

LU_GERICHTE A 04 86 vom 7. März 2001

LU Gerichte, 2001-03-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_A_04_86

FR: LU_GERICHTE A 04 86 du 7 mars 2001

IT: LU_GERICHTE A 04 86 del 7 marzo 2001

Regeste

§ 54 Abs. 1 StG; Art. 210 Abs. 1 DBG. Zeitliche Bemessung des Einkommens. Frage der steuerrechtlichen Realisierung eines Pflegelohnes. Fall einer Mutter, die von ihrem entmündigten Sohn ein Grundstück erwirbt und einen Teil des Kaufpreises mittels Anrechnung eines Pflegelohnes für erbrachte Pflegedienste bezahlt. | Direkte Staats- und Gemeindesteuern

Volltext

Luzern Kantonsgericht sonstige 02.11.2004 A 04 86 (2004 II Nr. 24)

§ 54 Abs. 1 StG; Art. 210 Abs. 1 DBG. Zeitliche Bemessung des Einkommens. Frage der steuerrechtlichen Realisierung eines Pflegelohnes. Fall einer Mutter, die von ihrem entmündigten Sohn ein Grundstück erwirbt und einen Teil des Kaufpreises mittels Anrechnung eines Pflegelohnes für erbrachte Pflegedienste bezahlt. | Direkte Staats- und Gemeindesteuern

Rechtsprechung Luzern Instanz: Verwaltungsgericht Abteilung: Abgaberechtliche Abteilung Rechtsgebiet: Direkte Staats- und Gemeindesteuern Entscheidungsdatum: 02.11.2004 Fallnummer: A 04 86 LGVE: 2004 II Nr. 24 Leitsatz: § 54 Abs. 1 StG; Art. 210 Abs. 1 DBG. Zeitliche Bemessung des Einkommens. Frage der steuerrechtlichen Realisierung eines Pflegelohnes. Fall einer Mutter, die von ihrem entmündigten Sohn ein Grundstück erwirbt und einen Teil des Kaufpreises mittels Anrechnung eines Pflegelohnes für erbrachte Pflegedienste bezahlt. Rechtskraft: Diese Entscheidung ist rechtskräftig. Entscheid: Der 1944 geborene A ist schwer behindert und nach Art. 369 ZGB entmündigt. Er wird von Geburt auf von seiner Mutter B, geb. 1921, betreut. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 4. August 2000 verkaufte A seiner Mutter B das Grundstück Nr. 735 in der Gemeinde Z. An den Kaufpreis von Fr. 203'000.-- wurde u.a. ein Betrag von Fr. 140'000.-- als Pflege Lohn für die erbrachte Pflege angerechnet. Mit Verfügung vom 7. März 2001 erteilte der Gemeinderat Z dem Verkauf des Grundstückes durch A gemäss Art. 421 Ziff. 1 ZGB die Zustimmung. Zuvor hatte die Käuferin gegenüber dem Gemeinderat die Erklärung abgegeben, das Grundstück nicht ohne Zustimmung der Vormundschaftsbehörde zu veräussern. Am 22. März 2001 wurde dann der Kaufvertrag bzw. der Eigentumsübergang beim Grundbuchamt angemeldet. Mit Entscheid vom 17. Juli 2001 hob der Regierungsstatthalter des Amtes X als Aufsichtsbehörde in Vormundschaftssachen die vom Gemeinderat Z erteilte Zustimmung von Amtes wegen auf, weil die Interessen des Mündels beim Verkauf des Grundstückes nicht hinreichend gewahrt worden seien. Dagegen erhob B beim Obergericht Beschwerde, die mit Urteil vom 4. Dezember 2001 gutgeheissen wurde. Die Genehmigung des Kaufvertrages, wie sie der Gemeinderat Z erteilt hatte, wurde als richtig bestätigt. Daraufhin wurde das Rechtsgeschäft im Hauptbuch eingetragen und der Eigentumsübergang im April 2002 im Kantonsblatt publiziert. Mit Verfügung vom 11.

