

15

Kantonssteuern. Anwendungsbereich von Art. 188d StG.

- Ausserordentliche Einkünfte sind grundsätzlich aperiodischer Natur, d.h. sie können wirtschaftlich nicht demjenigen Bemessungsjahr zugeordnet werden, in welchem sie entstanden sind; wegen des Systemwechsels (ab 2001) von der bisher zweijährigen Vergangenheits- zur neu einjährigen Gegenwartsbesteuerung im Kanton wurde die Erfassung und Besteuerung derartiger Gewinne noch ausdrücklich gesondert in Art. 188d StG geregelt und damit gesetzlich vorgesehen.

Imposte cantonali. Campo d'applicazione dell'art. 188d LIG.

- Proventi straordinari sono in principio di natura aperiodica, ovvero non possono essere economicamente assegnati a quell'anno contributivo nel quale essi sorgono; con il cambiamento di sistema (2001) dalla precedente imposizione biennale retrospettiva alla nuova imposizione annuale e attuale, nel cantone la presa in considerazione e l'imposizione di tali guadagni è espressamente regolata in modo speciale all'art. 188d LIG e quindi legalmente prevista.

Erwägungen:

2. a) Nach Art. 188d StG werden die Einkommens- und Vermögenssteuern für die Steuerperiode 2001 nach neuem Recht erhoben (Abs. 1). Die ausserordentlichen Einkünfte, die in den Jahren 1999 und 2000 erzielt werden, werden mit einer Jahressteuer nach den Bestimmungen des bisherigen Steuergesetzes erfasst. (...) Die Jahressteuer wird zum Satz des Gesamteinkommens der Jahre 1999 und 2000 erhoben (Abs. 2). Als ausserordentliche Einkünfte gelten u.a. besonders aperiodische Vermögenszugänge, Kapitalgewinne, die Auflösung stiller Reserven sowie andere ausserordentliche Erträge aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Abs. 3).

b) Vor diesem Hintergrund ergibt sich, dass Einkünfte dann als ausserordentlich gelten, 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. Im Gegensatz dazu handelt es sich bei den ordentlichen Gewinnen um kontinuierlich fliessende und kurzfristige Einkommensbestandteile, die mehr oder weniger zuverlässig einer bestimmten Periode zugeordnet werden können. Sie sind eher auf den Einsatz von Arbeit und die wertschöpferische Betriebstätigkeit als auf einen konjunkturell oder marktmässig bedingten Preisanstieg von Wirtschaftsgütern zurückzuführen (vgl. Reich, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983, S. 59–63; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Bd. II, 9. Aufl., Bern 2002, § 46 S. 321 ff.; dieselben, Bd. I, § 14 S. 315 ff.).

c) In der Botschaft der Bündner Regierung an den Grossen Rat bezüglich des vorgesehenen Systemwechsels von der bisher zweijährigen Vergangenheits- zur neu einjährigen Gegenwartsbesteuerung (Heft Nr. 7/1998–1999, S. 293) ab dem Jahr 2001 wurde noch betont, dass die Aufzählung der ausserordentlichen Einkünfte laut revidiertem Steuergesetz nicht abschliessend sei. Gewinnverschiebungen in die Bemessungslücke müssten unterbunden werden, um eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sicherstellen zu können (vgl. Art. 69 Abs. 3 StHG bzw. Art. 218 Abs. 3 DBG). Die betreffende Steuervorschrift (Art. 188d StG) wurde mit Volksbeschluss vom 13. Juni 1999 gesetzlich so verankert.

d) Im Lichte dieser Vorgaben gibt es an der Besteuerungspraxis der Vorinstanz aber nichts auszusetzen. Das von ihr aufgestellte Abgrenzungskriterium bei gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern, wonach bei einer Besitz- und Haltedauer einer eigenen Immobilie von mehr als zwei Jahren grundsätzlich auf aperiodische und damit ausserordentliche Einkünfte zu schliessen sei, ist weder sachfremd noch willkürlich. Dies trifft besonders auch auf den konkreten Fall zu, nachdem unbestritten ist, dass die drei verkauften Immobilien (1999/2000) von Beginn weg als Anlagevermögen verbucht waren und darauf kontinuierlich während fast 30 Jahren Wertberichtigungen bzw. Abschreibungen vorgenommen wurden. Dass die Auflösung jener seither geäufteten, stillen Reserven durch den Verkauf der drei Wohnungen (Nr. 5, 3, 8) mit Gewinn ausgerechnet in die Zeit der vorhersehbaren, unbestritten systembedingten Bemessungslücke für die Periode 1999/2000 fiel, war damit sicherlich kein Zufall, sondern offenkun-

