

GR_GERICHTE PVG 2006 14 vom 25. April 2006

GR Gerichte, 2006-04-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_PVG_2006_14

FR: GR_GERICHTE PVG 2006 14 du 25 avril 2006

IT: GR_GERICHTE PVG 2006 14 del 25 aprile 2006

Erwägungen

E. 1

Rekurs- und Beschwerdethema bilden die Fragen, wann das Einkommen aus den umstrittenen Grundstücksverkäufen realisiert wurde und ob die von der Steuerverwaltung diesbezüglich verfolgte neue Praxis auch auf den vorliegenden Fall anwendbar ist.

E. 2

a) Vorliegend ist unbestritten, dass die Kapitalgewinne aus der Veräusserung der verschiedenen Stockwerkeigentumseheiten grundsätzlich der Einkommenssteuer unterliegen (Art. 18 Abs. 1 StG bzw. Art. 18 Abs. 1 DBG). Einkommen gilt steuerrechtlich in jenem Zeitpunkt als zugeflossen und erzielt, in welchem der Steuerpflichtige eine Leistung vereinnahmt oder einen festen Anspruch darauf erworben hat, über welchen er tatsächlich verfügen kann. Dabei können nur unbedingte Leistungsansprüche als realisiertes Einkommen betrachtet werden (Reich Markus, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Art. 16 DBG Rz 34; 14

66 8/14 Steuern PVG 2006 Locher Peter, Kommentar zum DBG, Art. 16 Rz 18). Rechtlich und tatsächlich durchsetzbar ist eine Forderung auf Gegenleistung dann, wenn sie nur noch mit den jeder Geldforderung immanenten Ausfallrisiken behaftet ist (Reich/Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel 1996, S. 26). b) Für die Realisation von Einkommen aus dem Verkauf von Grundstücken des Geschäftsvermögens kommen die Daten der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrages, des Eintrags ins Grundbuch oder des Tages des Besitzesantritts in Frage. Was den Realisationszeitpunkt beim Verkauf bereits überbauter oder reiner Grundstücke (klassischer Grundstücksverkauf) betrifft, folgt das Verwaltungsgericht der in ständiger Rechtsprechung durch das Bundesgericht entwickelten und immer wieder bestätigten Auffassung, dass Einkünfte aus Grundstücksverkäufen in dem Zeitpunkt als realisiert gelten, in welchem der Kaufvertrag durch öffentliche Beurkundung rechtsgültig abgeschlossen worden ist und der Verkäufer einen festen Rechtsanspruch auf die Gegenleistung erworben hat. Dies bestätigte das Bundesgericht im Jahre 2003 in einem Fall, wo es um den Zeitpunkt der Einkommensrealisation aus dem Verkauf bereits bestehender Bauten ging. Die diesem Geschäft zugrunde liegenden Kaufverträge waren im Oktober 1992 beurkundet, jedoch erst im Januar 1993 ins Grundbuch eingetragen worden. Das Bundesgericht stellte fest, dass mit dem Vertragsabschluss in der Regel ein fester Anspruch auf die Gegenleistung entstehe, welcher einen steuerbaren Einkommenszugang darstelle. Deshalb sei mit der Besteuerung nicht bis zur Vertragserfüllung, d.h. bis zur Eintragung der Handänderung im Grundbuch zuwarten (BGE 2A.475/2002 vom 31. März 2003, E. 3.2; BGE vom 1.11.1991, publiziert in: StE 1992 B 21.2 Nr. 6, E. 3b). Eine Ausnahme zu dem soeben dargelegten Grundsatz der Einkommensrealisierung bei klassischen Grundstücksverkäufen im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses besteht dort, wo die Erfüllung der Forderung als

unsicher erscheint. In diesen Fällen ist nicht auf den Zeitpunkt des Forderungserwerbs, sondern auf die tatsächliche Erfüllung der Forderung abzustellen (BGE 105 Ib 242, E. 4a). Ansonsten ist aber der effektive Zahlungstermin unerheblich, weil eben der feste, unbedingte und realisierbare Rechtsanspruch auf die Erfüllung der Forderung mit dem Vertragsabschluss entstand (VGE 751/94). c) Gemäss bisheriger Praxis nahm die kantonale Steuer- verwaltung mit Bezug auf den Realisationszeitpunkt bei der Ver- äusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens keine Dif- ferenzierung vor zwischen Einkünften aus der Veräusserung von