April 2002 wurde B für den Betrag von Fr. 140'000.-- (angerechnete Entschädigung für Pflegeleistungen) zu einer Jahressteuer auf ausserordentlichen Einkünften im Jahr 2000 veranlagt. Nach dem Einspracheverfahren gelangte B an das Verwaltungsgericht und machte geltend, entgegen der Auffassung der Steuerbehörden sei ihr das Einkommen nicht bereits im Jahre 2000, sondern erst nach Erlass des Urteils des Obergerichts und definitivem Eigentumserwerb im Jahre 2002 zugeflossen. Deshalb könne das Einkommen nicht mit einer Sondersteuer belegt, sondern müsse im Rahmen des Steuerjahres 2002 erfasst werden. Das Verwaltungsgericht hiess die Beschwerde gut. Aus den Erwägungen: 3.- a) Gemäss § 54 Abs. 1 StG bemisst sich das steuerbare Einkommen nach den Einkünften in der Steuerperiode. Diese Regel findet sich mit gleichem Wortlaut in Art. 210 Abs. 1 DBG und Art. 64 Abs. 1 StHG. Die zeitliche Bemessung des Einkommens wird mitbestimmt durch die Frage, welches Einkommen in der Bemessungsperiode als realisiert zu gelten hat. Nach allgemeinen Grundsätzen kommt es darauf an, wann die steuerpflichtige Person über einen bestimmten Einkommensbestandteil disponieren kann. Dies ist dann der Fall, wenn sie die Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann (StE 2000 B 23.41 Nr. 3; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 267 f. mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung). Bei einer Geldleistung wird in der Regel bereits der Forderungserwerb als einkommensbildend betrachtet, sofern die Erfüllung nicht als unsicher erscheint. In diesem Zusammenhang wird von der sogenannten Soll-Methode gesprochen; abgestellt wird auf die (vermutliche) Durchsetzbarkeit der durch Rechtsgeschäft begründeten Forderung (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 268; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 5 zu Art. 210 DBG). Ist dagegen die Erfüllung der Forderung unsicher, wird auf den Zeitpunkt der Erfüllung des Anspruchs abgestellt (sog. Ist-Methode). So wenn unbestimmt ist, ob der Steuerpflichtige effektiv das Einkommen erzielen kann, weil z.B. sein Schuldner nicht zahlungswillig oder zahlungsfähig ist (Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 6 zu Art. 210 DBG). Auch beim Erwerbseinkommen bedient man sich häufig der Ist-Methode, und es wird grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Erfüllung der Forderung (Zahlung oder Gutschrift) abgestellt (ASA 60,141 f.). b) Im vorliegenden Fall schloss B mit ihrem Sohn am 4. August 2000 den Kaufvertrag über das Grundstück Nr. 735, wobei ein Teil des Kaufpreises durch die Anrechnung des Pfleglohnes über den Betrag von Fr. 140'000.-- getilgt wurde. Überdies vereinbarten die Parteien, den Übergang von Nutzen und Schaden auf den 1. Januar 2000 rückwirkend eintreten zu lassen. (¿) c) Der Verkäufer A ist als entmündigte und unter die elterliche Sorge seiner Mutter gestellte Person grundsätzlich handlungsunfähig (Art. 17 ZGB i.V.m. Art. 369 und Art. 385 Abs. 3 ZGB; Langenegger, in: Basler Kommentar, Schweizerisches Zivilgesetzbuch I, 2. Aufl., Basel 2002, N 7 zu Art. 369 ZGB). Für rechtsgeschäftliche Verpflichtungen braucht er die Zustimmung seiner Mutter als der gesetzlichen Vertreterin. Wegen der Interessenkollision (Erledigung der Nachlasssache) wurde A beim Abschluss des Kaufvertrages durch die Beiständin C vertreten, die namens des Verkäufers die öffentliche Urkunde unterzeichnete. Dies änderte jedoch nichts daran, dass der Kaufvertrag über das Grundstück, um erfüllt werden zu können, mittels behördlichem Verwaltungsakt der Vormundschaftsbehörde genehmigt werden musste (Art. 421 Ziff. 1 ZGB). Die Vertragsparteien beauftragten denn auch den Notar, die vormundschaftliche Genehmigung einzuholen und nach deren Vorliegen das Rechtsgeschäft beim Grundbuchamt anzumelden. Solange keine rechtskräftige Zustimmung vorliegt, bleibt das Rechtsgeschäft allerdings in der Schwebe. Ein Geschäft,

