

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 DB.2020.4

Entscheid

29. September 2020

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichterin
Christina Hefti und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

A,

vertreten durch RA lic.iur. B,

Beschwerdeführer,

gegen

Schweizerische Eidgenossenschaft,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Bau,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2017

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) erwarb als Architekt am ... 2017 ein Grundstück in D, auf welchem er beabsichtigte, als GU sowie unter Mitwirken seiner A AG ein Neubauprojekt (Mehrfamilienhaus mit 6 Eigentumswohnungen) zu realisieren. Noch im Kalenderjahr 2017 veräusserte er den Grossteil der erst noch zu erstellenden Wohnungen. Fertiggestellt und bezugsbereit waren diese anfangs 2019, worauf die Eigentumsübertragungen stattfanden. Über die entsprechenden Handänderungen wurde das kantonale Steueramt vom Notariat D praxisgemäss orientiert.

Nachdem der Pflichtige trotz Mahnung des Gemeindesteueramts keine Steuererklärung 2017 eingereicht hatte, wurde er vom Steuerkommissär mit Verfügung vom 17. September 2019 für die entsprechende Steuerperiode in Bezug auf die direkte Bundessteuer nach pflichtgemäsem Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 3'000'000.- veranlagt.

B. Mit Email vom 18. September 2019 stellte der Pflichtige dem Steuerkommissär die Frage, wieso die gleiche Schätzung in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuer mit Fr. 30'000.- hundertmal tiefer ausgefallen sei. Er erhielt gleichentags zur Antwort, dass sich die Differenz aus der unterschiedlichen Behandlung von Gewinn aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel erkläre. Im Kanton Zürich werde auf diesem Gewinn von den Gemeinden die Grundstückgewinnsteuer erhoben; derweil er auf Ebene der direkten Bundessteuer als Ertrag aus selbstständiger Erwerbstätigkeit erfasst werde.

Am 7. Oktober 2019 liess der Pflichtige in der Folge Einsprache erheben; dies gegen die vorstehend erwähnte Bundessteuerveranlagung sowie auch gegen die (hier nicht im Streit liegende) Einschätzung betreffend Staats- und Gemeindesteuern. Dabei wurde die Abkehr vom Weg über die Ermessensveranlagung beantragt und zur Begründung auf die nunmehr nachgebrachte Steuererklärung 2017 verwiesen, in welcher das steuerbare Einkommen im Bereich der direkten Bundessteuer mit Fr. 5'600.- ausgewiesen wurde. Gewinne aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel wurden dabei nicht deklariert. Das per 2017 in D erworbene Grundstück wurde im Liegenschaften-

verzeichnis als "Neubauprojekt" aufgeführt und die von den Käufern bereits geleisteten Anzahlungen wurden im Schuldenverzeichnis aufgelistet.

Das kantonale Steueramt kehrte in der Folge lediglich in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern zur ordentlichen Veranlagung zurück. In Bezug auf die direkte Bundessteuer hielt es mit Einspracheentscheiden vom 5. Dezember 2019 hingegen an der Erforderlichkeit einer Ermessensveranlagung fest, reduzierte dabei aber das steuerbare Einkommen auf Fr. 2'060'000.-. Zur Begründung wurde angeführt, dem Pflichtigen sei aufgrund des Emailverkehrs klar gewesen, dass das kantonale Steueramt von gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel ausgehe. Trotzdem habe er sich in der nachgereichten Deklaration zur Höhe des Gewinns aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel bzw. zum Grund, weshalb keine Besteuerung entsprechender Erträge stattzufinden habe, nicht geäussert. Damit sei am Weg über die Ermessensveranlagung festzuhalten. Gestützt auf die dem kantonalen Steueramt bekannten Zahlen betreffend das vom Pflichtigen erstellte Neubauprojekt in D (Kaufpreis für das Grundstück, Schätzwert der Gebäudeversicherung für die darauf erstellte Liegenschaft, Verkaufspreise, Rückstellung für AHV-Beitrag) sei der Gewinn bzw. das steuerbare Einkommen neu auf Fr. 2'060'000.- zu schätzen.

C. Hiergegen liess der Pflichtige am 27. Dezember 2019 Beschwerde erheben mit dem Antrag, das steuerbare Einkommen gemäss Nachdeklaration auf Fr. 5'600.- festzusetzen. Zudem wurden diverse formellrechtliche Anträge gestellt und die Zusprechung einer Parteientschädigung verlangt. Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel voraussetze, dass Handänderungen stattgefunden hätten. Dem kantonalen Steueramt lägen für das Jahr 2017 jedoch keine Handänderungsanzeigen vor, andernfalls diese zu edieren wären. Mit Sicherheit lägen dem Steueramt indes für das Jahr 2019 Handänderungsanzeigen vor, welche sich auf im Jahr 2017 abgeschlossene Verkaufsverträge beziehen würden. Weil aber per 2017 noch keine Handänderungen erfolgt seien, habe der Pflichtige die erhaltenen Anzahlungen für die Liegenschaften im Schuldenverzeichnis korrekt als Schulden ausgewiesen. Damit hätte das Steueramt erkennen müssen, dass per 2017 noch kein gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel stattgefunden habe, womit auch kein Raum für die Vornahme einer entsprechenden Ermessensveranlagung verbleibe.

