

LU_GERICHTE A 06 305 vom 16. März 1992

LU Gerichte, 1992-03-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_A_06_305

FR: LU_GERICHTE A 06 305 du 16 mars 1992

IT: LU_GERICHTE A 06 305 del 16 marzo 1992

Regeste

§ 1 Abs. 1 und Abs. 2 Ziff. 1 und § 4 Abs. 1 Ziff. 6 und Abs. 3 GGStG (§ 4 GGStG in der seit 1.1.2001 bis Ende 2004 bzw. Ende 2006 gültig gewesenen Fassung). Der Steueraufschubtatbestand setzt voraus, dass die Ersatzbeschaffung bzw. die Ersatzinvestition in der Zeit zwischen einem Jahr vor bzw. zwei Jahre nach der Veräusserung getätigt wird. Im Gegensatz zur nachträglichen Ersatzbeschaffungsfrist, kann die einjährige Vorausbeschaffungsfrist nicht erstreckt werden. | Grundstücksgewinnsteuer

Erwägungen

E. 1

(...)

E. 2

a) Nach § 1 Abs. 1 GGStG unterliegen Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken der Grundstücksgewinnsteuer; ausgenommen sind Gewinne aus Veräusserung von Geschäftsvermögen, die der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterliegen. Ferner sind der Grundstücksgewinnsteuer Gewinne aus der Veräusserung landwirtschaftlicher Grundstücke durch natürliche Personen unterstellt, soweit sie nach diesem Gesetz bemessen werden und nicht der Einkommenssteuer unterliegen (Abs. 2 Ziff. 1). b) Gemäss § 4 Abs. 1 GGStG wird die Besteuerung von Veräusserungsgewinnen unter bestimmten Voraussetzungen aufgeschoben. Im Zug der Totalrevision des Steuergesetzes sind - entsprechend den Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) - etliche Änderungen des GGStG per 1. Januar 2001 in Kraft getreten, darunter auch ein geänderter § 4 GGStG (vgl. Art. 12 Abs. 3 StHG). Ebenfalls hatten Änderungen des kantonalen Steuergesetzes vom 13. September 2004 (in Kraft ab 1.1.2005) bzw. 11. September 2006 (in Kraft ab 1.1.2007) revidierte Bestimmungen des § 4 GGStG zur Folge. Gemäss der Übergangsbestimmung § 52a Abs. 1 GGStG werden die vor Inkrafttreten dieser Änderungen erfolgten Veräusserungen ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der Veranlagung nach dem bisherigen Recht besteuert. Stichtag ist der Tag der Anmeldung beim Grundbuch oder der Tag des jeweiligen Vertragsabschlusses, sofern kein Grundbucheintrag erfolgt. Im vorliegenden Fall datiert der Vertrag über die Landabtretung vom 19. September 2001. Der Tagebucheintrag ins Grundbuch erfolgte am 1. Oktober 2001. Somit ist § 4 GGStG in der seit 1. Januar 2001 bis Ende 2004 bzw. Ende 2006 gültig gewesenen Fassung massgebend.

E. 3

a) (...) Die Beschwerdeführer haben im Jahr 1997/98 auf dem verbleibenden Grundstück einen bestehenden Stall um- und angebaut, wobei sich die Baukosten auf Fr. 550'000.-- beliefen. Die Beschwerdeführer machen geltend, diese Investition stelle eine

Ersatzinvestition in Hinblick auf die Enteignung dar, und verlangen einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer im Sinn von § 4 Abs. 1 Ziff. 6 GGStG. b) Die Besteuerung wird nach § 4 Abs. 1 Ziff. 6 GGStG aufgeschoben bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks, soweit der Veräusserungserlös ein Jahr vor oder zwei Jahre nach der Veräusserung zum Erwerb eines ertragsmässig gleichwertigen, selbstbewirtschafteten Ersatzgrundstücks in der Schweiz oder zur Verbesserung der eigenen, selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücke verwendet wird. Wird ein Aufschub gemäss Absatz 1 Ziff. 6 oder 7 gewährt, kann die Frist von zwei Jahren in begründeten Fällen auf höchstens vier Jahre erstreckt werden (Abs. 3). Der Steueraufschubtatbestand gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 6 GGStG erfordert demnach, dass die Ersatzbeschaffung bzw. die Ersatzinvestition in der Zeit zwischen einem Jahr vor bzw. zwei Jahren nach der vollständigen bzw. teilweisen Veräusserung getätigt wird. Die Veräusserung erfolgt mit dem Übergang des Eigentums. Bei der Enteignung geht das Eigentum gemäss Art. 656 Abs. 2 ZGB bereits vor dem Grundbucheintrag über. In diesen Fällen geschieht die Veräusserung ausnahmsweise unmittelbar durch Rechtserwerb. Gemäss Art. 91 Abs. 1 EntG erwirbt der Enteigner durch die Bezahlung der Entschädigung oder des nach Artikel 19bis Abs. 2 festgesetzten Betrages das Eigentum an dem enteigneten Grundstück. Im vorliegenden Fall erfolgte die Veräusserung demnach mit der Bezahlung der Entschädigung nach der öffentlichen Beurkundung der Landabtretung bis spätestens am 19. Oktober 2001. Damit liegt die von den Beschwerdeführern geltend gemachte Investition in den Stallum- und -anbau im Jahr 1997/98 jedoch ausserhalb der einjährigen Vorausbeschaffungsfrist von § 4 Abs. 1 Ziff. 6 GGStG.