das ohne die vom Gesetz verlangte Zustimmung der zuständigen vormundschaftlichen Behörde für den Bevormundeten abgeschlossen worden ist, hat für den Bevormundeten bzw. Entmündigten nur die Wirkung eines ohne Zustimmung seines Vertreters von ihm selbst abgeschlossenen Geschäfts (Art. 424 ZGB). Die volle Gültigkeit des Vertrages steht somit unter der aufschiebenden Bedingung, dass die Vormundschaftsbehörde dem Vertrag zustimmt (Geiser, in: Basler Kommentar, a.a.O., N 3 zu Art. 421/422 ZGB, N 4 zu Art. 424 ZGB). Eine (rechtskräftig) erteilte Zustimmung hat zur Folge, dass der Vertrag oder das Rechtsgeschäft rückwirkend in Kraft tritt. Auf der anderen Seite führt eine Ablehnung des Geschäfts durch die Vormundschaftsbehörde dazu, dass das Rechtsgeschäft ebenfalls rückwirkend (ex tunc) dahinfällt und allfällig bereits erbrachte Leistungen zurückzuerstatten sind (zum Ganzen: Tuor/Schnyder/Schmid/Rumo-Jungo, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 12. Aufl., Zürich 2002, S. 530 und 533; Schmid, Einleitungsartikel des ZGB und Personenrecht, Zürich 2001, Rz. 616 ff.). d) Gemäss dieser Rechtslage kann zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses (4.8.2000) von einem festen Anspruch der Beschwerdeführerin auf die Ausrichtung der Pflegeentschädigung nicht gesprochen werden. Die Vereinbarung stand unter der Bedingung der zwingend erforderlichen Genehmigung durch die Vormundschaftsbehörde, die im öffentlichen Interesse das Geschäft unter dem Blickwinkel der Ausgewogenheit und der Berücksichtigung der Interessenlage des Mündels zu prüfen hatte. Diese Genehmigung erfolgte erst mit Verfügung vom 7. März 2001 und somit nicht im Bemessungsjahr 2000. Soweit die Vorinstanz geltend macht, der Gemeinderat habe die Genehmigung bereits im Dezember 2000 erteilt, kann darauf nicht abgestellt werden. Der Gemeinderat Z hatte zwar sogleich nach Abschluss des Kaufvertrages erstmals dem Kaufvertrag zugestimmt, betrachtete diese Genehmigung jedoch nicht als abschliessend, wie sich aus dem Entscheid des Regierungsstatthalters vom 17. Juli 2001 ergibt. Vormundschaftsbehörde und Aufsichtsbehörde hatten über die Zustimmungswürdigkeit des Kaufvertrages unterschiedliche Auffassungen. Das führte dazu, dass der Regierungsstatthalter die mittlerweile rechtskräftige Zustimmungsverfügung vom 7. März 2001 aufhob und so die Beschwerdeführerin veranlasste, das Obergericht als Beschwerdeinstanz anzurufen. Zwar lässt sich der Standpunkt vertreten, der Schwebezustand des Kaufvertrages sei mit dem vorläufigen Eintritt der Rechtskraft des gemeinderätlichen Genehmigungsentscheides weggefallen, umso mehr, als der Notar den Kaufvertrag offenbar am 22. März 2001 beim Grundbuchamt angemeldet hatte. Eine solche Betrachtungsweise erweist sich aber als nur formale. Zum einen hatte sich die Beschwerdeführerin - im Hinblick auf die Erteilung der Genehmigung - verpflichtet, künftig über das Grundstück nicht ohne Zustimmung der Vormundschaftsbehörde zu verfügen. Zum anderen wurde die Rechtslage durch das aufsichtsrechtliche Einschreiten des Regierungsstatthalters erneut kompliziert und der Bestand des Kaufvertrages in Frage gestellt. Der Regierungsstatthalter entzog denn auch der Beschwerde die aufschiebende Wirkung, um bedrohte Interessen des Entmündigten einstweilen zu schützen. Das Obergericht, das bis zu seinem Endentscheid bezüglich der aufschiebenden Wirkung keine andere Anordnung erliess, schützte die Auffassung des Regierungsstatthalters in diesem Punkt. Es sei richtig gewesen, bis zur definitiven Klärung der Rechtslage den Eintrag des umstrittenen Vertrages ins Grundbuch einstweilen zu verhindern. Damit war bis zum Erlass des Urteils durch das Obergericht die Zustimmung des Gemeinderates vorläufig aufgehoben, und der Kaufvertrag befand sich im Zustand der Schwebe und konnte nicht vollzogen werden. Wie bereits ausgeführt, sind nur unbedingte Leistungsansprüche als realisiertes Einkommen zu berücksichtigen. Bleibt bei aufschiebend

