

URTEIL

vom 25. April 2006

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Kantons- und direkte Bundessteuer

1. ... ist zu 50 % an der einfachen Gesellschaft "Baugesellschaft ..." (in der Folge: BGR) in ... beteiligt. Im Jahr 1999 kaufte die BGR das Grundstück Parzelle Nr. 437 in ... mit dem darauf stehenden Hotel Im Mai 2000 wurde das bestehende Hotel abgebrochen und ein Neubau mit 11 Eigentumswohnungen (Stockwerkeigentum) erstellt, von welchen die ersten bereits 1999, d.h. noch vor dem Abbruch des Altbaues, verkauft wurden. Das Geschäftsjahr der BGR dauert jeweils vom 1.5. - 30.4., Bilanz und Erfolgsrechnung schliessen mithin per 30. April. Von den 11 Eigentumswohnungen verkaufte die BGR sieben im Geschäftsjahr 99/00 (1.5.1999 - 30.4.2000), die übrigen vier im Geschäftsjahr 01/02 (1.5.2001 - 30.4.2002); aufgrund der Ausnützung der Substitutionsklausel wurden allerdings nicht alle Kaufverträge ins Grundbuch eingetragen. 10 der 11 Wohnungen wurden in der Zeit zwischen dem 1. Mai 2001 und dem 30. April 2002, d.h. im Laufe des Geschäftsjahrs 01/02, bezugsbereit fertig gestellt. Die Steuerverwaltung stellte für die Veranlagung der Veräusserungsgewinne auf die Bezugsbereitschaft als Realisierungszeitpunkt ab und berechnete für das Steuerjahr 2002 einen Gewinn von Fr. 1'393'889.-- (50 % Anteil). Die entsprechenden Veranlagungsverfügungen für die Kantons- und die direkte Bundessteuer 2002 wurden dem Pflichtigen am 6. Januar 2005 eröffnet. Dagegen erhob ... Einsprache mit dem Antrag, das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit sei gemäss Selbstdeklaration zu veranlagern und für die Realisation des Einkommens aus den Grundstückverkäufen von der Beurkundung der Kaufverträge auszugehen. Weiter sei auf die vorgenommenen Aufrechnungen Privatanteil für Natural- und Warenbezüge sowie für Heizung, Strom, Telefon zu verzichten. Mit Verfügung vom 4.

Februar 2005 hob die Steuerverwaltung in der Folge die Veranlagungsverfügungen vom 6. Januar 2005 betreffend die ausserordentlichen Gewinne aus den Jahren 1999 und 2000 (Steuerperiode 2001A) für die Kantons- und die direkte Bundessteuer auf. Die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen für die Kantons- und die direkte Bundessteuer 2001 und 2002 hiess die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 9. Juni 2005 gut, soweit sie sich auf die erwähnten Aufrechnungen bezog. Im Hauptpunkt dagegen, der Frage des Realisationszeitpunktes des Einkommens aus den Grundstückenverkäufen, wies sie sie ab.

2. Dagegen erhob ... am 29. Juni 2006 Rekurs und Beschwerde an das Verwaltungsgericht mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Selbstdeklaration festzusetzen. Der Rekurrent und Beschwerdeführer (im Folgenden Rekurrent) macht zusammengefasst geltend, als Realisationszeitpunkt für die Gewinne sei entsprechend der bisherigen Praxis auf den Zeitpunkt der öffentlichen Beurkundung der Kaufverträge für die Eigentumswohnungen abzustellen, da weder zwei Verträge noch ein gemischter Vertrag abgeschlossen worden sei. Die Praxisänderung sei überdies rückwirkend erfolgt und schaffe einen unzulässigen Dualismus.
3. Die Steuerverwaltung Graubünden beantragte in ihrer Vernehmlassung die Abweisung von Rekurs und Beschwerde. Zur Begründung vertiefte sie die schon im angefochtenen Entscheid angeführten Argumente.
4. In der Folge gab das Gericht der kantonalen und der eidgenössischen Steuerverwaltung Gelegenheit, sich zum Anlass der Praxisänderung und zu ihrer schweizweiten Handhabung zu äussern. Dazu konnte der Rekurrent wiederum Stellung nehmen.