In der Beschwerdeantwort vom 31. Januar 2020 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Dabei wies es darauf hin, dass der Pflichtige in D 6 Wohnungen mit Datum der Handänderung per 2019 verkauft habe. Bei 5 dieser Wohnungen liege dabei das Datum der Beurkundung aber im Jahr 2017. Das Bundesgericht habe mit Entscheid vom 11. Oktober 2006 (2A.250/2006) festgelegt, dass Verkaufsgewinne auf Liegenschaften im Zeitpunkt der Beurkundung zur Besteuerung fällig würden und diese Rechtsprechung in der Folge mehrfach bestätigt. Nachdem der Vertreter des Pflichtigen über die Kaufverträge verfüge, habe diesem als diplomiertem Steuerexperten die Fälligkeit der Besteuerung per 2017 klar sein müssen.

Mit Replik vom 3. März 2020 entgegnete der Vertreter der Pflichtigen, dass die vom Steueramt erwähnte Bundesgerichtspraxis auf den vorliegenden Fall gar nicht anwendbar sei. Bei der Veräusserung von noch zu erstellenden Bauten liege ein sogenannt "gemischter Vertrag (Kaufvertrag/Werkvertrag)" vor. Insbesondere dann, wenn das Eigentum an der Baute erst nach deren Erstellung auf den Erwerber übergehe, stelle die Praxis und die Rechtsprechung mit Blick auf die Gewinnbesteuerung auf das Datum der Handänderung ab. Bei einer Gewinnbesteuerung schon per 2017 würde sodann unter Berücksichtigung der belegten Aufwendungen ein Gewinn von lediglich Fr. 85'491.- resultieren (Eventualantrag); allenfalls wäre die Sache zwecks Abklärung der Anlagekosten an das kantonale Steueramt zurückzuweisen (Subeventualantrag).

Das kantonale Steueramt hielt in der Duplik an der Gewinnbesteuerung per 2017 fest. Betreffend den Eventualantrag wurde angeführt, dass die Gewinnhöhe neu auf Fr. 750'000.- zu schätzen sei; abzulehnen sei der Subeventualantrag auf Rückweisung.

Mit Triplik vom 4. Mai 2020 liess der Pflichtige an seinen bisherigen Anträgen festhalten; dies mit Ausnahme des Eventualantrags, mit welchem nunmehr ein Gewinn von Fr. 343'544.- verfochten wurde.

Mit Quadruplik vom 27. Mai 2020 verzichtete das kantonale Steueramt auf eine weitere Stellungnahme.

Den Vorschlag des Referenten, die Beschwerde zu anerkennen und den Gewinn aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel statt per 2017 erst per 2019 zu

besteuern, wies das kantonale Steueramt zurück (vgl. Emailverkehr vom 11. Juni und 1. Juli 2020).

Auf die Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Unbestritten ist, dass der Pflichtige zurecht gemäss Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) nach pflichtgemäsem Ermessen veranlagt wurde, nachdem er in der Steuerperiode 2017 seiner Deklarationspflicht zunächst nicht nachgekommen war.

Umstritten ist indes, ob er mit Blick auf den ihm in dieser Konstellation obliegenden Unrichtigkeitsnachweis im Sinn von Art. 132 Abs. 3 DBG die Deklarationspflicht mit der Einsprache nachträglich vollständig erfüllte, so dass das kantonale Steueramt im Einspracheverfahren zur ordentlichen Veranlagung hätte zurückkehren müssen.

Letzteres erwog im Einspracheentscheid, dass der Pflichtige im Rahmen der nachgebrachten Deklaration die der Steuerperiode 2017 zuzuordnenden Gewinne aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel nicht offengelegt habe. Dementsprechend hielt es an der Ermessensveranlagung fest, korrigierte diese aber in quantitativer Hinsicht, indem es die Schätzung des steuerbaren Einkommens von Fr. 3'000'000.- auf Fr. 2'040'000.- anpasste. Der letztere Betrag basierte dabei allein auf einer groben Schätzung des Gewinns aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel (nach der Formel: Verkaufspreise 2017 ./ Kaufpreis 2017 für das Grundstück ./ Schätzwert der Gebäudeversicherung 2019 ./ steuerbehördlich errechnete AHV-Rückstellung); übrige Einkünfte wurden vernachlässigt, nachdem der Pflichtige mit der nachgebrachten Deklaration ein steuerbares Einkommen von lediglich Fr. 5'692.- ausgewiesen hatte.

Der Pflichtige bestreitet nicht, im Zusammenhang mit seinem Bauprojekt in D (dazu nachfolgend lit. b) Gewinne aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel erzielt

zu haben. Er hält jedoch dafür, dass diese erst in der Steuerperiode 2019 steuerbar seien. Trifft dies zu, so hatte er per 2017 noch keine solche Gewinne zu deklarieren und hätte demzufolge die Einsprachebehörde auch nicht an einer Ermessensveranlagung festhalten dürfen bzw. hätte sie – nachdem es ihr allein um die Erfassung entsprechender Gewinne schon per 2017 statt per 2019 ging – den Pflichtigen nach Massgabe der nachgebrachten Steuererklärung 2017 veranlagern müssen.

