

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2007.00014 vom 12. März 2008

ZH Verwaltungsgericht, 2008-03-12, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2007.00014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2007.00014)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2007.00014 du 12 mars 2008

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2007.00014 del 12 marzo 2008

## Regeste

Nachsteuer 2004 - 2005 (direkte Bundessteuer) | Der Pflichtige hatte Einkünfte aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel nicht deklariert und wurde rechtskräftig veranlagt, ohne dass diese Einkünfte steuerlich erfasst worden wären. Die entsprechenden Einkünfte waren im Rahmen eines Verkaufs von Stockwerkeigentumseinheiten eines durch ein Baukonsortium des Pflichtigen zu erstellenden Mehrfamilienhauses erzielt worden. Das kantonale Steueramt erhob eine Nachsteuer auf dem nicht deklarierten Gewinn aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel. Da das Steueramt nicht geprüft hat, welche Art von Vereinbarungen das Baukonsortium und die Erwerber der Stockwerkeigentumseinheiten tatsächlich gewollt hatten, und dies für den Zeitpunkt der Besteuerung entscheidend ist, ist die Beschwerde des Pflichtigen teilweise gutzuheissen und die Sache zur weiteren Untersuchung und Neubeurteilung an das kantonale Steueramt zurückzuweisen.

## Erwägungen

### E. 2

B, Rekurrierende, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, Rekursgegnerin, betreffend Nachsteuer 2004 - 2005 (direkte Bundessteuer), hat sich ergeben: I. Die Eheleute A und B wurden für die Steuerperioden 2004 und 2005 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... bzw. Fr. ... veranlagt. Diese Veranlagungen vom 19. Januar und 6. Dezember 2006 erwuchsen in Rechtskraft. Aufgrund von mehreren Abrechnungen betreffend die Grundstückgewinnsteuer vom 14. Dezember 2006 sowie aufgrund eines Einspracheentscheides des Gemeindesteueramtes Meilen vom 18. April 2007 erhielt das kantonale Steueramt Kenntnis davon, dass A in den Steuerperioden 2004 und 2005 steuerbare Liegenschaftsgewinne aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel erzielt hatte. Die betreffenden Liegenschaftsgewinne waren auf der Grundlage von mehreren Verträgen erzielt worden, die A im Rahmen eines Baukonsortiums mit den Erwerbern von Stockwerkeigentumseinheiten eines noch zu erstellenden bzw. fertigzustellenden Mehrfamilienhauses in den Steuerperioden 2004 und 2005 abgeschlossen hatte. Wegen Verdachts auf Unterbesteuerung durch Nichtdeklaration dieses Einkommens eröffnete das kantonale Steueramt am 23. Oktober bzw. 31. Oktober 2007 ein Nachsteuerverfahren gegen die Pflichtigen. Am 15. November 2007 verfügte das kantonale Steueramt nach durchgeführter Untersuchung eine Nachsteuer (inklusive Zins) von Fr. ... . Die gegen diese Verfügung am 21. November 2007 erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 22. November 2007 ab. II. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 3. Dezember 2007 Beschwerde an das Verwaltungsgericht und beantragten sinngemäss, die erzielten Gewinne aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel seien in denjenigen Steuerperioden zu

besteuern, in welchem die Grundstücksgewinnsteuerverfügungen rechtskräftig geworden seien. Eventualiter sei für die Besteuerung der genannten Gewinne auf das Datum der jeweiligen Eigentumsübertragungen abzustellen. Das kantonale Steueramt schloss auf Abweisung der Beschwerde. Der Einzelrichter zieht in Erwägung: 1. Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird laut Art. 151 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert.

### **E. 2.1**

Steuerbar sind laut Art. 18 Abs. 1 DBG alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. Vorliegend ist unbestritten, dass mit den in Frage stehenden Grundstücksverkäufen steuerbare Gewinne aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel im Sinn von Art. 18 Abs. 1 DBG erzielt wurde und diese Gewinne mit den Veranlagungen 2004 und 2005 nicht erfasst worden sind. Umstritten ist jedoch, welcher Steuerperiode die fraglichen Einkünfte zuzurechnen sind.

