



Geschäftsvermögen: Grundstückverkauf: Realisationszeitpunkt

StG 18 II, 79 I

DBG 18 II, 58 I

1. PROBLEMDARSTELLUNG

Diese Praxisfestlegung regelt einzig die Frage des Realisierungszeitpunktes beim Verkauf von Grundstücken des Geschäftsvermögens (von natürlichen oder juristischen Personen). Sie findet keine Anwendung auf Grundstücke im Privatvermögen, die mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden.

Für die Besteuerung des aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens erzielten Einkommens ist die Frage, in welchem Zeitpunkt dieses Einkommen realisiert wird, von zentraler Bedeutung. In Frage kommen die – oft auseinanderfallenden – Daten der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrags, des Eintrags im Grundbuch oder des Besitzesertrags.

2. EINKOMMENSREALISATION

2.1 Grundsatz

Das Einkommen gilt steuerrechtlich in jenem Zeitpunkt als zugeflossen und erzielt, in welchem der Steuerpflichtige eine Leistung vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erworben hat, über welchen er tatsächlich verfügen kann. Voraussetzung der Einkommensrealisation ist demnach ein abgeschlossener Rechtserwerb, der Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann (M. Reich, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, 2.A., Art. 16 DBG Rz 34; P. Locher, Kommentar zum DBG, Art. 16 Rz 18, jeweils m.H.).

Vom Forderungserwerb ist die Fälligkeit der Forderung zu unterscheiden, d.h. derjenige Zeitpunkt, in dem der Gläubiger die Erfüllung fordern darf und der Schuldner sie (auf entsprechende Aufforderung) leisten muss (Locher, a.a.O., Art. 16 Rz 19); Fälligkeit ist nicht in jedem Fall Voraussetzung des Einkommenszuflusses; unter Umständen ist der steuerrechtlich relevante Forderungserwerb schon vor oder – bei Voraus- bzw. Abschlagszahlungen – erst nach dem Fälligkeitstermin abgeschlossen (Reich, a.a.O. Rz 35).

Nicht auf den Zeitpunkt des Forderungserwerbs, sondern auf die tatsächliche Erfüllung der Forderung ist in jenen Fällen abzustellen, in welchen die Erfüllung der Forderung besonders unsicher ist (BGE 105 Ib 242, E. 4a).

2.2 Grundstückveräußerung

2.2.1 Grundsatz und Ausnahme (Präzisierung der Praxis; gültig ab 1. Juli 2010)

Einkünfte aus der Veräußerung von – überbauten oder unüberbauten – Grundstücken gelten nach oben Gesagtem grundsätzlich in dem Zeitpunkt als zugeflossen, in welchem der Kaufvertrag durch öffentliche Beurkundung rechtsgültig abgeschlossen wurde. Dies entspricht gängiger Rechtsprechung (BGer 11.10.2006, in: StE 2007 B 21.2 Nr. 24, 2A.250/2006; BGer 31.3.2003, in: StE 2003 B 21.2 Nr. 17, 2A.475/2002; BGE 105 Ib 242 ff.; VGU A 09 26, in: ZGRG 2010/01, S. 54; VGE 751/94). Bei Grundstückveräußerungen spielt mithin in der Regel weder der Eintrag der Handänderung im Grundbuch noch der Übergang von Nutzen und Gefahr eine entscheidende Rolle für die Frage der Einkommensrealisation; massgebend ist der Vertragsabschluss.

Für den Fall, dass im Kaufvertrag der Vollzug (Bezahlung des Kaufpreises und Eintragung im Grundbuch) ausdrücklich geregelt wird und die Parteien nicht vorher leisten, ist dieser Zeitpunkt und nicht der Abschluss des Kaufvertrages für die Realisierung massgebend.

Beispiel:

- ⇒ Die A AG verkauft der I AG mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 31. Oktober 2009 ein überbautes Grundstück. Gemäss Kaufvertrag ist der Kaufpreis „Zug um Zug mit der Eigentumsübertragung am 10. Januar 2010 zur Zahlung fällig.“ Am 10. Januar 2010 bezahlt die Käuferin den Kaufpreis und zugleich wird sie im Grundbuch als neue Eigentümerin eingetragen.

Die Realisierung erfolgt nicht mit Abschluss des Kaufvertrages am 31. Oktober 2009, sondern erst im Zeitpunkt des Vollzugs, d.h. am 10. Januar 2010.