Der Ausgang der vorliegenden Streitsache hängt damit primär von der Antwort auf die Frage ab, wann der Pflichtige den erzielten Gewinn aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel zu versteuern hat. Nur falls dieser Gewinn per 2017 zu erfassen ist, stellen sich (im Sinn der Eventualanträge des Pflichtigen) weitere Fragen, nämlich ob die Schätzung der Steuerbehörde in quantitativer Hinsicht verfängt und ob allenfalls im Einspracheverfahren gestützt auf die nachgereichte Deklaration noch zusätzliche steuerbehördliche Untersuchungshandlungen gerechtfertigt gewesen wären.

b) Auszugehen ist bei alledem von folgendem Sachverhalt:

aa) Der Pflichtige ist von Beruf Architekt; als solcher betreibt er die A AG, von welcher er als deren Geschäftsführer auch Lohn bezieht (vgl. Lohnausweis). Am ... 2017 kaufte er (privat) das Grundstück Kat.-Nr. ... an der ...strasse in D im Halt von 1'779 m² zum Preis von Fr. 3.2 Mio. (Handänderungsanzeige). Dies geschah in der Absicht, auf dem Grundstück unter Vergabe von Aufträgen an seine Aktiengesellschaft ein neues Mehrfamilienhaus mit 6 zum Verkauf vorgesehenen Eigentumswohnungen zu erstellen. Für 5 Wohnungen hatte der Pflichtige offensichtlich bereits Käufer, denn schon im Monat ... 2017 wurden entsprechende "Kaufverträge" beurkundet; der Verkauf der letzten Wohnung erfolgte dann im ... 2018. In den Verträgen verpflichtete sich der Pflichtige zur schlüsselfertigen Erstellung der Überbauung (bzw. der jeweiligen Wohnungen) nach Massgabe von Stockwerkeigentumsplänen, Baubeschrieben und weiteren Unterlagen (Küche, sanitäre Apparate, Waschturm). Vereinbart wurde weiter, dass der Pflichtige das Vertragsobjekt bis "voraussichtlich ... Dezember 2018" bezugsbereit zu erstellen und die Eigentumsübertragung mit der Bezugsbereitschaft zu erfolgen habe. Betreffend Kaufpreis wurde nebst einer Anzahlung vereinbart, dass dieser anlässlich der Eigentumsübertragung zu bezahlen sei. Die Eigentumsübertragungen erfolgten schliesslich am ... Januar/... Februar 2019. Nach Vorliegen sämtlicher Abrechnungen erstellte der Pflichtigen im Dezember 2019 die Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer.

bb) Wie erwähnt stellt der Pflichtige nicht in Abrede, dass er den mit dem Verkauf der 6 neu erstellten Wohnungen (samt zugehörigen Abstellräumen und Abstellplätzen) erzielten Gewinne als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zu versteuern hat. Weil er aber davon ausging, dass die Gewinnbesteuerung erst per Eigentumsübertragung (2019) zu erfolgen habe, erstellte er per 2017 noch keine Aufzeichnung/Buchhaltung betreffend eine selbstständige Erwerbstätigkeit. In der nachgebrachten Steuererklärung 2017 deklarierte er das Grundstück im Vermögen als Neubauprojekt und die per 2017 von den Käufern bereits getätigten Anzahlungen als Schulden.

2. a) Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 1 und 3 DBG). Steuerbar sind dabei auch alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG); hier einzuordnen sind mithin die streitbetroffenen Einkünfte aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel.

b) Das steuerbare Einkommen bemisst sich gemäss Art. 41 Abs. 1 DBG nach den Einkünften der Steuerperiode.

aa) Aus dem Wesen der Einkommenssteuer ergibt sich, dass Einkünfte erst besteuert werden können, wenn sie der steuerpflichtigen Person zugeflossen sind. Aufgrund des Periodizitätsprinzips muss dieser Zeitpunkt exakt bestimmt werden, da die Einkünfte einer bestimmten Bemessungsperiode zugeordnet werden müssen. Das Gesetz regelt jedoch nicht, wann der steuerpflichtigen Person Einkommen zugeflossen ist. Nach ständiger Rechtsprechung werden der massgeblichen Bemessungsperiode alle diejenigen steuerbaren Einkünfte zugerechnet, die der steuerpflichtigen Person in diesem Zeitpunkt mit der Wirkung zugeflossen sind, dass sich ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gesteigert hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 41 N 19 mit Hinweisen).

Der Einkommenszufluss ist ein faktischer Vorgang, der damit abgeschlossen ist, dass die steuerpflichtige Person die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zugeflossenen Vermögenswerte innehat. Einkommen gilt nach steuerrechtlichen Grund-

sätzen dann als zugeflossen und ist damit als erzielt zu betrachten, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann. Ein fester Rechtsanspruch entsteht beispielsweise, wenn der Steuerpflichtige für die von ihm erbrachten Leistungen Rechnung stellt und sie bucht (BGE 105 Ib 242).