E. 4

a) Die Beschwerdeführer verlangen, die Einjahresfrist gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 6 GGStG sei vom Veräusserungszeitpunkt an rückwirkend bis zu ihrer Ersatzinvestition zu verlängern; folglich sei der Steueraufschub zu gewähren. Sie machen geltend, vorliegend handle es sich um den speziellen, vom Gesetzgeber nicht bedachten Fall der Enteignung mit vorzeitiger Besitzeinweisung. Mit diesem vorzeitigen Entzug des Landbesitzes sei die Ersatzbeschaffung notwendig geworden. In der Folge sei es aber nicht im Einflussbereich der Enteigneten gestanden, den Zeitpunkt der formellen Enteignung bzw. des damit verbundenen Eigentumsübergangs zu bestimmen. Erfahrungsgemäss werde gerade bei Bahnprojekten die Vermessung der abzutretenden Parzellen auch erst nach dem vollständigen Abschluss der Bauarbeiten - also Jahre nach der vorzeitigen Besitzeinweisung - vorgenommen und die entsprechende Entschädigung festgesetzt. Dementsprechend müsse die im Rahmen der vorzeitigen Besitzeinweisung vorgenommene Ersatzinvestition als zulässige Ersatzbeschaffung gemäss dem Grundstückgewinnsteuergesetz angesehen werden, weshalb vorliegend - in sinngemässer Füllung einer Gesetzeslücke - von einem Steueraufschubtatbestand auszugehen sei. b) Das Gesetz sieht in § 4 Abs. 3 GGStG einzig für die nachträgliche Ersatzbeschaffungsfrist in begründeten Fällen eine Erstreckung von zwei Jahren auf höchstens vier Jahre vor. Demgegenüber kann die einjährige Vorausbeschaffungsfrist nicht erstreckt werden. In einem Urteil aus dem Jahr 1998 (LGVE 1998 II Nr. 35) hat das Verwaltungsgericht festgehalten, dass diese unterschiedliche Regelung vom Gesetzgeber bewusst gewollt und auch sachgerecht sei. Es hat in diesem Entscheid dargelegt, dass nach dem Willen des Gesetzgebers sowie nach der Entstehungsgeschichte von § 4 Abs. 1 Ziff 6 und 7 GGStG die nachträgliche Ersatzbeschaffung als Regel und die Vorausbeschaffung als Ausnahme zu betrachten sei, woraus sich für die unterschiedlichen Fristen ein sachliches Motiv des Gesetzgebers ergebe.

