

URTEIL

vom 9. Dezember 2005

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Kantonale Sondersteuer und direkte Bundessteuer

1. ... ist seit Jahren im Kanton Graubünden und insb. in ... als gewerbsmässiger Immobilienhändler tätig und übt als solcher eine selbständige Erwerbstätigkeit aus. Er verkaufte im Jahr 1999 als Gesellschafter der Baugesellschaft ... die Wohnung Nr. 8 der ..., ..., als Gesellschafter der Baugesellschaft ... zwei Garagenplätze der Überbauung ..., ..., und als Einzelunternehmer zwei Aussenparkplätze der Überbauung ..., ... Im Jahr 2000 wurden sowohl die Baugesellschaft ... als auch die Baugesellschaft ... aufgelöst. In der am 28. Juni 2002 eingereichten Steuererklärung 2001A für die Bemessungslückenjahre 1999 und 2000 deklarierte ... unter Ziffer 2.1 ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 840'479.-- (1999) bzw. Fr. 423'884.-- (2000). Das Formular "Ausserordentliche Einkünfte und Aufwendungen" reichte er nicht ein. Die Steuerverwaltung ermittelte im Zusammenhang mit den erwähnten Geschäftsvorgängen, die ... als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler tätigte, für die Steuerperiode 1999 ausserordentliche Einkünfte von total Fr. 609'828.-- und für die Steuerperiode 2000 solche von Fr. 340'525.--. Die Veranlagungen der Kantons- und der Bundessteuern für die in den Steuerperioden 1999 und 2000 erzielten ausserordentlichen Einkünfte eröffnete die Steuerverwaltung am 29. April 2005. Am 31. Mai 2005 erhob ... bei der Steuerverwaltung Einsprache mit dem Begehren, die Veranlagungsverfügungen für die Sondersteuer Bund und Kanton seien aufzuheben und die steuerbaren Einkünfte für das Steuerjahr 1999 auf Fr. 52'254.-- und für das Steuerjahr 2000 auf Null herabzusetzen. Er machte geltend, dass es sich bei sechs der acht Positionen gemäss Beilage zur Veranlagungsverfügung Sondersteuer um ordentliches

Erwerbseinkommen handle. Die Positionen 5 und 6 anerkannte er als ausserordentliches Einkommen. Am 19. August 2005 liess die Steuerverwaltung der Steuervertreterin von ... drei Einspracheentscheide zukommen. Die Anträge, die Positionen 1-4 und 7+8 gemäss Beilage zur Veranlagungsverfügung Sondersteuer als ordentliches Einkommen der Bemessungslücke zuzuordnen und diese damit nicht als ausserordentliche Einkünfte zu besteuern, erachtete die Steuerverwaltung als unbegründet, weshalb sie die Einsprachen abwies.

2. Dagegen erhob ... am 20. September 2005 Rekurs und Beschwerde an das Verwaltungsgericht mit dem Antrag, die steuerbaren Einkünfte für das Steuerjahr 1999 auf Fr. 52'254.-- und für das Steuerjahr 2000 auf Null herabzusetzen. Für eine gesetzmässige Abgrenzung von ordentlichen und ausserordentlichen Einkünften bei Liegenschaftentwicklern wie dem Rekurrenten sei direkt auf die gesetzlichen Grundlagen und das Kreisschreiben Nr. 6 der ESTV von 1999 abzustellen. Die Praxisfestlegungen des Kantons Graubünden seien ausser Acht zu lassen, da sie zu einer rechtsungleichen Besteuerung führten. Die zur Überbauung und zum Verkauf erworbenen Immobilien eines Liegenschaftenhändlers qualifizierten sich als Umlaufvermögen. Sie stellten das Handelsgut des Immobilienhändlers dar, mit dem er sein normales Erwerbseinkommen erarbeiten müsse. Die Einkünfte eines Immobilienhändlers wie dem Rekurrenten stellten auch in der Bemessungslücke ordentliches Einkommen dar, wenn sie aus einer ordentlichen Geschäftstätigkeit stammten, die er unbestreitbar vor und nach den so genannten Bemessungslückenjahren ausübe. Bei den zur Diskussion stehenden Verkäufen handle es sich auch nicht um die Realisierung von stillen Reserven aus früheren Geschäftsjahren. Eine stille Reserve auf Liegenschaften sei infolge der schwankenden Immobilienpreise, der unterschiedlichen Nachfrage und den unterschiedlichen Trends erst dann entstanden, wenn das Immobilium auch tatsächlich verkauft sei. Der Rekurrent habe mit den erzielten Verkaufsgewinnen keine stillen Reserven aus früheren Geschäftsjahren realisiert. Die erzielten Einkünfte gehörten zu den periodisch wiederkehrenden Einnahmen aus seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit. Es liege weder eine einmalige Leistung noch eine