bedingten Rechtsgeschäften der Erwerb von Einkommen bis zum Eintritt eines künftigen Ereignisses in der Schwebe, erfolgt der Zufluss in dem Zeitpunkt, in welchem der Schwebezustand wegfällt oder feststeht, dass der Empfänger das fragliche Einkommen ohne weitere Gegenleistung behalten kann (Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 8 zu Art. 210 DBG). Die endgültige Klärung der Rechtslage und die darauf folgende Erfüllung der Ansprüche der Beschwerdeführerin erfolgte nach dem Gesagten erst im Jahre 2002, und folglich hat das Einkommen steuerrechtlich erst in diesem Jahr als realisiert zu gelten. e) Die Vorbringen der Steuerbehörden können an diesem Ergebnis nichts ändern. Zwar ist es richtig, dass die Kaufvertragsparteien den Übergang von Nutzen und Schaden rückwirkend per 1. Januar 2000 festsetzten. Es trifft auch zu, dass eine rechtskräftige Zustimmung zum Kaufvertrag gestützt auf Art. 421 Ziff. 1 ZGB die Vertragswirkungen ex tunc eintreten lässt. Damit allein kann jedoch der Einkommenszufluss im Steuerjahr 2000 nicht begründet werden. Eine Rückwirkung im engen Rechtssinne liegt nicht vor. Eine solche kann nur vom Gesetz angeordnet werden, das in solchen Fällen die Fiktion aufstellt, der Tatbestand eines Rechtsgeschäfts habe schon anfänglich vorgelegen, obwohl er erst später eintrat (z.B. im Fall von Art. 10 OR; BGE 99 II 301). Dass die Parteien eines Kaufvertrages grundsätzlich den Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Gefahr, die mit der Sache verbunden sind, frei (und damit auch rückwirkend, d.h. vor Vertragsschluss) vereinbaren können, lässt der Gesetzgeber zwar zu (Art. 185 Abs. 1 OR). Liegt aber ein Vertrag vor, der unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossen wird, gehen Nutzen und Gefahr der veräusserten Sache erst mit dem Eintritt der Bedingung auf den Erwerber über (Art. 185 Abs. 3 OR). Dies steht in Einklang mit dem Grundsatz der Nichtrückwirkung gemäss Art. 151 Abs. 2 OR, wonach für den Beginn der Wirkungen der Zeitpunkt massgebend ist, in dem die Bedingung in Erfüllung geht (Gauch/Schlupe/Schmid/Rey, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. II, 8. Aufl., Zürich 2003, Rz. 4225). Zwar sind die erwähnten Normen in der Regel dispositiver Natur, und die Parteien können eine andere Abrede treffen. Doch kann weder eine solche abweichende Abrede noch die ex tunc Wirkung nach Erteilung der Genehmigung die Grundsätze der steuerrechtlichen Realisation umstossen. Denn die Zurechnung der steuerbaren Einkünfte zu einer bestimmten Bemessungsperiode setzt voraus, dass der Steuerpflichtige über eben diese Einkünfte innerhalb dieser Periode verfügen kann und damit seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gesteigert wird. Der Einkommenszufluss ist damit letztlich immer ein faktischer Vorgang, selbst wenn rechtlich zwischen Anspruchsbegründung bzw. Anspruchserwerb einerseits und Anspruchserfüllung andererseits unterschieden wird (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 4 zu Art. 210 DBG). f) (i) g) Das Bundesgericht stellt für Einkünfte aus der Veräusserung von Grundstücken auf den Zeitpunkt ab, in welchem der Kaufvertrag durch öffentliche Beurkundung rechtsgültig abgeschlossen wurde und seine Erfüllung nicht unsicher erscheint (StE 2003 B 21.2 Nr. 17 und weitere Urteile). Diese Praxis ist aber besonders im Hinblick auf die Stellung des Veräusserers und dessen Anspruch auf die Kaufpreiszahlung entwickelt worden. So ging es im Urteil des Bundesgerichts i.S. G. vom 1. November 1991 (publiziert in: StE 1992 B 21.2 Nr. 6 Erw. 3b = ASA 61,666 ff.) um die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräusserung von Liegenschaften. Auch im Urteil vom 31. März 2003 ging es um Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Geschäftsgrundstücken. Dabei bestätigte das Gericht den Grundsatz der Zurechnung im Zeitpunkt des rechtsgültigen Abschlusses des Veräusserungsvertrages. In jenem Zeitpunkt werde der feste Anspruch begründet, und es sei mit der Besteuerung des Liegenschaftsgewinns nicht bis zur Vertragserfüllung, d.h. bis zur Eintragung der