8/14 Steuern PVG 2006 67 Grundstücken zusammen mit noch nicht erstellten Bauten einer- seits und solchen aus der Veräusserung von Grundstücken mit be- reits fertig gestellten Bauten sowie von unüberbauten Grund- stücken andererseits. Anstoss zur Überprüfung der bisherigen Praxis und zu deren Änderung gab ein Rekurs vom 11. April 2002 i.S. B. betreffend Kantonssteuern 1998 (Verfahren A 02 26). Die Ar- gumente der rekurrentischen Vertreterin überzeugten die Steuer- verwaltung, insbesondere der Hinweis auf den Umstand, dass die in solchen Verträgen regelmässig vereinbarten Abschlagszahlun- gen lediglich die bis zum jeweiligen Zahlungszeitpunkt beim Ver- äusserer angefallenen Kosten abgölten und die Eigentumsüber- tragung erst nach Bauvollendung und vollständiger Bezahlung oder Sicherstellung des Kaufpreises erfolge, ein Gewinn somit erst in diesem letztgenannten Zeitpunkt realisiert werde. Die Steu- erverwaltung anerkannte in der Folge diesen Rekurs, weshalb das Verfahren beim Verwaltungsgericht am 28. Mai 2002 abgeschrie- ben werden konnte. d) Seither geht die Steuerverwaltung für den Realisations- zeitpunkt von Einkünften aus Veräusserungen von Grundstücken des Geschäftsvermögens zusammen mit erst noch zu erstellenden Bauten davon aus, dass es sich bei den zugrunde liegenden Ver- trägen um so genannte gemischte Kauf-/Werkverträge handelt, bei denen der unbedingte Anspruch auf die Vergütung erst mit der Ab- lieferung des Werkes bzw. bei Bezug der Wohnungen entsteht. Diese rechtliche Qualifikation steht in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. In BGE 118 II 142, E.1a S. 144 hat das Bundesgericht einen Vertrag über ein Grundstück samt ei- nem darauf noch im Bau befindlichen Wohnhaus, in welchem die Entschädigung für den Boden und für die Erstellung des Bauwerks nicht aufgeteilt, sondern in einem Gesamtpreis zusammengefasst waren, als gemischten Vertrag qualifiziert. Letztlich kann es jedoch nicht auf die rechtstheoretische Qualifikation der Verträge ankom- men, sondern muss massgebend sein, was die Parteien konkret vereinbart haben. e) Gemäss Art. 376 Abs. 1 OR trägt beim Werkvertrag der Unternehmer die Gefahr für den Untergang des Werkes bis zu des- sen Übergabe. Geht das begonnene oder vollendete Werk vor sei- ner Übergabe durch Zufall zugrunde, hat der Unternehmer um- sonst gearbeitet. Die Vergütung hat der Besteller grundsätzlich erst bei Ablieferung des Werkes zu bezahlen (Art. 372 Abs. 1 OR). Der Unternehmer ist somit vorleistungspflichtig für das ganze Werk. Die in Abweichung von dieser Regel oft vereinbarten Ab-

8/14 Steuern PVG 2006 68 schlagszahlungen, die vor der Ablieferung des Werks nach Mass- gabe bereits erbrachter Leistungen des Unternehmers fällig wer- den, haben nur vorläufigen Charakter und erfolgen auf An- rechnung an den ganzen Vergütungsanspruch. Vorliegend haben die Parteien die Regelung gemäss Art. 376 Abs. 1 OR (Untergang des Werkes) ausdrücklich in den Vertrag übernommen, indem sie erklärten, der Besitzesantritt erfolge mit Nutzen und Lasten sowie Rechten und Pflichten am Tage der Bezugsbereitschaft bzw. des Grundbucheintrags. Damit haben sie aber selber bekundet,

dass erst zu diesem Zeitpunkt ein fester, unbedingter und nicht bloss anwartschaftlicher Anspruch auf die Gegenleistung entstehen solle. Die Festlegung des Realisationszeitpunktes durch die Steuerverwaltung auf das Datum der Bezugsbereitschaft hin ist demnach nicht zu beanstanden. An der Rechtmässigkeit dieser Betrachtungsweise ändert sich auch dadurch nichts, dass die Praxis diesbezüglich schweizweit offenbar nicht einheitlich ist, zumal sich dem Steuerharmonisierungsgesetz darüber nichts entnehmen lässt.