Mit der Beschränkung der rückwärtsgerichteten Frist auf ein Jahr habe der Gesetzgeber dem Ausnahmecharakter der Vorausbeschaffung Rechnung getragen. Dasselbe gelte für die fehlende Erstreckbarkeit dieser Frist. Die Zielsetzung des Gesetzes sei denn auch ohne Erstreckbarkeit der Einjahresfrist erreichbar. Immerhin habe es der Verkäufer selber in der Hand, beim nachträglichen Verkauf der "Altliegenschaft" einen Verkauf innert angemessener Zeitspanne zu ermöglichen. Festzuhalten bleibe, dass der Gesetzgeber klar und eindeutig statuiert habe, unter welchen Bedingungen und innert welcher Fristen einer Ersatzbeschaffung steueraufschiebende Wirkung zukomme. Es sei somit bei der Festlegung der Einjahresfrist für die vorgezogene Ersatzbeschaffung keine Lücke bzw. planwidrige Inkonsequenz des Gesetzgebers auszumachen, die ein richterliches Eingreifen rechtfertigen würde. Vielmehr liege hinsichtlich der fehlenden Erstreckbarkeit der Einjahresfrist ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers vor (vgl. zum Ganzen LGVE 1998 II Nr. 35 Erw. 3 und 4). Das Bundesgericht hat in einem ebenfalls diese Anwendung des Luzerner GGStG betreffenden Fall im Urteil vom 7. Juni 2005 (BG-Urteil 2A.445/2004) bestätigt, dass die Vorausbeschaffung die Ausnahme darstelle. Es führte aus, für den Eigentümer bedeute die vorzeitige Anschaffung des Ersatzgutes eine Doppelbelastung, da er in dieser Zeit beide Güter unterhalten bzw. finanzieren müsse. Aus wirtschaftlicher Sicht habe der Eigentümer deshalb ein Interesse, das zu ersetzende Objekt möglichst rasch abzustossen. Umgekehrt lasse eine längere Haltedauer darauf schliessen, dass es nicht um den Ersatz eines Objekts geht, sondern vielmehr um das Ausnutzen von Marktchancen für das zu verkaufende Objekt. In einem solchen Fall stelle das neue Objekt nicht Ersatz für das alte dar, sondern bilde im Rahmen längerfristigen Vermögensumbaus eine Reserve. Der Steueraufschub diene aber nicht der Begünstigung solcher blosser Reserveanschaffungen, sondern solche sollen mit einer eher knapp bemessenen Frist verhindert werden. Das Bundesgericht kam deshalb zum Schluss, dass es zulässig sei, wenn der kantonale Gesetzgeber eine absolute - nicht verlängerbare - Frist beim Ausnahmefall der vorgängigen Ersatzbeschaffung vorsehe. c) Die Beschwerdeführer bringen vor, in ihrem Fall liege ungeachtet dieser Rechtsprechung aufgrund der speziellen Sachlage der Enteignung trotzdem eine zumindest unechte Lücke vor. Im Gegensatz zu den Ausführungen in diesen Entscheiden könne, wie erwähnt, bei der Enteignung der Zeitpunkt der Veräusserung nicht von den Enteigneten bestimmt werden, doch könne durch die vorzeitige Besitzeinweisung schon Jahre vor dem Veräusserungstatbestand eine Ersatzbeschaffung notwendig werden. In einem solchen Fall wäre es deshalb willkürlich, den Steueraufschub nicht zu gewähren, sei es im Sinn einer Fristerstreckung für die Vorausbeschaffung bzw. indem unbesehen einer Frist einzig aufgrund der Kausalität eine anrechenbare Ersatzinvestition angenommen werde. Eine vom Richter zu schliessende Lücke ist gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts dann anzunehmen, wenn die gesetzliche Regelung nach den dem Gesetz zugrunde liegenden Wertungen und Zielsetzungen als unvollständig und daher ergänzungsbedürftig erachtet werden muss (BGE 123 II 73 Erw. 3c, LGVE 1998 II Nr. 35 Erw. 4a mit Hinweis auf BGE 102 Ib 225 Erw. 2). Aufgrund des im Steuerrecht geltenden strikten Vorbehalts des Legalitätsprinzips ist eine durch Auslegung zu schliessende Lücke jedoch nur mit äusserster Zurückhaltung anzunehmen. Die Auslegung hat sich stärker als in andern Rechtsbereichen am Gesetzeswortlaut zu orientieren. Insbesondere ist davon auszugehen, dass Steuerprivilegien wie Steueraufschubstatbestände im Gesetz grundsätzlich abschliessend aufgezählt sind (Zwahlen in: Kommentar zum Schweiz. Steuerrecht, Bd. I/1, StHG, 2. Aufl., Basel 2002, Rz. 61 zu Art. 12 StHG). Schon in Hinblick auf den Legalitätsgrundsatz darf nicht leichthin eine Ausweitung der gesetzlich