### **E. 2.2**

Das steuerbare Einkommen bemisst sich gemäss Art. 210 Abs. 1 DBG nach den Einkünften in der Steuerperiode. Einkünfte sind nach Lehre und Rechtsprechung dann als erzielt zu betrachten, wenn der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann. Erwirbt der Steuerpflichtige zunächst eine Forderung auf Übertragung einer Sache und erst später das Eigentum an der Sache selber, fliessen ihm in beiden Zeitpunkten Rechte zu. Durch diese beiden Vorgänge wird er aber bloss einmal bereichert, weshalb auch nur einer dieser Vorgänge als Zufluss von steuerbarem Einkommen betrachtet werden kann. In solchen Fällen, namentlich bei buchführenden Steuerpflichtigen, erfolgt die Besteuerung im Zeitpunkt der Begründung eines festen Anspruchs. Ein solcher entsteht z.B., wenn der Steuerpflichtige für die von ihm erbrachten Leistungen Rechnung stellt und sie bucht. Von diesem Grundsatz wird nach der Praxis abgewichen, wenn ein freierwerbender Steuerpflichtiger nach der sog. Ist-Methode in seinen Büchern nur die Kasseneingänge aufzeichnet. In diesen Fällen kann auf diese Buchungen abgestellt werden anstatt auf die Entstehung der entsprechenden Forderungen. Der Forderungserwerb ist im Weiteren nicht massgebend, wenn die Erfüllung der Forderung als unsicher betrachtet werden muss; hier wird mit der Besteuerung ebenfalls bis zur Erfüllung des Anspruchs zugewartet. Die Regel, dass der steuerrechtlich erhebliche Einkommenszufluss im Zeitpunkt der Begründung eines festen Anspruchs erfolgt, findet grundsätzlich auch Anwendung bei der Realisation von Kapitalgewinnen, die aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen entstehen. Wenn ein solcher Veräusserungsvertrag rechtsgültig abgeschlossen worden ist und seine Erfüllung nicht unsicher erscheint, wird der daraus resultierende Kapitalgewinn im Zeitpunkt der Begründung des Anspruchs besteuert. Dies gilt auch für Kapitalgewinne, die sich bei der Veräusserung von Geschäftsgrundstücken ergeben. In diesen Fällen entsteht mit dem Vertragsabschluss in der Regel ein fester Anspruch, der einen steuerbaren Einkommenszugang darstellt. Es ist deshalb im Allgemeinen mit der Besteuerung nicht bis zur Vertragserfüllung, d.h. bis zur Eintragung der Eigentumsübertragung im Grundbuch

zuzuwarten (vgl. statt vieler: BGr, 11. Oktober 2006, 2A.250/2006, E. 2.1, [www.bger.ch](http://www.bger.ch); BGE 105 IB 238 E. 4; BGr, 31. März 2003, StE 2003 B 21.2 Nr. 17, E. 3; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 16 N. 18 ff.; Markus Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel etc. 2000, Art. 16 DBG N. 34 ff.). Ob die aufgezeigte, bei der Veräusserung von unüberbauten Grundstücken und solchen mit fertig gestellten Bauten geltende Praxis, wonach die Einkommensrealisation im Zeitpunkt des Abschlusses des Veräusserungsvertrags erfolgt, ohne Weiteres auch auf Fälle anwendbar ist, bei welchen eine Stockwerkeigentumseinheit einer noch zu erstellenden bzw. fertigzustellenden Baute veräussert wird, bedarf näherer Prüfung. Wird ein Grundstück verkauft, auf welchem ein Gebäude erstellt werden soll oder sich bereits im Bau befindet, können die Parteien entweder zwei getrennte Verträge (Grundstückkauf und Werkvertrag) abschliessen oder einen einzigen gemischten Vertrag, welcher die kaufrechtliche Leistungspflicht mit der werkvertraglichen Herstellungspflicht verbindet (BGE 118 II 144 f. E. 1a; BGE 117 II 264 f. E. 2b). Eine dritte Möglichkeit besteht darin, einen Kauf einer künftigen Sache zu vereinbaren (BGE 117 II 264 f. E. 2b, mit weiteren Hinweisen). Welche vertragliche Regelung die Parteien gewollt haben, muss aufgrund der konkreten Ausgestaltung der Leistungspflichten entschieden werden (BGE 117 II 264 f. E. 2b). Sofern ein gemischter Vertrag vorliegt, sind auf die Pflicht zur Herstellung der Neubaute die werkvertraglichen Regeln über die Mängelhaftung anzuwenden (BGE 118 II 144 f. E. 1a). Nach Art. 376 Abs. 1 des Obligationenrechts (OR) trägt beim Werkvertrag der Unternehmer bis zur Übergabe des Werks die Gefahr für dessen Untergang. Wenn das begonnene oder vollendete Werk vor seiner Übergabe durch Zufall zugrunde geht, war die Arbeit des Unternehmers umsonst. Der Besteller hat die Vergütung grundsätzlich erst bei Ablieferung des Werks zu bezahlen (Art. 372 Abs. 1 OR). Dementsprechend ist die Leistung des vereinbarten Entgelts für eine Stockwerkeigentumseinheit eines zu erstellenden bzw. fertigzustellenden Gebäudes bei Anwendbarkeit der werkvertraglichen Regelungen abhängig von der Fertigstellung der Baute durch den Unternehmer. Bei einem gemischten Vertrag erwirbt ein steuerpflichtiger Unternehmer folglich mit dem Vertragsabschluss noch keinen unbedingten Anspruch auf den Kaufpreis; das Einkommen wird erst im Zeitpunkt der Übertragung der Stockwerkeigentumseinheit realisiert (im Ergebnis ebenso VGr AG, 19. Dezember 2006, StE 2007 B 21.2 Nr. 23 E. 3; VGr GR, 25. April 2006, StE 2006 B 21.2 Nr. 22 E. 2 c bis e). Demgegenüber wird das Einkommen grundsätzlich (d.h. unter Vorbehalt von – im vorliegenden Fall nicht gegebenen – besonderen Umständen, welche die Vertragserfüllung seitens des Erwerbers als unsicher erscheinen lassen) bereits mit dem Vertragsabschluss realisiert, wenn es sich bei einer Vereinbarung über eine Stockwerkeigentumseinheit einer noch nicht angefangenen oder unvollendeten Baute um einen reinen Kaufvertrag handelt (vgl. zum Realisationszeitpunkt bei einem Kaufvertrag BGr, 11. Oktober 2006, 2A.250/2006, E. 2, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)).

