

2134

Grundstückgewinnsteuer. Voraussetzungen für die Höhe der Abzugsfähigkeit von **Vermittlungsprovisionen** nach Art. 61 Abs. 1 Ziff. 4 StG; im Rahmen einer Ermessensveranlagung vorgenommene **allgemeine Aufrechnungen** beim Einkommen **gelten nicht als abzugsfähige Eigenleistungen** im Sinne von Art. 61 Abs. 1 Ziff. 5 StG.

1. Gemäss Art. 61 Abs. 1 Ziff. 4 StG gilt als Aufwendung im Sinne von Art. 59 Abs. 1 StG u.a. "die Vermittlungsprovision in üblicher Höhe". Allgemein setzt der Abzug einer Vermittlungsprovision vom steuerbaren Grundstücksgewinn nach Lehre und Rechtsprechung voraus, dass tatsächlich ein zivilrechtlich gültiger Mäklervertrag im Sinne von Art. 412 OR mit einer Drittperson abgeschlossen worden ist; in Ausführung dieses Vertrages der Mäkler eine zum Verkauf führende Nachweis- oder Vermittlertätigkeit entfaltet hat; die Provision, beschränkt auf den üblichen Umfang, tatsächlich geleistet oder anerkannt worden ist; die Provisionsleistung an einen Dritten erfolgte. Mit Ausnahme des üblichen Umfangs der geleisteten Vermittlungsprovision sind alle vier Voraussetzungen unbestrittenermassen erfüllt. Im folgenden gilt es somit lediglich zu prüfen, ob die vom Rekurrenten geltend gemachte Vermittlungsprovision im Betrage von Fr. 20'000.--, entsprechend 4 % des Veräusserungserlöses, noch als "üblich" im Sinne von Art. 61 Abs. 1 Ziff. 4 StG zu gelten hat. Die kantonale Steuerverwaltung stellt sich mit dem Verweis auf die ständige Praxis auf den Standpunkt, dass maximal eine solche in Höhe von Fr. 15'000.--, resp. 3 % des Veräusserungserlöses, anerkannt werden kann.

2. Beim verkauften Objekt handelt es sich um ein mit einem Wohnhaus überbautes Grundstück. Die Steuerrekurskommission hat im Entscheid Nr. 96 vom 8. März 1965 (vgl. GVP AR 1988 S. 302, Nr. 2027) erwogen, dass für solche Objekte eine Vermittlungsprovision von 2 bis 2 ½ % üblich sei. Im konkreten Fall hatte sie aber aufgrund besonderer Umstände eine Vermittlungsprovision von 3 % anerkannt. Im benachbarten Kanton St. Gallen wurde eine 3 %ige Vermittlungsprovision bei Verkauf von Gebäulichkeiten ausdrücklich als Höchstansatz anerkannt (vgl. St. Galler Steuerbuch 24.02, Ziff. 7.2; *Weidmann/Grossmann*/

Zigerlig, Wegweiser durch das St. Gallische Steuerrecht, Muri/Bern 1987, S. 166). Eine ähnliche Praxis gilt z.B. im Kanton Schwyz (vgl. StE 1991 B 44.13.5 Nr. 5) und im Kanton Zürich (vgl. *Zuppinger/Schärer/Fessler/Reich*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. Auflage, N 36 B zu § 166). Der Satz von 3 % des Verkaufspreises von überbauten Grundstücken entspricht im übrigen dem geltenden Tarif des Ostschweizerischen Verbandes der Immobilien-Treuhänder (vgl. St. Galler Steuerbuch 24.02, Ziff. 7.2). Die Steuerrekurskommission sieht keinen Anlass, von der gefestigten Praxis der kantonalen Steuerverwaltung sowie der Steuerbehörden der umliegenden Kantone abzuweichen. Dies gilt erst recht im vorliegenden Fall, sind den Akten doch keine besonderen Umstände zu entnehmen - und solche werden vom Rekurrenten in seinen Rechtsschriften auch nicht geltend gemacht -, die es ausnahmsweise erlauben würden, über die praxisübliche Höchstgrenze von 3 % hinauszugehen. Die darüber hinausgehende Vermittlungsprovision im Betrag von Fr. 5'000.-- ist somit als nicht abzugsfähige Gewinnverwendung zu behandeln. Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als unbegründet.