Voraussetzung des Zufließens ist ein abgeschlossener Rechtserwerb, der Forderungserwerb oder Eigentumserwerb sein kann. Der Forderungserwerb ist in der Regel Vorstufe der Geldleistung. Bei diesem zweistufigen Erwerb erfolgt die Besteuerung entweder beim Forderungserwerb oder beim Eigentumserwerb. Vorherrschend ist in solchen Fällen die Besteuerung beim Forderungserwerb. Von diesem Grundsatz wird in der Steuerpraxis nur ausnahmsweise abgewichen; namentlich, wenn die Erfüllung der Forderung - die Leistung - als unsicher betrachtet werden muss, wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet (BGE 113 Ib 23, E. 2b, BGE 105 Ib 238, E. 4a).

bb) Bei zweiseitigen Rechtsgeschäften gehen die Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich davon aus, dass der Forderungsgläubiger seine eigene Leistung erbracht haben muss, damit er einen festen Rechtsanspruch auf die Gegenleistung erworben hat. Das Einkommen wird also nicht schon bei Abschluss des Vertrags realisiert, sondern erst, nachdem die steuerpflichtige Partei ihre eigene Leistung erbracht hat. Ein Kapitalgewinn gilt daher in zeitlicher Hinsicht dann als realisiert, wenn der Verkäufer die vertraglich versprochene Leistung erbracht und damit einen festen Anspruch auf die Gegenleistung des Käufers erworben hat. Der Zufluss erfolgt mithin, wenn der Anspruch auf die Gegenleistung entstanden ist und nicht erst bei deren Erfüllung; die Erfüllung ist nur dann Anknüpfungspunkt, wenn sie unsicher ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 41 N 26 und 53 DBG; BGr, 18. Dezember 2003, ASA 74/152).

cc) Ungeachtet des soeben dargelegten Grundsatzes, wonach Kapitalgewinne erst dann realisiert werden, wenn der Verkäufer seine eigene Leistung erbracht hat, gelten nach bundesgerichtlicher Praxis Einkünfte aus der Veräusserung von Grundstücken in dem Zeitpunkt als zugeflossen, in welchem der Kaufvertrag durch öffentliche Beurkundung rechtsgültig abgeschlossen wurde und seine Erfüllung nicht unsicher erscheint. Auf den Zeitpunkt der Eintragung im Grundbuch ist gemäss Bundesgericht dagegen nicht abzustellen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 41 N 54 mit Hinweisen, insb. auch auf den vorliegend von der Steuerbehörde angeführten Entscheid des Bun-

desgerichts vom 11. Oktober 2006 [= StE 2007 B 21.2 Nr. 24 = ZStP 2006, 355]). Letzteres ist verschiedentlich auf Kritik gestossen, weil der Gewinn aus einem Veräusserungsgeschäft erst bilanziert werden dürfe, wenn die Verfügungsgewalt eingeräumt worden sei, oder zumindest erst dann, wenn der Verkäufer seine eigene Leistung erbracht habe; nach der kritischen Meinung ist deshalb auf den Zeitpunkt der Eintragung im Grundbuch abzustellen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 41 N 54 DBG [mit einer Übersicht zu den kritischen Meinungen in Fussnote 63], auch zum Folgenden).

Anders verhält es sich indes bei der Veräusserung von Grundstücken zusammen mit erst noch zu erstellenden Bauten; hierbei handelt es sich um gemischte Kauf-/Werkverträge, bei denen nach der Rechtsprechung der unbedingte Anspruch auf die Vergütung erst mit der Ablieferung des Werks bzw. bei Bezug der Wohnungen entsteht (VGr AG, 19. Dezember 2006 = StE 2006 B 21.2 Nr. 23, VGr GR, 25. April 2006 = StE 2006 B. 21.2 Nr. 22; VGr, 12. März 2008 [SR.2007.00014] = RB 2008 Nr. 82).

3. a) Im vorliegenden Fall stützt die Steuerbehörde die Besteuerung der vom Pflichtigen erzielten Gewinne aus dem Verkauf der Eigentumswohnungen in D bereits im Steuerjahr 2017 auf die vorerwähnte (kritisierte) Praxis des Bundesgerichts. Tatsächlich hat nach dem bereits Gesagten der Pflichtigen in diesem Steuerjahr 5 Wohnungen verkauft, wobei die "Kaufverträge" im ... beurkundet worden sind. Würde der Zeitpunkt der Beurkundung dieser Verträge kurzerhand als massgeblicher Zuflusszeitpunkt betrachtet, so bliebe die erst am ... Januar/... Februar 2019 notariell vollzogene Eigentumsübertragung ohne steuerliche Bedeutung bzw. ginge der Pflichtige zu Unrecht davon aus, dass die Gewinnbesteuerung erst per 2019 zu erfolgen habe.

