

hinzu, dass sie auch leicht behinderte Kinder aufnimmt und damit zusätzlich zu einer Entlastung der staatlichen Schulen beiträgt. ... Wenn feststeht, dass der Rudolf-Steiner-Schulverein bzw. die Rudolf-Steiner-Schule in ihrer pädagogischen Ausrichtung einerseits das staatliche Schulangebot ergänzt, andererseits aber auch eine gewisse Entlastung der staatlichen Schulen herbeiführt, so steht auch fest, dass der verfolgte Zweck sowohl ein gemeinnütziger als auch ein öffentlicher ist. Zuwendungen an den Schulverein sind deshalb nach Massgabe von Art. 29 Abs. 3 StG von den Nettoeinkünften der Spender abziehbar.

StRK 18.9.1991 (Nr. 520)

2090

Grundstückgewinnsteuer. Abzug von Planungskosten als wertvermehrende Aufwendungen im Sinne von Art. 61 Abs. 1 Ziffer 1 StG. Darin enthaltene Eigenleistungen sind nach Art. 61 Abs. 1 Ziffer 5 nur zu berücksichtigen, wenn sie als Einkommen versteuert wurden. Eine aus dem Veräusserungserlös gemachte Spende an einen Fussballclub stellt Gewinnverwendung dar und kann nicht als Gewinnungskosten nach Art. 61 Abs. 1 Ziffer 4 StG qualifiziert werden.

1. Gemäss Art. 59 Abs. 1 StG ist der Grundstücksgewinn derjenige Betrag, um welchen der Veräusserungserlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Als Aufwendungen gelten nach Art. 61 Abs. 1 Ziffer 1 insbesondere die nachgewiesenen Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen, Erschliessung und andere Verbesserungen an Grundstücken, die zu einer Werterhöhung beigetragen haben.

2. Haben die Planungskosten zu einem steuerbaren Mehrerlös bei der Veräusserung des Grundstückes geführt, wie er im vorliegenden Fall Fr. 150'000.-- beträgt, so müssen diese Kosten als wertvermehrende Aufwendungen im Sinne von Art. 61 Abs. 1 Ziffer 1 zum Abzug zugelassen werden. Von dieser zutreffenden Rechtsauffassung sind wohl

die kantonale Steuerverwaltung als auch der Rekurrent im Veranlagungs- und im Einspracheverfahren ausgegangen. Die vom Pflichtigen geltend gemachten und nachgewiesenen Kosten für Architekturleistungen, Visierung und staatliche Gebühren wurden von der Veranlagungsbehörde vollumfänglich zum Abzug zugelassen. Dagegen verweigerte sie dem Pflichtigen den Abzug für die in Rechnung gestellten Eigenleistungen, gestützt auf Art. 61 Abs. 1 Ziffer 5. Nach dieser Bestimmung ist der Wert der eigenen Arbeit als Aufwendung im Sinne von Art. 59 Abs. 1 StG anrechenbar, sofern er als Einkommen versteuert wurde. Trotz entsprechender Behauptung wurde dieser Nachweis vom Pflichtigen weder im Verfahren vor der kantonalen Steuerverwaltung noch im hängigen Rekursverfahren erbracht. Untauglich ist der Einwand, das Bauprojekt hätte auch getrennt vom Verkauf der Liegenschaft veräussert werden können. Wie ein derartiges Vorgehen zu beurteilen wäre, ist offen und kann offen bleiben, denn es handelt sich um eine Hypothese, die sich im vorliegenden Fall gerade nicht realisiert hat. Es bleibt daher dabei, dass Liegenschaft und Bauprojekt Gegenstand ein und desselben Kaufvertrages bildeten, wofür ein einheitlicher Übernahmepreis von Fr. 1'100'000.-- vereinbart und öffentlich beurkundet wurde. Es ergibt sich somit, dass mangels Nachweises der Versteuerung im Sinne von Art. 61 Ziffer 5 der Wert der eigenen Arbeit im Betrage von Fr. 109'344.-- nicht als steuermindernde Aufwendung vom Veräusserungserlös in Abzug gebracht werden kann.

3. Unter Berufung auf Art. 61 Abs. 1 Ziffer 4 beantragt der Pflichtige die Anrechnung einer Spende von Fr. 10'000.-- an den Fussballclub W. Zur Begründung führt er an, dass die Spende von der Käuferschaft zur Bedingung für den Erwerb der Liegenschaft gemacht worden sei; es könne hier somit von einer direkten Verkaufsauslage gesprochen werden. Gemäss den vorgenannten Bestimmungen können vom Veräusserungserlös die Handänderungsabgaben, die Vermittlungsprovision in üblicher Höhe und die Insertionskosten abgezogen werden. Es handelt sich dabei um Gewinnungskosten. Sie sind mit dem Erwerb, der Veräusserung sowie mit dem Besitz des Grundstücks notwendigerweise verbunden und schmälern den dem Steuerpflichtigen zufließenden Gewinn (A. Nkola, Besteuerung des Grundeigentums im Privatvermögen in der Schweiz, Diss. Zürich 1983, S. 133 ff.). Ihrem Charakter als Gewinnungskosten entsprechend, bedarf es somit als Vor-

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 Maklerprovisionen. 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-