3. Des weiteren verlangt der Rekurrent den Abzug des Betrages von Fr. 53'000.-- bei der Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinnes. Dies mit der Begründung, dieser Gesamtbetrag sei ihm bei den Hauptveranlagungen 1989/90 und 1991/92 als Einkommen aufgerechnet worden. Tatsächlich sind beim Ehepaar A. bei den Einkommenssteuerveranlagungen Land/Gemeinde 1989/90 und 1991/92 folgende Beträge als Einkommen aufgerechnet worden: Im Bemessungsjahr 1987 Fr. 25'450.--, 1988 Fr. 10'861.-- 1989 Fr. 7'500.-- und 1990 Fr. 9'300.--, total Fr. 53'111.--. Diese Aufrechnungen erfolgten im Rahmen von Ermessensveranlagungen gemäss Art. 86 StG. Ausgangspunkt waren die sehr niedrigen Selbstdeklarationen, nämlich im Durchschnitt der Bemessungsjahre 1987/88 Fr. 24'950.50 (exkl. Eigenmietwert) und im Durchschnitt der Bemessungsjahre 1989/90 Fr. 28'490.--. Diese deklarierten Einkünfte wurden den zurückhaltend berechneten Lebenshaltungskosten gegenübergestellt, und das Manko hat die Veranlagungsbehörde als nicht gedeckte Lebenshaltungskosten aufgerechnet. Somit ist erstellt, dass die in den Bemessungsjahren 1987 bis 1990 im Rahmen von Ermessensveranlagungen vorgenommenen Aufrechnungen ihren Rechtsgrund ausschliesslich im

Missverhältnis zwischen den geschätzten Lebenshaltungskosten und den deklarierten Einkünften des Ehepaares A. haben. Es handelte sich nicht um aufgerechnetes Einkommen für in die verkaufte Liegenschaft getätigte Eigenleistungen. Dies wäre aber Voraussetzung der Abzugsfähigkeit bei der Grundstückgewinnsteuerberechnung (Art. 61 Abs. 1 Ziff. 5 StV/GVP AR 1988, S. 304, Nr. 2028).

StRK 25.2.1994 (Nr. 586)

Anmerkung: Eine gegen diesen Entscheid geführte Kassationsbeschwerde wies der Regierungsrat mit Entscheid vom 25. Oktober 1994 vollumfänglich ab.

2135

Zwischenveranlagung. Der Rückgang des Erwerbseinkommens im selben Beruf in gleicher Stellung mit demselben Beschäftigungsgrad stellt **keinen qualitativen Zwischenveranlagungsgrund** nach Art. 76 Abs. 1 StG dar und führt entsprechend nicht zur Gegenwartsbemessung des Erwerbseinkommens.

1. Der Rekurrent ist als leitender Angestellter der R. AG auch massgeblich an der Firma beteiligt. Bedingt durch die Rezession und durch branchenspezifische Probleme offenbar noch verstärkt, konnte N. im Jahre 1992 nur noch rund die Hälfte des von ihm in den vorangegangenen Jahren erzielten Gehaltes beziehen. 1993 ist sein Lohn zwar wieder leicht angestiegen, lag aber mit Fr. 131'066.-- (Bruttolohn gemäss Lohnausweis) immer noch weit unter den von 1989 bis 1991 getätigten Bezügen. Nachdem im übrigen die Veranlagung für die Steuerjahre 1993/94 unangefochten geblieben ist, stellt sich im vorliegenden Rekursverfahren einzig die Frage, ob der starke Rückgang beim Erwerbseinkommen von N. Anlass für die Vornahme einer Zwischenveranlagung mit Übergang zur Gegenwartsbemessung gibt, oder ob ungeachtet der Einkommenseinbusse die Besteuerung nach den Regeln der ordentlichen Vergangenheitsbemessung zu erfolgen hat.