ausserordentliche Höhe eines regelmässig fliessenden Einkommens vor, die als ausserordentlich qualifiziert werden könnte. Es fehle eine Veränderung der Verbuchung der Einnahmenquellen. Die zur Diskussion stehenden Einkünfte des Rekurrenten wichen deshalb weder bezüglich ihrer Struktur noch bezüglich des Zuflussmechanismus von seiner langjährig geübten Praxis ab.

3. Die Steuerverwaltung Graubünden beantragte unter ausführlicher Darstellung der Praxis sowohl des Bundes- als auch des Verwaltungsgerichtes die Abweisung von Rekurs und Beschwerde.
4. In einem zweiten Schriftenwechsel hielten die Parteien an ihren Standpunkten fest und ergänzten und vertieften ihre Argumentation.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1. a) Anfechtungsobjekt des vorliegenden Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahrens bilden die Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung, worin der Steuerpflichtige verpflichtet wird, die im Sachverhalt erwähnten ausserordentlichen Einkünfte zu versteuern. In Anbetracht der weitgehenden Identität der zu beantwortenden Rechtsfragen sowie des übereinstimmenden Sachverhaltes rechtfertigt es sich, die dagegen erhobenen Rechtsmittel in einem Entscheid zu beurteilen.
- b) Im vorliegenden Fall einzig zu prüfen und strittig ist, ob mit dem Verkauf der Wohnung Nr. 8 der ..., ..., dem Verkauf von zwei Garagenplätzen der Überbauung ..., ..., dem Verkauf von zwei Aussenparkplätzen der Überbauung ..., ..., der Auflösung der Baugesellschaft ... sowie der Liquidation der Baugesellschaft ... (Positionen 1-4 und 8 gemäss Beilage zur Veranlagungsverfügung Sondersteuer) ausserordentliche Einkünfte erzielt wurden, welche mit einer Jahressteuer im Sinne von Art. 218 DBG bzw. Art. 188d StG zu erfassen sind. Dabei kann zunächst einmal vollumfänglich auf die fundierten Ausführungen der Steuerverwaltung in den Rechtsschriften hingewiesen werden, in welchen sie sich eingehend mit der massgebenden

Lehre und Rechtsprechung auseinandersetzt und klar darlegt, dass die Voraussetzungen für die Erhebung der Sondersteuer auch beim Rekurrenten bzw. Beschwerdeführer vorliegen. Darauf kann vorbehaltlos verwiesen werden, weshalb sich das Gericht auf die folgenden Erörterungen beschränken kann.

