

URTEIL

vom 18. September 2007

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Kantons- und direkte Bundessteuer

1. Die Baugesellschaft ... in ..., an der 13 Gesellschafter beteiligt sind, hat in den Jahren 2000 und 2001 verschiedene Wohnungen erstellt und verkauft. Sämtliche Kaufverträge wurden bereits im Jahre 2000 öffentlich beurkundet. Die Fertigstellung bzw. der Bezug der Häuser A, B und D erfolgte dagegen erst in den Monaten September und Oktober 2001. Einzig das Haus C war bereits im Dezember 2000 bezugsbereit. Der entsprechende Gewinn wurde von der Kantonalen Steuerverwaltung denn auch dem Jahre 2000 zugeordnet und fiel damit in die Bemessungslücke. Die Steuerverwaltung veranlagte drei Gesellschafter der genannten Baugesellschaft gestützt auf die damalige Praxis. Danach galten die aus dem Verkauf der Wohnungen erzielten Gewinne mit Abschluss des öffentlich beurkundeten Kaufvertrages und damit im Jahre 2000 als realisiert. Die betreffenden Veranlagungsverfügungen wurden den Gesellschaftern am 20. September 2001 bzw. 5. März 2002 zugestellt und sind in Rechtskraft erwachsen. Aufgrund eines Rekurses vom 11. April 2002 in einem anderen Veranlagungsverfahren überprüfte die Steuerverwaltung die erwähnte Praxis und änderte diese per 29. Mai 2002 dahingehend, dass bei so genannten Wohnungskäufen ab Plan das Datum der Bezugsbereitschaft als Realisationszeitpunkt massgebend sei. Die neue Praxis wurde danach auf alle offenen Fälle, also auch auf den vorliegenden angewendet. Nachdem das Verwaltungsgericht mit Urteil VGU A 05 48 vom 25. April 2006 die Praxisänderung als rechtmässig beurteilt hatte, wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheiden vom 20. März 2007 die Einsprachen von ... ab.

2. Dagegen erhoben ... am 19. April 2007 Beschwerde mit dem Antrag, die angefochtenen Einspracheentscheide betreffend sowohl die Kantons- als auch die direkte Bundessteuer 2001 aufzuheben und die Aufrechnung von Fr. 300'074.-- beim steuerbaren Einkommen unter dem Titel BG ... zu streichen. Sie machen geltend, die Vorinstanz habe gegen Treu und Glauben verstossen, was den Beschwerdeführern den Anspruch darauf gebe, nach der früheren Praxis veranlagt zu werden. Sie hätten Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht und damit auf Veranlagung nach alter Praxis. Die Praxisänderung als solche stellen sie nicht in Frage. In der Folge reichten sie am 15. Mai noch ein Rechtsgutachten ein.
3. Die Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung die Abweisung der Beschwerden unter Berufung auf die herrschende Lehre und Praxis. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schloss sich dem Antrag an.
4. In einem zweiten Schriftenwechsel hielten die Parteien an ihren Standpunkten fest, ohne wesentliche neue Argumente vorzubringen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1. Die Beschwerdeführer beanstanden die neue Praxis der Steuerverwaltung hinsichtlich des Realisationszeitpunktes nicht. Auch der von ihnen beauftragte Gutachter ist der Auffassung, dass die Praxisänderung auf ernsthaften sachlichen Gründen, namentlich auf besserer Rechtserkenntnis, beruhe (Gutachten, S. 34). Die Beschwerdeführer sind jedoch der Auffassung, die Anwendung der Praxisänderung auf ihren Fall verstosse gegen den Vertrauensschutz und gebe ihnen einen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht.
2. Wie erwähnt, hat das Verwaltungsgericht die neue Praxis der Steuerverwaltung mit Urteil VGU A 05 48 vom 25. April 2006 als rechtmässig erkannt. Darauf kann verwiesen werden, weshalb sich weitere Ausführungen zum Realisationszeitpunkt bei Wohnungsverkäufen ab Plan erübrigen.

Hinsichtlich des Vertrauensschutzes für die Anwendbarkeit einer Praxisänderung hat das Gericht Folgendes ausgeführt:

"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.)." (E. 3a).

Auf den damaligen Fall bezogen, führte das Gericht aus:

"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." (E. 3b).