Handänderung im Grundbuch, zuzuwarten (StE 2003 B 21.2 Nr. 17). Im vorliegenden Fall geht es jedoch nicht um die Besteuerung des Liegenschaftsgewinnes (aus der Sicht des Verkäufers), sondern um die Besteuerung des Eigentumserwerbs (aus der Sicht der Käuferin). Allerdings ist der Eigentumserwerb - wie erwähnt - nicht unmittelbares Objekt der Einkommensbesteuerung, sondern nur Anknüpfungspunkt für die steuerrechtliche Erfassung der Abgeltung der erbrachten Pflegeleistungen. Insofern können auch die Grundsätze im Zusammenhang mit Einkünften aus der Veräusserung von Grundstücken nicht direkt auf den hier streitigen Fall übertragen werden; dies umso weniger, als eben nach dem Gesagten der Anspruch der Beschwerdeführerin bei Vertragabschluss mangels Vorliegen der vormundschaftlichen Genehmigung nicht als feste Forderung im Sinne der Rechtsprechung betrachtet werden kann. 4.- a) Nach dem Gesagten steht fest, dass die Entschädigung von Fr. 140'000.-- für die erbrachten Pflegeleistungen nicht in das Bemessungsjahr 2000 fällt und deshalb auch nicht mit einer Jahressteuer auf ausserordentliche Einkünfte nach Massgabe von § 251 StG erfasst werden darf. Die Entschädigung gilt als im Steuerjahr 2002 realisiert und ist daher in diesem Jahr als Einkommen zu besteuern.

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