2. Zur Bundessteuer:

- a) Nach Art. 218 DBG wird die Einkommensteuer der natürlichen Person für die erste Steuerperiode nach dem Wechsel von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbesteuerung (Art. 41 DBG) nach neuem Recht veranlagt (Abs. 1). Ausserordentliche Einkünfte, die in den beiden Vorjahren (...) erzielt wurden, unterliegen für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, einer vollen Jahresbesteuerung zu dem Satz, der sich für diese Einkünfte allein ergibt (Abs. 2). Mit Blick auf den vorliegend zu beurteilenden Fall sind vor allem die ausserordentlichen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit von Interesse, worunter - in sinngemässer Anwendung von Art. 206 Abs. 3 DBG - Kapitalgewinne, buchmässige Aufwertungen, Auflösung von Rückstellungen sowie die Unterlassung buchmässig begründeter Abschreibungen fallen. Die bei der Veräusserung der fraglichen Liegenschaften erzielten Einkünfte unterliegen der Sondersteuer gemäss Art. 218 Abs. 2 DBG, wenn sie als Kapitalgewinne zu werten sind.
- b) Das Bundesgericht geht - in Übereinstimmung mit der Praxis zu Art. 43 des Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) - davon aus, dass alle während der Bemessungslücke entstandenen Kapitalgewinne der Sondersteuer unterliegen, unabhängig davon, ob sie auf dem Anlage- oder dem Umlaufvermögen realisiert werden. Beim Begriff der „ausserordentlichen Einkünfte“ handle es sich nach bundesgerichtlicher Praxis um einen steuerrechtlichen Begriff, bei dem nicht an die betriebswirtschaftliche Unterscheidung zwischen dem Anlage- und Umlaufvermögen anzuknüpfen sei. Die Jahressteuer erfasse daher „nicht nur Kapitalgewinne auf dem Anlagevermögen ..., sondern alle Kapitalgewinne, also auch solche ..., die durch die Realisierung stiller Reserven auf dem Umlaufvermögen erzielt werden“ (StE B 74.31.1 Nr. 3, ASA 61, S. 799, VGU

A 02 70). Demgemäss unterliegen alle von gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern mit der Veräusserung von Vermögensobjekten erzielten Kapitalgewinne der Sondersteuer nach Art. 218 Abs. 3 DBG. Mit anderen Worten werden nach bundesgerichtlicher Praxis nicht nur die ausserordentlichen, sondern auch die ordentlichen Einkünfte von gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern der Sondersteuer unterstellt (vgl. VGU A 03 38). Für das urteilende Gericht besteht kein Anlass, von dieser klaren bundesgerichtlichen Praxis abzuweichen. Es lässt sich daher im konkreten Fall nicht beanstanden, wenn die Vorinstanz die vom Beschwerdeführer während der Bemessungslücke mit dem Verkauf der fraglichen Liegenschaften erzielten Gewinne der Sondersteuer unterwarf und zwar selbst dann, wenn sie betriebswirtschaftlich betrachtet nicht als ausserordentlich einzustufen wären.

- c) Steuerrechtlich gelten Einkünfte dann als ausserordentlich, wenn sie aperiodischer Natur sind, das heisst, wenn sie wirtschaftlich nicht demjenigen Bemessungsjahr zugeordnet werden können, in dem sie entstanden sind, weil sie eben bereits in früheren Jahren verursacht wurden (StE 1994 B 64.1 Nr. 2; RB 1977 Nr. 56). Sie entstehen namentlich bei der Realisation von im Betrieb ruhenden stillen Reserven, bei der Auflösung nicht beanspruchter Rückstellungen und beim Wegfall von Verbindlichkeiten, wobei sie durchaus auch im Rahmen einer eigentlichen geschäftsplanmässigen Tätigkeit erzielt werden können. In der Regel reift ein ausserordentlicher Gewinn während mehrerer Perioden seiner Verwirklichung entgegen (vgl. VGU A 02 79 mit Hinweisen).
- d) Wie sich aus den Akten ergibt, wurde die Überbauung ... im Jahr 1990 fertig gestellt. Gemäss den Ausführungen des Beschwerdeführers in der Rekurschrift wurde die Überbauung ... in ... bereits in der zweiten Hälfte der 70iger Jahre erstellt. Sodann ist aus der Bilanz des Rekurrenten per 31. Dezember 1993 ersichtlich, dass die Überbauung ... in ... im Jahr 1993 bereits realisiert war. Sämtliche in Frage stehenden Parzellen standen demnach nach der Fertigstellung der erwähnten Überbauungen noch mehrere, teilweise sogar viele Jahre im Eigentum des Beschwerdeführers, bevor er sie

gewinnbringend verkaufte und auch die Baugesellschaften ... und ...
gewinnbringend aufgelöst wurden. Es ist damit offensichtlich, dass auf diesen
Liegenschaften über die Jahre hinweg stille Reserven entstanden sind. Die
darauf in den Jahren 1999 und 2000 realisierten Gewinne sind daher als
aperiodisch einzustufen und der Sondersteuer nach Art. 218 Abs. 2 DBG zu
unterwerfen. Die Beschwerde ist demnach abzuweisen.