### **E. 3**

Das kantonale Steueramt hat offenbar angenommen, dass das Baukonsortium und die Erwerber der Stockwerkeigentumseinheiten reine Kaufverträge vereinbart haben. Welche Art von Vereinbarungen die Parteien tatsächlich gewollt haben, hat es nicht untersucht. Die Akten geben darüber nicht eindeutig Aufschluss, zumal die Verträge, in welchen die einzelnen Leistungspflichten festgehalten sind, fehlen. Aus dem Umstand, dass nach der – nicht substantiierten – Darstellung des Pflichtigen vor den Eigentumsübertragungen Anzahlungen geleistet worden sind, kann jedenfalls nicht darauf geschlossen werden, dass vorliegend ausschliesslich Kaufverträge in Frage stehen. Letzteres gilt umso mehr, als bei

Werkverträgen häufig Abschlagszahlungen vereinbart werden, die vor Ablieferung des Werks nach Massgabe bereits erbrachter Leistungen des Unternehmers fällig werden (vgl. VGr GR, 25. April 2006, StE 2006 B 21.2 Nr. 22 E. 2e). Indem das kantonale Steueramt keine weiteren Abklärungen betreffend die gemäss den vorstehenden Ausführungen (vorn E. 2.2) rechtserhebliche Art der Vereinbarungen zwischen dem Baukonsortium und den Erwerbenden der Stockwerkeigentumseinheiten vorgenommen hat, hat es seine Untersuchungspflicht verletzt und damit den Sachverhalt unvollständig ermittelt (zum Untersuchungsgrundsatz im Einspracheverfahren vgl. Art. 135 Abs. 1 DBG und Art. 130 Abs. 1 DBG; s. ferner Martin Zweifel in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Teil I/Band 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Basel etc. 2000, Art. 134 N. 4). Das kantonale Steueramt wird im zweiten Rechtsgang untersuchen müssen, welche vertragliche Regelung zwischen dem Baukonsortium und den Erwerbenden der Stockwerkeigentumseinheiten getroffen wurde. Je nach der von ihm vorzunehmenden Qualifikation kann die zeitliche Zurechnung des Einkommens zur Steuerperiode 2004 bzw. 2005 entsprechend der vorstehenden Erwägung (E. 2.2) mit den entsprechenden Steuerfolgen aufrechterhalten werden oder nicht. Die Beschwerde ist somit teilweise gutzuheissen.

#### **E. 4**

Angesichts des unentschiedenen Ausgangs des Verfahrens rechtfertigt es sich, die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 und Art. 153 Abs. 3 DBG) und ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 und Art. 153 Abs. 3 DBG). Demgemäss entscheidet der Einzelrichter :

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