b) Eine differenzierte Betrachtung führt indes zu einem anderen Resultat. Auslöser hierfür ist dabei nicht die vorerwähnte Kritik an der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, denn selbst wenn sich das Steuerrekursgericht dieser anschliessen würde, hätte es sich gleichwohl an die höchstrichterliche Rechtsprechung zu halten. Grund dafür, im vorliegenden Fall nicht auf das Beurkundungsdatum abzustellen, ist indes, dass – wie bereits erwähnt – bei der Veräusserung von Grundstücken zusammen mit erst noch zu erstellenden Bauten der unbedingte Anspruch auf die Vergütung erst mit der Ablieferung des Werks bzw. bei Bezug der Wohnungen entsteht. Diese Konstellation wird von der vom Steueramt herangezogenen Bundesgerichtspraxis gar nicht erfasst:

aa) Im Rahmen der Letzteren hatte das Bundesgericht stets Kapitalgewinne aus klassischen Liegenschaftenverkäufen zu beurteilen. Unter einem Kapitalgewinn ist dabei ein Gewinn aus der Veräusserung eines bestehenden Vermögenswerts zu verstehen. Verkauft wurde dementsprechend in all diesen Fällen ein bestehendes Grundstück oder eine bestehende Liegenschaft, wobei der Gewinn im Zeitpunkt der Veräusserung entsprechend quantitativ bestimmbar war (Verkaufserlös abzüglich Anlage- und Gewinnungskosten).

Im besagten Urteil vom 11. Oktober 2006 (2A. 250/2006), auf welches sich die Steuerbehörde vorliegend stützt, ging es dergestalt etwa um den Verkauf eines bestehenden Mehrfamilienhauses, wobei der Kaufvertrag am 19. November 2002 öffentlich beurkundet worden war und die Eigentumsübertragung bis zum 10. Januar 2003 erfolgen sollte; im Zusammenhang mit der vereinbarten (den Kaufpreis nicht tangierenden) Berechnung der vom Verkäufer zu tragenden Grundstücksgewinnsteuer vor Eigentumsübertragung verzögerte sich die Letztere bis zum 14. Januar 2003. Das Bundesgericht stellte fest, dass der am 19. November 2002 beurkundete Kaufvertrag grundsätzlich Zug um Zug zu erfüllen gewesen sei. Aufgrund der Vertragsklausel, wonach vor der Eigentumsübertragung noch die mutmassliche Grundstücksgewinnsteuer abzuklären sei, habe sich die Eigentumsübertragung zwar leicht verzögert. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz (Verwaltungsgericht ZH) könne deswegen aber von einer unsicheren Erfüllung nicht die Rede sein, denn das Ausmass der vom Verkäufer zu tragenden Grundstücksgewinnsteuer habe sich auf die Höhe des Erlöses nicht ausgewirkt; durch diese Vertragsklausel sei die Kaufpreiszahlung nicht ernstlich gefährdet worden. Aus dem blossen Hinweis auf die Folgen einer Vertragsnichterfüllung im Kaufvertrag (Art. 107 OR) könne offensichtlich ebenfalls nicht geschlossen werden, die Vertragserfüllung sei deswegen unsicher. Die Vorinstanz sei mithin zu Unrecht davon ausgegangen, der Gewinn sei erst im Jahr 2003 erzielt worden. Zur erwähnten kritischen Lehrmeinung äusserte sich das Bundesgericht ebenfalls. Es erwog, dass diese postulierte, den Realisationszeitpunkt bei Immobilientransaktionen generell auf den Zeitpunkt des Grundbucheintrags (bzw. auf den Zeitpunkt der Anmeldung zur Eigentumsübertragung gegenüber dem Grundbuchamt) anzusetzen, weil erst damit ein Anspruch auf die Gegenleistung bestehe. Im konkreten Fall hätte der Verkäufer jedoch grundsätzlich sofort leisten müssen und sei zugleich auch die (nach der Anzahlung verbliebene) Kaufpreisrestanz zu bezahlen gewesen. In einem solchen Fall auf die tatsächliche Eigentumsübertragung abzustellen, liesse den Realisationszeitpunkt vom Gutdünken

der Parteien abhängen, womit dieser Zeitpunkt allzu leicht manipuliert werden könnte. Dies erscheine wenig sinnvoll und rechtfertige keine Praxisänderung.

In diesem vom Bundesgericht beurteilten Fall lagen zwischen der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrags und der Eigentumsübertragung nur gut 40 Tage, welche allerdings zwei Steuerperioden tangierten (Ende 2002 oder Anfang 2003), was eine entsprechende taggenaue Bestimmung des Zuflusszeitpunkts erforderlich machte. Umstritten war dabei letztlich nur, ob die Vertragserfüllung (in dieser kurzen Zeitspanne) als unsicher zu betrachten gewesen sei, was das Bundesgericht in der gegebenen Konstellation (sofortige Erfüllung Zug um Zug mit leichter Verzögerung wegen unbedeutender Vertragsklausel) zurecht verneinte.