3. Von dieser Rechtsprechung abzuweichen, besteht auch vorliegend kein Anlass. Sie ist langjährig und wird von der herrschenden Lehre und Rechtsprechung als richtig beurteilt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2.A., 2006, VB zu §§ 119-131 N 95 ff.). Sie wird auch vom Verwaltungsgericht des Kantons Zürich verfolgt, dem der Gutachter als vollamtliches Mitglied angehört (vgl. den schon erwähnten RB 1979 Nr. 34). Da auch vorliegend keine individuell-konkrete Vertrauenssituation zwischen der Steuerverwaltung und den Beschwerdeführern bestand, geht die Berufung auf den Vertrauensschutz von vorneherein fehl. Es ist deshalb auch nicht weiter zu prüfen, ob die Beschwerdeführer andere Dispositionen getroffen hätten, wenn ihnen die Praxis bekannt gewesen wäre. Abgesehen davon würde die bei Gutheissung des Antrages bewirkte Verschiebung des Gewinnes in eine Bemessungslücke in krasser Weise dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zuwiderlaufen, weshalb schon aus diesem Grund die neue Praxis anwendbar ist.
4. a) Die Beschwerdeführer machen schliesslich einen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht geltend. Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung geht dem Rechtsgleichheitsprinzip im Konfliktfall in der Regel vor. Wenn eine Behörde in einem Fall eine vom Gesetz abweichende

Entscheidung getroffen hat, gibt das einem Bürger, der sich in der gleichen Lage befindet, grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls von der Norm abweichend behandelt zu werden (BGE 126 V 390ff; 124 IV 44; 122 II 446; 114 Ib 238, 240). Dies gilt allerdings nur dann, wenn die abweichende Behandlung lediglich in einem einzigen oder in einigen wenigen vergleichbaren Fällen erfolgt ist. Besteht hingegen eine eigentliche gesetzwidrige Praxis und lehnt es die Behörde ab, diese aufzugeben, so kann der Bürger verlangen, dass die widerrechtliche Begünstigung, die Dritten zuteil wurde, auch ihm gewährt werde (BGE 127 I 2f; 123 II 248ff; 115 Ia 81ff). Dem in Ausnahmefällen aus dem Gleichheitsgebot abgeleiteten Anspruch auf gesetzwidrige Begünstigung können gewichtige öffentliche Interessen oder das berechnete Interesse eines privaten Dritten an gesetzmässiger Rechtsanwendung entgegenstehen. In einem solchen Interessenkonflikt sind die einander widersprechenden Rechte und Interessen im Einzelfall gegeneinander abzuwägen (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., 2006, N. 518ff; PVG 1993 Nr. 27).

- b) Die Steuerverwaltung hat in diesem Zusammenhang ausgeführt, die neue Praxis beschlage die Selbständigerwerbenden mit ordentlichen Gewinnen in der Bemessungslücke 1999 - 2000. Diese Fälle seien frühestens ab dem vierten Quartal 2001 veranlagt worden. Die mit dem vorliegenden Fall vergleichbaren Fälle mit späterer Bezugsbereitschaft seien bis zur definitiven Praxisfestlegung sistiert und nach den gleichen Regeln besteuert worden. Sämtliche Steuerpflichtige, welche am 29. Mai 2002 noch nicht rechtskräftig veranlagt gewesen seien, seien nach neuer Praxis veranlagt worden. Abgesehen von der zur Diskussion stehenden Baugesellschaft habe die Praxisänderung über 20 weitere Fälle betroffen. Hinzu komme, dass in den fraglichen Jahren ausserhalb des Oberengadins nicht ganze Überbauungen ab Plan hätten veräussert werden können und sich das hier zu beurteilende Problem damit vielerorts gar nicht gestellt habe.

Das Verwaltungsgericht hat keinen Grund an diesen Angaben der Vorinstanz auch nur im Mindesten zu zweifeln. Es ist deshalb entbehrlich, zu dieser Frage noch einen separaten Amtsbericht von der Steuerverwaltung zu verlangen, in

welchem die Vorinstanz nichts anderes ausführen würde als in den Rechtsschriften und von dem daher keine neuen Erkenntnisse zu erwarten wären. Damit ist auch nicht ersichtlich, worin eine Ungleichbehandlung der Beschwerdeführer bestehen könnte. Ganz abgesehen davon würde einer Gleichbehandlung im Unrecht vorliegend auch das überwiegende öffentliche Interesse an der Besteuerung der Beschwerdeführer nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entgegenstehen. Die Beschwerden sind demnach abzuweisen.

5. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten unter solidarischer Haftung zulasten der Beschwerdeführer.

Demnach erkennt das Gericht:

1. Die Beschwerden werden abgewiesen.

2. Die Gerichtskosten, bestehend

- aus einer Staatsgebühr von	Fr. 6'000.--
- und den Kanzleiauslagen von	Fr. 200.--
zusammen	<u>Fr. 6'200.--</u>

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