2. Zur Kantonssteuer

- a) Art. 188d StG ordnet als Übergangsbestimmung für natürliche Personen den
Wechsel der zeitlichen Bemessung von der bis zum Jahre 2000 geltenden
zweijährigen Vergangenheits- zur einjährigen Gegenwartsbesteuerung.
Danach werden die Einkommens- und Vermögenssteuern für die
Steuerperiode 2001 nach dem neuen Recht erhoben (Abs.1), so dass die
Einkünfte der Jahre 1999 und 2000 grundsätzlich aus der Bemessung fallen
und nicht der Einkommensteuer unterliegen. Diese Bemessungslücke ist
systembedingt und für ordentliche Einkünfte in Kauf zu nehmen. Wo aber
aufgrund ausserordentlicher Umstände die Einkommensentwicklung zu
einem erheblichen Auseinanderklaffen von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit
und Steuerbelastung führen würde, schafft das Gesetz aus Gründen der
Steuergerechtigkeit Abhilfe, indem in Abweichung zu den ordentlichen
Bemessungsregeln während der Bemessungslücke erzielte
ausserordentliche Einkünfte einer Jahressteuer zu dem bisher geltenden
Steuersatz unterworfen werden (Art. 188d Abs. 2 StG; vgl. Botschaften der
Regierung an den Grossen Rat, Heft Nr. 7/1998-1999, S. 234, 293).

- b) Das Steuergesetz enthält keine Umschreibung des Begriffes der
ausserordentlichen Einkünfte, sondern führt in Art. 188d Abs. 3 StG
beispielhaft verschiedene Einkünfte ausserordentlicher Natur auf, wobei
insbesondere Kapitalgewinne als ausserordentlich bezeichnet werden.
Grundsätzlich stellt jeder aus dem Verkauf eines Vermögensobjektes
resultierende Gewinn einen Kapitalgewinn dar. Im Falle des Liegenschafts-
und Wertschriftenhändlers muss indessen nach ständiger Praxis der
kantonalen Steuerverwaltung zwischen dem Verkauf von Vermögenswerten
des Anlagevermögens und solchen des Umlaufvermögens unterschieden

werden. Während die von gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern erzielten Gewinne aus der Veräusserung von Objekten des Anlagevermögens als ausserordentlich zu qualifizieren sind, muss bei Gewinnen, die sich aus dem Verkauf von Objekten des Umlaufvermögens ergeben, jeweils im Einzelfall entschieden werden, ob diese als aussergewöhnliche Einkünfte zu werten sind. In ständiger Praxis stellt die Vorinstanz dabei auf die Haltedauer ab. Als ordentliche Einkünfte gelten Gewinne aus dem Verkauf von Liegenschaften, die der Steuerpflichtige bis zu zwei Jahren vor der Veräusserung erworben hat. Alle übrigen Erlöse aus Liegenschaftsverkauf sind als ausserordentlich zu qualifizieren. Wie das Verwaltungsgericht bereits in VGU A 02 79, A 02 70 sowie A 03 38 entschieden hat, macht diese Praxis durchaus Sinn und erscheint weder sachfremd noch willkürlich.

- c) Vorliegend ist unbestritten, dass die fraglichen Liegenschaften weit mehr als zwei Jahre im Eigentum des Rekurrenten standen. Dies genügt praxisgemäss allein schon, um sie der kantonalen Sondersteuer zu unterwerfen. Im Übrigen gilt materiell grundsätzlich dasselbe wie bei der direkten Bundessteuer. Darauf kann verwiesen werden. Das Bundesgericht hat in diesem Zusammenhang im Urteil 2P.130/2003, E. 3.3 festgehalten, dass die kantonale Praxis jedenfalls im Ergebnis nicht zu beanstanden sei, solange sie zum selben Resultat führe wie bei der Direkten Bundessteuer, was vorliegend der Fall ist. Der Rekurs ist infolgedessen abzuweisen.
3. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten zulasten des Steuerpflichtigen.

Demnach erkennt das Gericht:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Gerichtskosten, bestehend

- aus einer Staatsgebühr von	Fr. 10'000.--
- und den Kanzleiauslagen von	Fr. 180.--
zusammen	<u>Fr. 10'180.--</u>

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