in Art. 63 Abs. 6 StG "an der Veräusserung mehrere Personen beteiligt" allein auf Gesamthandverhältnisse bezieht oder ob darunter auch die Miteigentümer von Liegenschaften fallen. Der Grundstücksbegriff von Art. 56 StG stimmt mit

dem zivilrechtlichen Grundstücksbegriff in Art. 655 ZGB überein. Ausserdem kann bei Miteigentumsverhältnissen jeder Miteigentümer seinen Anteil ohne Zustimmung der übrigen Miteigentümer frei veräussern und verpfänden (vgl. Art. 646 Abs. 3 ZGB). Damit ist aber die Frage noch nicht entschieden, ob nicht ausnahmsweise, nämlich unter den Voraussetzungen von Art. 63 Abs. 6 StG, die gleichzeitige Veräusserung von Miteigentumsanteilen durch mehrere Veräusserer zur Folge haben soll, dass sich der Steuersatz je Veräusserer nach dem Gesamtgewinn richtet. Im vorliegenden Fall kann, wie von der Vorinstanz zutreffend festgestellt wurde, die Veräusserung der Liegenschaft nicht als gleichzeitige Veräusserung sämtlicher Miteigentumsanteile verstanden werden. Der Verkauf hat das Grundstück vielmehr unmittelbar selbst und nicht auf dem Umweg über die Gesamtheit der Miteigentumsanteile erfasst. Die Besteuerung der einzelnen Veräusserer zum Satz der Gesamtprogression ist aber immer dann gerechtfertigt, wenn nicht jeder Miteigentümer selbständig seinen Anteil verkauft, sondern das Grundstück als solches und in seiner Gesamtheit die Hand ändert (vgl. ASA 28, S. 245). Die bundesgerichtliche Rechtsprechung findet auch in der Lehre Zustimmung (vgl. *Reimann/Zuppinger/Schärfer*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band 4, Bern 1966, N. 15 zu § 162; *H. Guhl*, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Zürich 1952, S. 269 f.; *B. Grossmann*, Die Besteuerung der Gewinne auf Geschäftsgrundstücken, Bern/Stuttgart 1977, S. 271). Selbst unter der einschränkenden Voraussetzung, dass die Miteigentumsanteile von den die Sache veräussernden Miteigentümern gleichzeitig erworben worden sind (vgl. *Guhl*, a.a.O.), wäre diese Auslegung richtig. Wie sich aus der Handänderungsanzeige ergibt, erwarben B. und W. das Grundstück gemeinsam, je zu hälftigem Miteigentum. Als unbehelflich erweisen sich die weiteren Einwendungen des Rekurrenten. Die von der Vorinstanz zutreffend vorgenommene Auslegung von Art. 63 Abs. 6 StG führt, entgegen der Auffassung des Pflichtigen, nicht dazu, dass der Miteigentümer, welcher einen niedrigeren Wert bei der Veräusserung festlegt, für seinen kleineren Gewinn mit der Progression zu "büßen" hätte, welche der in Spekulationsabsicht veräussernde andere Miteigentümer durch seinen ausserordentlich hohen Gewinn hervorruft und so indirekt sogar nochmals dadurch profitieren würde. Handelt es

sich bei der Veräusserung des Grundstückes nach der hier vertretenen Auffassung nicht mehr um den Verkauf von einzelnen Miteigentumsanteilen, sondern um die Veräusserung der Sache als solche, so lässt sich regelmässig für den einzelnen Miteigentumsanteil kein selbständiger Verkaufspreis ermitteln. Vielmehr entfällt der vom Erwerber entrichtete Übernahmepreis für den Veräusserungsgegenstand anteilig auf die einzelnen Miteigentumsquoten.

StRK 3.11.1989 (Nr. 472)

## 2092

**Grundstückgewinnsteuer.** Wird ein Rechtsgeschäft durch contrarius actus rückgängig gemacht, liegt keine die Rückerstattung der bezahlten Grundstückgewinnsteuer auslösende Rückgängigmachung der Veräusserung im Sinne von Art. 65 Abs. 4 StG vor.

1. Die A. AG mit Sitz in R. veräusserte im Jahre 1982 ein unüberbautes Grundstück in H. an Z. und M. und wurde für den erzielten Gewinn mit Verfügung im Jahre 1985 zur Grundstückgewinnsteuer herangezogen. Zwischen den Parteien wurde vereinbart, dass die Verkäuferin auf der veräusserten Parzelle als Generalunternehmerin auf Rechnung der Erwerber preisgünstige Wohnungen erstellen sollte, welchen Auftrag sie in der Folge ausführte. Weil bei der Vertragsabwicklung zwischen der Verkäuferin und der Käuferschaft schwerwiegende Differenzen auftraten, beehrten die Erwerber beim Vermittleramt R. einen Vorstand an mit dem Begehren, die Verkäuferin zu Schadenersatz zu verpflichten, evtl. die Kauf- und Werkverträge ex tunc aufzuheben. Anlässlich des Vermittlungsvorstandes kam ein Vergleich zustande, nach welchem sich die A. AG zur Rücknahme der inzwischen überbauten Parzellen verpflichtete. Die entsprechenden Rückkaufsverträge wurden im Dezember 1989 abgeschlossen und zum Eintrag in das Grundbuch angemeldet; die Grundstücke sind heute wieder im Eigentum der A. AG.
2. Im vorliegenden Rekursverfahren stellt sich einzig die Frage, ob die in Vollzug des vor Vermittleramt R. geschlossenen Vergleiches erfolgte