bb) Vorliegend ist jedoch ein ganz anderer Sachverhalt zu beurteilen. Der Pflichtige verkaufte im ... 2017 nicht 5 bereits bestehende Eigentumswohnungen. Vielmehr hatte er selbst einen Monat zuvor ein Baugrundstück gekauft, auf welchem ein offensichtlich bereits projektiertes Mehrfamilienhaus mit insgesamt 6 Eigentumswohnungen erst noch zu erstellen war; dies von ihm selber als GU und insbesondere auch durch die von ihm beherrschte Aktiengesellschaft. Dementsprechend konnte er per ... 2017 keine bestehenden Liegenschaften verkaufen und dergestalt Kapitalgewinne erzielen. Verkaufen konnte er letztlich jeweils lediglich einen quotenmässigen Landanteil verbunden mit einer werkvertraglichen Verpflichtung zur schlüsselfertigen Erstellung einer Wohnung gemäss Baubeschrieb bis zu einem bestimmten Zeitpunkt. Dergestalt wurden die Verträge denn auch abgeschlossen (vgl. insbesondere "Definition des Kaufobjektes" auf S. 9 der Verträge). Es handelt sich somit nicht um reine Kaufverträge, sondern um eine Mischung aus Kauf- und Werkverträgen. Damit ist ein wesentlicher Unterschied zu beachten:

Beim reinen Kaufvertrag verpflichtet sich der Verkäufer gemäss Art. 184 OR dem Käufer den Kaufgegenstand zu übergeben und ihm das Eigentum daran zu verschaffen, und der Käufer, dem Verkäufer den Kaufpreis zu bezahlen (Abs. 1); sofern nicht Vereinbarung oder Übung entgegenstehen, sind Verkäufer und Käufer verpflichtet, ihre Leistungen gleichzeitig – Zug um Zug – zu erfüllen (Abs. 2). In dieser Konstellation besteht mithin per Vertragsabschluss eine sofortige Leistungspflicht auch des Käufers, weshalb insoweit von einem abgeschlossenen Rechtserwerb des Verkäufers (Forderung auf den Kaufpreis) auszugehen ist und im Einklang mit den vorstehend darlegten Bundesgerichtsentscheid in Bezug auf den Zuflusszeitpunkt lediglich noch

die Unsicherheit der Erfüllung der Forderung (d.h. das tatsächliche Erbringen der Geldleistung) ein Thema sein kann.

Anders verhält es sich bei einem Werkvertrag. Bei diesem verpflichtet sich der Unternehmer zur Herstellung eines Werkes und der Besteller zur Leistung einer Vergütung (Art. 363 OR). Hier hat der Besteller die Vergütung erst bei der Ablieferung des Werkes zu zahlen (Art. 372 Abs. 1 OR). Per Vertragsabschluss besteht mithin noch keine Leistungspflicht des Bestellers und dementsprechend ist beim Unternehmer auch noch nicht von einem abgeschlossenen Rechtserwerb (Forderung auf den Werkpreis) auszugehen. Der Unternehmer muss sich die Forderung auf den Werkpreis erst verdienen, indem er im Sinn der Bestimmungen von Art. 364 ff. OR dem Besteller zeitgerecht ein mängelfreies Werk erstellt und abgeliefert. Erst in diesem Zeitpunkt ist von einem abgeschlossenen Rechtserwerb des Unternehmers auszugehen und stellt sich dann allenfalls auch noch die Frage der Unsicherheit der Erfüllung.

Bei den hier vorliegenden Mischverträgen betreffend die 5 per 2017 verkauften Eigentumswohnungen muss naturgemäss das soeben Gesagte zum Werkvertrag gelten. Der Käufer erwirbt hier zwar (ohne betragsmässige Ausscheidung) auch einen bereits bestehenden Landanteil, doch geht es ihm in erster Linie um den Erwerb der (in einem Baubeschrieb nach seinen Ausbauwünschen mitkonfigurierten) Eigentumswohnung, welche aber erst noch zu erstellen ist und welche er vertragsgemäss auch erst nach Erstellung bzw. bei der an die Bezugsbereitschaft gekoppelten Eigentumsübertragung zu bezahlen hat. Dementsprechend fehlt es per Vertragsschluss an einem festen Anspruch des Verkäufers auf den Kaufpreis.

cc) Auf Ebene des Bundesgerichts liegt noch kein Urteil vor, welche das soeben Gesagte zum festen Rechtsanspruch beim gemischten Kauf-/Werkvertrag erst per Werkablieferung bestätigt. Indes haben kantonale Verwaltungsgerichte bereits so entschieden (vgl. E. 2/b/cc).

aaa) Das hiesige Verwaltungsgericht hat dabei im Entscheid vom 12. März 2008 noch die folgende Differenzierung vorgenommen (SR.2007.00014, E. 2.2; www.vgrzh.ch):

"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)."