aufgeführten Steueraufschubtatbestände vorgenommen werden. Im Weiteren ist nicht ersichtlich, weshalb die Rechtsprechung betreffend die Nichterstreckbarkeit der Vorausbeschaffungsfrist auf den vorliegenden Sachverhalt der Enteignung keine Anwendung finden und bezüglich der Enteignung daher trotzdem eine vom Richter zu füllende Gesetzeslücke vorliegen soll. Die massgebliche Begründung für die erwähnte Rechtsprechung liegt nämlich - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer - nicht in der Bestimmbarkeit des Veräusserungszeitpunkts, sondern im Ausnahmecharakter der Vorausbeschaffung, weswegen diese nur innerhalb einer kurzen Frist noch als eigentliche Ersatzbeschaffung gelten kann. Da darin der Grundgedanke des vorliegend massgebenden Steueraufschubtatbestandes liegt, trifft dies auch auf den Sachverhalt der Enteignung zu. Der Grundgedanke ist, dass auf die Besteuerung des Gewinns einstweilen verzichtet wird, wenn der Gewinn zufolge Ersatzbeschaffung als solcher investiert wird und folglich nicht frei verfügbar ist (absolute Methode, vgl. BGE 130 II 212 f. Erw. 5.3). Dies hat zwar grundsätzlich auch zu gelten, wenn bei einer Vorausbeschaffung das Ersatzobjekt bzw. die Ersatzinvestition zuerst aus dem sonstigen Vermögen aufgebracht wird (vgl. Urteil A 04 275 vom 23.1.2006 Erw. 4b/cc). Veräusserung und Ersatzbeschaffung müssen jedoch in einem Investitionszusammenhang stehen, damit sich ein Steueraufschub rechtfertigt. Diese Kausalität ist dann nicht mehr gegeben, wenn eine vorzeitige Investition nicht mehr in enger zeitlicher Nähe zur tatsächlichen Gewinnrealisierung - der Veräusserung - steht. In einem solchen Fall ist nämlich davon auszugehen, dass die Investition unabhängig vom Verkaufserlös aus andern wirtschaftlichen Überlegungen getätigt bzw. mit andern Mitteln finanziert wurde und damit keine eigentliche Reinvestition des Veräusserungsgewinns darstellt. Mit andern Worten: Wer über ein Jahr vor der Veräusserung eine Ersatzbeschaffung tätigt, muss dafür eine (langfristige) Finanzierung aus anderen eigenen oder fremden Mitteln wählen. Er kann nicht den Veräusserungserlös des späteren Verkaufs für die Finanzierung der Ersatzinvestition verwenden. Folglich rechtfertigt sich jedoch auch kein Steueraufschub des später realisierten Veräusserungsgewinns, da dieser dem Steuerpflichtigen somit zu freier Verfügung steht. Diesem Grundgedanken entspricht wiederum auch, dass ein Steueraufschub nur zu gewähren ist, soweit der in das Ersatzgrundstück reinvestierte Erlös höher ist als die Anlagekosten der ursprünglichen Liegenschaft (BGE 130 II 211 ff. Erw. 5). Im vorliegenden Fall haben die Beschwerdeführer eine erhebliche Investition von Fr. 550'000.-- in einen Stallum- und -anbau getätigt zu einem Zeitpunkt, in dem ihnen bewusst sein musste, dass bis zum Abschluss des Enteignungsverfahrens und damit zur Entschädigungszahlung bzw. Veräusserung der betroffenen Parzellen noch ein beträchtlicher Zeitraum verstreichen werde. So wurde denn das Enteignungsverfahren mit Verfügung des Präsidenten der Eidgenössischen Schätzungscommission vom 5. Oktober 1995 bis nach dem Abschluss der Bauarbeiten sistiert. Zudem übersteigt das Investitionsvolumen von Fr. 550'000.-- ein Mehrfaches dessen, was die Beschwerdeführer aufgrund des beabsichtigten Enteignungsumfangs als Veräusserungserlös erwarten konnten. Die effektive Entschädigungsleistung betrug schliesslich mehr als Fr. 80'000.-- (zuzüglich Zinsen seit Besitzergreifung), der rechtskräftig veranlagte steuerbare Grundstücksgewinn Fr. 58'976.--. Bei dieser Sachlage liegt es auf der Hand, dass für diese Investition die Veräusserung bzw. Enteignung der fraglichen Parzellen nicht ausschlaggebend sein konnte und damit auch nicht eine Reinvestition des Veräusserungserlöses im Vordergrund stand, sondern vielmehr anderweitige wirtschaftliche Überlegungen. Somit kann die von den Beschwerdeführern getätigte Investition weder mittels einer sinngemäss erstreckten Frist noch unbesehen einer

Frist einzig aufgrund eines ursächlichen Zusammenhangs mit der Enteignung als Ersatzbeschaffung angesehen werden. Dies würde dem Grundgedanken des vorliegenden Steueraufschubtatbestandes widersprechen. Damit hat die Beschwerdegegnerin zu Recht keinen Steueraufschub im Sinn von § 4 Abs. 1 Ziff. 6 GGStG gewährt.

E. 5

(...)

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