E. 3

a) Der Rekurrent ist weiter der Auffassung, dass die neue Praxis jedenfalls auf seinen Fall nicht angewendet werden dürfe. Auch damit dringt er nicht durch. Sowenig das Vertrauen in den Fortbestand der Gesetze eine Schranke für Gesetzesänderungen bildet, sowenig ist den rechtsanwendenden Behörden eine Änderung ihrer Praxis versagt, wenn ernsthafte sachliche Gründe dafür sprechen (Rechenschaftsbericht des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich an den Kantonsrat, RB 1979 Nr. 34 m.H. auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Eine auf sachlichen Gründen beruhende Praxisänderung ist deshalb stets zulässig (BGr. 3.4.1981, ASA 52, 580, BGE 104 Ia 1 = Pr 67 Nr. 94, BGE 103 Ib 201 = ASA 47, 203 = StR 33, 392, BGr. 5.6.1957, ASA 27, 362). Allerdings müssen Praxisänderungen allgemein und konsequent und nicht nur einzelfallbezogen durchgeführt werden (Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, § 132 N 68). Der Steuerpflichtige kann sich angesichts einer ihn treffenden Praxisänderung deshalb nicht darauf berufen, dass er seine Dispositionen im Vertrauen auf den Fortbestand der alten Praxis getroffen habe (RB 1979 Nr. 34). Der Grundsatz von Treu und Glauben hat somit bei einer Praxisänderung, die sich auf sachliche Gründe stützen kann, zurückzutreten: dem Legalitätsprinzip ist in diesem Zusammenhang der Vorrang einzuräumen (BGr. 5.3.1958, ASA 27, 526; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., § 132 N 69). Einer Praxisänderung kann nur unter bestimmten Umstän-

8/14 Steuern PVG 2006 69 den das Gebot der Rechtssicherheit im Weg stehen. Dabei sind unter dem Gesichtspunkt von Art. 9 BV die Anforderungen an die Zulässigkeit einer Praxisänderung umso höher, je länger die Praxis gedauert hat (BGr. 16.5.1973, ASA 42, 635). Auch verdient das Vertrauen in die Auslegung von Verfahrensvorschriften einen besonderen Schutz, so etwa bei Fristbestimmungen oder Formvorschriften (BGE 103 Ib 201 f. = ASA 47, 903 = StR 33, 392). Grundsätzlich sind im Steuerrecht Praxisänderungen auf alle Abgabenerhebungen anwendbar, die im Zeitpunkt der Änderung noch nicht in Rechtskraft erwachsen sind, wie auch umgekehrt der Grundsatz gilt, dass spätere Praxisänderungen keinen Revisionsgrund für bereits in Rechtskraft erwachsene Verfügungen bilden (Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., § 132 N 70 m.H.). b) Vorliegend macht der Rekurrent keine stichhaltigen Gründe geltend, die gegen eine Anwendung der Praxisänderung auf seinen Fall sprechen. Zwischen dem Rekurrenten und der Verwaltung bestand keine individuell-konkrete Vertrauenssituation. Von Rückwirkung kann keine Rede sein, da eine Praxis grundsätzlich jederzeit geändert werden kann und der Anlass vorliegend auch nicht die Veranlagung des Rekurrenten, sondern der erwähnte Rekurs A 02 26 war. Ein Methodendualismus wird dadurch auch nicht geschaffen, da sich die Praxisänderung sowohl auf den Realisationszeitpunkt von Kapitalgewinnen natürlicher als auch juristischer Personen bezieht. Sie widerspricht der bisherigen Rechtsprechung nicht, da es eine solche für die zur Diskussion stehende Konstellation bisher noch gar nicht gab. Rekurs und Beschwerde erweisen sich auch unter diesen Gesichtspunkten als

unbegründet und sind daher abzuweisen. A 05 48 Urteil vom 25. April 2006

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.