An diese Erwägungen anknüpfend hielt es weiter fest, das kantonale Steueramt sei von reinen Kaufverträgen ausgegangen, ohne zu untersuchen, welche Art von Vereinbarungen die Parteien tatsächlich gewollt hätten. Die Akten würden darüber nicht eindeutig Aufschluss geben, zumal die Verträge, in welchen die einzelnen Leistungspflichten festgehalten sind, fehlten. Aus dem Umstand, dass vor den Eigentumsübertragungen Anzahlungen geleistet worden seien, könne jedenfalls nicht darauf geschlossen werden, dass ausschliesslich Kaufverträge in Frage stünden. Letzteres gelte umso mehr, als bei Werkverträgen häufig Abschlagszahlungen vereinbart würden, welche sodann vor Ablieferung des Werks nach Massgabe bereits erbrachter Leistungen des Unternehmers fällig würden.

bbb) Im vorliegenden Fall sind weitere Untersuchungen darüber, was die Parteien mit den streitbetroffenen "Kaufverträgen" tatsächlich wollten, nicht erforderlich. Die Verträge lagen der Einsprachebehörde gemäss ihren Ausführungen in der Duplik vor. Sie wurden indes im Einspracheentscheid nicht gewürdigt bzw. ging die Vorinstanz ohne Würdigung kurzerhand von reinen Kaufverträgen aus. Auch im vorliegenden Beschwerdeverfahren hält sie an solchen fest, wobei sie aber keine Würdigung der werkvertraglichen Komponenten nachschiebt, sondern in der Duplik Folgendes geltend macht: Auch gemäss dem in E. 2/b/cc vorerwähnten Aargauer Verwaltungsgerichtsentscheid zum gemischten Kauf-/Werkvertrag sei nur dann auf den Zeitpunkt der Handänderung abzustellen, wenn die Zahlung aufgrund von Zahlungsunfähigkeit oder Zahlungsunwilligkeit der Käufer besonders unsicher sei. Dies sei hier nicht der Fall. Die Zahlungsfähigkeit und die Zahlungswilligkeit der Käufer sei zu jedem Zeitpunkt gegeben gewesen, weil gemäss Verträgen die Käufer im Zeitpunkt der Beurkundung eine Anzahlung hätten leisten müssen und für den Restkaufpreis das unwiderrufliche Zahlungsverprechen einer Schweizer Bank vorgelegen habe.

ccc) Entgegen den vorstehenden Ausführungen der Vorinstanz hat das Aargauer Verwaltungsgerichts den Zuflusszeitpunkt nicht wegen Unsicherheit der Erfüllung, sondern wegen der werkvertraglichen Komponente im Kaufvertrag in Richtung der tatsächlichen Zahlung nach Werkerstellung verschoben (vgl. StE B 21.2. Nr. 23, E. 3.2.2). Die Vorinstanz geht zu Unrecht davon aus, dass nur bei Unsicherheit der Forderung eine Verschiebung weg vom Datum der öffentlichen Vertragsbeurkundung

in Richtung Eigentumsübertragung/Handänderung denkbar ist. Sie übersieht, dass bei erst noch zu erstellenden Bauten die Forderung auf den Kaufpreis nicht schon mit dem Vertragsabschluss, sondern erst mit der tatsächlichen Werkerstellung erworben wird. In dieser Konstellation ist in der Zeitspanne zwischen Vertragsabschluss und Werkerstellung die Unsicherheit der Erfüllung der Geldleistung noch gar kein Thema; es besteht vielmehr umgekehrt die Sicherheit, dass der Käufer erst bezahlt, wenn das Werk erstellt ist.

Fraglich kann infolgedessen nur sein, ob die vorliegenden Kaufverträge tatsächlich als gemischte Kauf-/Werkverträge zu qualifizieren sind. Dies ist hier nach dem bereits Gesagten eindeutig der Fall. Zwar werden in den Verträgen nur die kaufrechtlichen Gewährleistungspflichten erwähnt und nicht die werkvertraglichen, was wohl damit zu tun hat, dass der Pflichtige gemäss Ziff. 4 der weiteren Bestimmungen im "Kaufvertrag" die Werkerstellung weitgehend der A AG übertragen hat; in der gleichen Ziffer wird jedoch auch die Gewähr des Pflichtigen für Mängelfreiheit der von der A AG erbrachten Leistungen gemäss einschlägigen SIA-Normen während "fünf Jahren ab Abnahme der einzelnen Werkteile" festgehalten und wird weiter die Rügefrist für offene Mängel am Vertragsobjekt für sämtliche Leistungen "ab Abnahme der Werkteile" auf zwei Jahre festgelegt. Gemäss den Verträgen ist sodann – wie erwähnt und abgesehen von einer Anzahlung – der Kaufpreis erst anlässlich der Eigentumsübertragung zu bezahlen, welche ihrerseits an die Bezugsbereitschaft gekoppelt ist; als bezugsbereit gilt dabei das Vertragsobjekt, wenn es bezogen und benützt werden kann (Weitere Bestimmungen Ziff. 1). Die Bezugsbereitschaft ist dabei auf "voraussichtlich" ... Dezember 2018 festgelegt worden, wobei der Pflichtige den definitiven Termin bis zum ... August 2018 bekannt zu geben hatte; er konnte sich entsprechend verzögern (was auch der Fall war, indem die Bezugsbereitschaft dann erst am .. Januar/... Februar 2019 erstellt war), womit also auch eine Verschiebung der Fälligkeit der Kaufpreiszahlungen einherging. Für den nicht geregelten Fall, dass die zu erstellende Wohnung überhaupt nie fertig bzw. bezugsbereit sein sollte, lässt sich den Verträgen nicht entnehmen, dass diesfalls der Käufer/Besteller den Kauf-/Werkpreis gleichwohl zu leisten habe. Unerheblich ist sodann, dass die Käufer/Besteller Anzahlungen zu leisten hatten, ist dies doch bei Werkverträgen (mit Blick auf bereits ausgeführte Arbeiten) und bei gemischten Kauf-/Werkverträgen (mit Blick auf das bestehende Land und bereits ausgeführte Arbeiten) die Regel (vgl. vorstehend lit. cc). Dass bei Vertragsabschluss ein unwiderrufliches Zahlungsverprechen einer Schweizer Bank beizubringen war, ändert ebenfalls nichts, denn selbstredend bezog sich dieses Zahlungsverprechen auf eine