Darauf und auf die weiteren Ausführungen der Parteien in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

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

2. a) Vorliegend ist unbestritten, dass die Kapitalgewinne aus der Veräusserung der verschiedenen Stockwerkeigentumseinheiten grundsätzlich der Einkommenssteuer unterliegen (Art. 18 Abs. 1 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden [StG] bzw. Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [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 (vgl. Reich Markus, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Art. 16 DBG Rz 34; 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 Grundstückverkauf) betrifft, folgt das Verwaltungsgericht der in ständiger Rechtsprechung durch das Bundesgericht entwickelten und immer wieder bestätigten Auffassung, dass Einkünfte aus Grundstückverkäufen 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 zuzuwarten (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, Erw. 3b). Eine Ausnahme zu dem soeben dargelegten Grundsatz der Einkommensrealisierung bei klassischen Grundstückverkäufen 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 vom 16. Mai 1995).

- c) Gemäss bisheriger Praxis nahm die kantonale Steuerverwaltung mit Bezug auf den Realisationszeitpunkt bei der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens keine Differenzierung vor zwischen Einkünften aus der Veräusserung von Grundstücken zusammen mit noch nicht erstellten Bauten einerseits und solchen aus der Veräusserung von Grundstücken mit bereits fertig gestellten Bauten sowie von unüberbauten Grundstücken 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 Argumente der rekurrentischen Vertreterin überzeugten die Steuerverwaltung, insbesondere der Hinweis auf den Umstand, dass die in solchen Verträgen regelmässig vereinbarten Abschlagszahlungen lediglich die bis zum jeweiligen Zahlungszeitpunkt beim Veräusserer angefallenen Kosten abgölten und die Eigentumsübertragung erst nach Bauvollendung und vollständiger Bezahlung oder Sicherstellung

des Kaufpreises erfolge, ein Gewinn somit erst in diesem letztgenannten Zeitpunkt realisiert werde. Die Steuerverwaltung anerkannte in der Folge diesen Rekurs, weshalb das Verfahren beim Verwaltungsgericht am 28. Mai 2002 abgeschlossen werden konnte.

- d) Seither geht die Steuerverwaltung für den Realisationszeitpunkt von Einkünften aus Veräusserungen von Grundstücken des Geschäftsvermögens zusammen mit erst noch zu erstellenden Bauten, davon aus, dass es sich bei den zugrunde liegenden Verträgen um so genannte gemischte Kauf-/Werkverträge handelt, bei denen der unbedingte Anspruch auf die Vergütung erst mit der Ablieferung 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 einem 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 zusammenfasst waren, als gemischten Vertrag qualifiziert. Letztlich kann es jedoch nicht auf die rechtstheoretische Qualifikation der Verträge ankommen, 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 dessen Übergabe. Geht das begonnene oder vollendete Werk vor seiner Übergabe durch Zufall zugrunde, hat der Unternehmer umsonst 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 Abschlagszahlungen, die vor der Ablieferung des Werks nach Massgabe bereits erbrachter Leistungen des Unternehmers fällig werden, haben nur vorläufigen Charakter und erfolgen auf Anrechnung 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 Besitzeserwerb 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.

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 (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 Umständen 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 daher auch unter diesen Gesichtspunkten als unbegründet und sind daher abzuweisen.

4. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten zulasten des Rekurrenten.

Demnach erkennt das Gericht:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. Die Beschwerde wird abgewiesen.

3. Die Gerichtskosten, bestehend

- aus einer Staatsgebühr von Fr. 7'000.--

- und den Kanzleiauslagen von Fr. 180.--

zusammen

Fr. 7'180.--

gehen zulasten von ... und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.