dig geschäftlich so geplant. Wie bereits erwähnt, müssen solche Gewinnverschiebungen ausserhalb der dafür verantwortlichen Periodizität für viel früher angefallene Wertsteigerungen aber ebenfalls steuerrechtlich erfasst werden können, andernfalls die durch den Systemwechsel hervorgerufene Bemessungslücke mit sachfremden Kriterien gefüllt und so der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in zweckwidriger Weise umgangen bzw. seiner inneren Bedeutung und egalitären Wirkung beraubt würde. Der Qualifikation als ausserordentliche Einkünfte gilt es umso mehr zuzustimmen, als der Pflichtige noch selbst einräumte, dass ein früherer Verkauf der drei besagten Immobilien einzig an den damals unvorteilhaften Preisen auf dem Immobilienmarkt gescheitert sei bzw. die konjunkturell bedingten Schwankungen auf dem Liegenschaftssektor vorher eben keine gewinnbringenden Verkäufe zuliesse. Damit bestätigte er aber gerade nochmals selbst, dass die Einkünfte aus dem Verkauf der Wohnungen (Zusatzerlös Fr. 453 198.– [1999] bzw. Mehrgewinn Fr. 297 637.– [2000]) nicht für eine bestimmte Periode geplant waren und vor allem nicht auf einem überwiegend selbst geschaffenen Mehrwert aus der Tätigkeit als selbständiger Architekt oder Immobilienmakler beruhten. Die für ausserordentliche Einkünfte charakteristische und typische Aperiodizität der Ertragswerte ist damit ausreichend erstellt. Diese Gesamtbeurteilung stimmt auch mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung überein, wonach bei der Qualifikation von ausserordentlichen Einkünften auch speziell noch der Tatsache Rechnung getragen werden darf, dass der Pflichtige aus eigener Kraft imstande ist, die Umstände der Ausrichtung seines Einkommens zu beeinflussen und er auf diese Weise damit die bei den ordentlichen Einkünften während des Systemwechsels in Kauf genommene Bemessungslücke gezielt ausnützen kann (BGE vom 11. Juli 2002 [2A. 557/2001] E. 2.1; ferner: ausserordentlicher Gewinn bejaht in: BGE vom 7.12.2001 [2A. 123/2001], bezüglich «Gratis-Aktien»; vom 11.7.2002 [2A. 108/2002] «Lotteriegewinn»).

e) Anhand der Akten ist bewiesen, dass der Pflichtige zu einem späteren Zeitpunkt und damit bei voller Geltung der Gegenwartsbesteuerung (Verkauf EG-Wohnung Nr. 9 [im Jahr 2001] und Verkauf EG-Whn. Nr. 7 [2002]) immer noch die Gelegenheit gehabt hätte, die drei genannten Wohnungen (Nr. 5, 3, 8) mit Gewinn im Zuge seiner üblichen Geschäftstätigkeit zu veräussern, womit gesagt werden kann, dass die finanziell äusserst profitablen Wohnungsverkäufe in der Zeit 1999/2000 bzw. die Auflösung der darauf

seit Jahrzehnten vorgenommenen Rückstellungen bzw. getätigten Abschreibungen (1982–1992) zweifellos vom Pflichtigen selbst bestimmt waren. Es ist damit aber auch nicht zu beanstanden, wenn der Fiskus die ungewöhnlich hohen Verkaufsgewinne von zusammen mehr als Fr. 750 000.– in besagter Bemessungsperiode (1999/2000) nicht als Gewinne aus regelmässig anfallendem Einkommen (wie z.B. Honorareinnahmen aus selbständiger Architektur- und Bautätigkeit oder aus dauerhaften Immobilienvermietungen; VGE 244/90 E. 5 S. 8/9) einstufen wollte, sondern sie klarerweise als ausserordentliche Einkünfte im Sinne von Art. 188d Abs. 3 StG qualifizierte und daher eben gesondert darauf auch noch eine Jahressteuer erhob. Damit bleibt einzig noch die Höhe bzw. die Berechnungsart der angefochtenen Sondersteuer zu prüfen und zu klären.

A 02 79

Urteil vom 21. Januar 2003

Hinweis: Gegen ein Urteil in einem analogen Fall ist eine staatsrechtliche Beschwerde beim Bundesgericht hängig.