in der Zukunft liegende Finanzierung; keine Schweizer Bank würde eine für eine Eigentumswohnung in Aussicht gestellte Hypothek gewähren, solange die Wohnung (und damit das Grundpfand) noch gar nicht erstellt ist. Die Würdigung der konkreten Verträge erlaubt damit allein den Schluss, dass die Käufer/Besteller im Einklang mit der werkvertraglichen Regelung von Art. 372 Abs. 1 OR den Kaufpreis erst zu leisten hatten, als die Werke anfangs 2019 erstellt bzw. die Wohnungen bezugsbereit waren. Dementsprechend ist für den Einkommenszufluss beim Pflichtigen auf den letzteren Zeitpunkt der Bezugsbereitschaft abzustellen.

c) Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass der Pflichtige per 2017 noch keinen Gewinn aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel zu versteuern hatte. Damit war ein solcher in der im Einspracheverfahren nachgereichten Steuererklärung 2017 auch nicht zu deklarieren.

Vorwerfen könnte man dem Pflichtigen, dass er eine selbstständige Erwerbstätigkeit mit dem Kauf des Baugrundstücks und dem Verkauf von 5 Wohnungen bereits 2017 begonnen hatte und mithin ungeachtet von Einnahmen per 2017 schon entsprechende Geschäftsaufzeichnungen bzw. eine Buchhaltung hätte führen sollen. Bei nebenberuflichem gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel ist es indes durchaus üblich, dass sich die selbstständige Erwerbstätigkeit steuerrechtlich erst im Zeitpunkt einer Veräusserung bzw. einer Handänderung manifestiert (und nicht beispielsweise schon im Jahr eines Liegenschaftenskaufs). Wie bereits erwähnt, deklarierte der Pflichtige im Übrigen das gekaufte Grundstück im Liegenschaftenverzeichnis als "Neubauprojekt", legte er die per 2017 abgeschlossenen Verträge offen und führte er die Anzahlungen der Käufer im Schuldenverzeichnis auf; bei Vornahme einer korrekten Sachverhaltswürdigung musste der Einsprachebehörde damit klar sein, dass der Pflichtige per 2017 noch keinen Gewinn aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel zu versteuern hatte. Bei dieser Lage der Dinge ist auch ihr Hinweis in der Duplik unbehelflich, wonach der Pflichtige insbesondere keine Gestehungskosten deklariert habe. Kommt hinzu, dass im Fall einer gestützt auf einen Werkvertrag erst noch zu erstellenden Liegenschaft die definitiven Gestehungskosten erst feststehen, wenn das Werk vollendet ist und alle Bauabrechnungen vorliegen; entsprechend konnte der Pflichtige auch die Grundstückgewinnsteuerdeklaration erst Ende 2019 abgeben. Der Ansatz der Steuerbehörde, den Gewinn in der vorliegenden (werkvertragsbezogenen) Konstellation schon beim Vertragsabschluss zu besteuern, entbehrt von daher auch einem sachgerechten Vorgehen zur korrekten Gewinnermittlung, denn in diesem Zeitpunkt kennt

der Steuerpflichtige die Gestehungskosten noch nicht bzw. könnte er diese höchstens (gestützt auf eine grobe Kalkulation der Baukosten) vorsichtig schätzen. Wenn schliesslich die Einsprachebehörde bei ihrer Schätzung u.a. auf den Gebäudeversicherungswert des erstellten Mehrfamilienhauses abstellt, schätzt sie ihrerseits nicht gestützt auf einen per 2017 feststehenden Sachverhalt; die Gebäudeversicherung konnte ihre Schätzung nämlich ebenfalls erst nach Fertigstellung der Baute vornehmen, wobei ihr dabei auch die Bauabrechnung 2019 bekannt war. Auch darin zeigt sich, dass die Vorinstanz einen falschen Weg eingeschlagen hat. Gestützt auf die Nachdeklaration des Pflichtigen im Einspracheverfahren hätte sie diesen deklarationsgemäss mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 5'600.- veranlagen müssen; dies im Wissen darum, dass die Besteuerung des Gewinns aus dem gewerbsmässigen Liegenschaftenthandel (mit Startschuss 2017) dann erst in der Steuerperiode 2019 zu erfolgen hat.

4. a) Diese Erwägungen führen zur Gutheissung der Beschwerde.

b) Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Ferner ist dem Pflichtigen für das Beschwerdeverfahren eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Beschwerdeführer wird für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2017, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 5'600.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 1 DBG; Grundtarif).

[...]