Sollten die Parteien den Vertrag bereits im Jahre 2009 vollziehen, ist für die Realisierung dieser und nicht der vertraglich vorgesehene Zeitpunkt massgebend.

2.2.2 Sonderfall

Eine besondere Lösung ergibt sich in denjenigen Fällen, wo ein Grundstück zusammen mit einer Baute erworben wird, die erst noch erstellt werden muss.

Wird ein Grundstück verkauft, auf dem ein Gebäude erst erstellt werden soll, können die Parteien entweder zwei getrennte Verträge (Grundstückkauf und Werkvertrag) abschliessen oder – was der Regelfall ist – einen einzigen gemischten Vertrag, welcher die kaufrechtliche Leistungspflicht (Grundstückkaufvertrag) mit der werkvertraglichen Herstellungspflicht (Werklieferungsvertrag = Werkvertrag) verbindet (BGE 118 II 144). Auf den gemischten Vertrag sind nach der sog. Absorptionstheorie die werkvertraglichen Regeln anwendbar.

Beim Werk- und Werklieferungsvertrag hat der Besteller die Vergütung grundsätzlich bei Ablieferung des Werks zu bezahlen (vgl. OR 372 I), d.h. der Unternehmer ist vorleistungspflichtig für das ganze Werk. Die abweichend von dieser Grundregel bei Bauwerkverträgen oft vereinbarten Abschlagszahlungen (vgl. SIA-Norm 118) haben nur vorläufige

gen Charakter, indem sie auf Anrechnung an den ganzen Vergütungsanspruch erfolgen (P. Gauch, Der Werkvertrag, Zürich 1996, Rz 1163): Bei vorzeitiger Vertragsauflösung hat der Unternehmer Anspruch lediglich auf Vergütung der bereits erbrachten Leistungen (Gauch, a.a.O., Rz 1156). Letztlich trägt der Unternehmer auch die Gefahr für den Untergang des Werkes bis zu dessen Übergabe (OR 376 I): Geht das begonnene oder vollendete Werk vor seiner Übergabe durch Zufall zugrunde, hat der Unternehmer umsonst gearbeitet; er kann keine Vergütung verlangen und muss bereits erhaltene Zahlungen, unter Einschluss von Abschlagszahlungen, zurückerstatten (Gauch, a.a.O., Rz 1184).

Diese gesetzliche Regelung zeigt klar, dass der Unternehmer erst bei Besitzesantritt durch den Besteller des Werkes einen festen Rechtsanspruch auf die Gegenleistung erworben und demzufolge auch erst in diesem Zeitpunkt das entsprechende Einkommen realisiert hat (vgl. VGU A 05 48, publ. in: PVG 2006 Nr. 14). Daran ändern auch allfällig vereinbarte Abschlagszahlungen nichts, hat doch die Fälligkeit einer (Teil-) Forderung keinen Einfluss auf die Einkommensrealisation (vgl. oben, Ziff. 2.1).

Beispiel:

⇒ Verkauf einer erst noch zu erstellenden Stockwerkeigentumseinheit:

Öffentliche Beurkundung Vertrag	01.10.2007
Datum der Handänderungsanzeige	15.10.2007
Besitzesantritt gemäss Handänderung	01.07.2008

Gemäss Kaufvertrag sind die Zahlungen in 3 Raten zu leisten: Bei Baubeginn (1.10.2007), bei Fertigstellung des Rohbaus (31.3.2008) und bei Besitzesantritt (1.7.2008).

Die Realisation findet hier am 1.7.2008 statt; zu diesem Zeitpunkt erfolgt der Besitzesantritt des Werkes (Haus, Wohnung) und in diesem Zeitpunkt hat der Unternehmer das Einkommen aus der Veräusserung realisiert.

3. PRAXISFESTLEGUNG

Einkünfte aus der Veräusserung von – überbauten oder unüberbauten – Grundstücken gelten grundsätzlich im Zeitpunkt der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrages als realisiert und werden in der entsprechenden Periode besteuert. Wird allerdings im Kaufvertrag der Vollzug ausdrücklich geregelt und leisten die Parteien nicht vorher, ist dieser Zeitpunkt für die Realisierung massgebend.

Einkünfte aus der Veräusserung von Grundstücken, auf welchen das mitveräusserte Gebäude erst erstellt werden soll, gelten – aufgrund des werkvertraglichen Charakters des Geschäfts – im Zeitpunkt des Besitzesantritts als realisiert und werden deshalb erst in dieser Periode besteuert.