



Fall-Nr.: B 2006/63
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 24.08.2006
Entscheiddatum: 24.08.2006

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 24. August 2006

Steuerrecht, Art. 314 Abs. 2 StG (sGS 811.1). Ausserordentliches Einkommen. Ausserordentlichkeit bejaht bei Einkommen aus selbständiger Tätigkeit als Generalunternehmer in den Jahren 1999 und 2000, da das Einkommen aus einem einzelnen Geschäft herrührte und seit 1988 keine gleichartige Tätigkeit als Selbständigerwerbender nachgewiesen war (Verwaltungsgericht, B 2006/63).

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter Dr. E. Oesch-Frischkopf, lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

In Sachen

O. und V. W., ,

Beschwerdeführer,

vertreten durch Rechtsanwalt lic.iur. A.

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,

Abteilung I/1, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,



St.Galler Gerichte

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

vertreten durch den Amtsleiter-Stellvertreter,

lic. iur. Hubert Hofmann,

betreffend

Einkommenssteuer (ausserordentliche Einkünfte

1999 und 2000)

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ Die Eheleute O. und V. W. sind in R. wohnhaft. Sie sind an verschiedenen Aktiengesellschaften beteiligt, unter anderem der O.Immobilien AG und der St. Immobilien AG sowie der WWG Einkaufszentrum J. AG. Verwaltungsratspräsident dieser Gesellschaften ist O. W. Mit Einspracheentscheid vom 13. Dezember 1999 wurden die Eheleute W. für 1999 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 349'700.-- zum Satz von Fr. 369'800.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 17'457'000.-- zum Satz von Fr. 18'304'000.-- veranlagt.

Am 20. Oktober 1998 gründeten O. W. und Q. R. die Generalunternehmung X-Hof J. in Form einer einfachen Gesellschaft. Deren Zweck war die schlüsselfertige Ueberbauung des Areals X-Hof in J. mit Gewerbe- und Wohnräumen für die Gebäudeversicherungsanstalt des Kantons St. Gallen (im folgenden GVA). Am 20. November 1998 schlossen O. W. und Q. R. mit der GVA einen Werkvertrag (Generalunternehmervertrag) und verpflichteten sich damit, die Planung,



St.Galler Gerichte

schlüsselfertige Erstellung und Uebergabe der Ueberbauung X-Hof zum Preis von Fr. 37'681'245.-- zu übernehmen. Die Zahlung des Werkpreises erfolgte in Raten nach Bauprogramm. Gleichentags verkauften Q. R., die O.Immobilien AG und die WWG Einkaufszentrum J. AG die in ihrem Eigentum stehenden Grundstücke des Areals X-Hof an die GVA. Die Uebergabe der fertiggestellten Ueberbauung an die GVA erfolgte im April 2001.

In der Steuererklärung 2001a deklarierten die Eheleute W. ausserordentliche Einkünfte von Fr. 153'800.-- im Jahr 1999 und von Fr. 133'800.-- im Jahr 2000 (aperiodische Dividendenerträge). Die Veranlagungsbehörde erfasste zusätzliche ausserordentliche Einkünfte von je Fr. 896'212.-- in den Jahren 1999 und 2000 aufgrund selbständiger Erwerbstätigkeit im Rahmen der einfachen Gesellschaft Generalunternehmung X-Hof sowie je Fr. 11'280.-- in den Jahren 1999 und 2000 aufgrund geldwerter Leistungen der O.AG. Insgesamt wurden somit ausserordentliche Einkünfte von Fr. 1'061'292.-- im Jahr 1999 und Fr. 1'041'292.-- im Jahr 2000 veranlagt.

Gegen die Veranlagung der separaten Jahressteuern für 1999 und 2000 erhoben die Steuerpflichtigen Einsprache mit dem Antrag, die Einnahmen aus der Personengesellschaft Generalunternehmung X-Hof seien nicht als ausserordentliches Einkommen zu besteuern. Die Erfassung der geldwerten Leistungen der O.Immobilien AG und der aperiodischen Vermögenserträge blieb unangefochten.

Das kantonale Steueramt hiess die Einsprache mit Entscheid vom 11. April 2005 teilweise gut. Unter Berücksichtigung der geltend gemachten Gewinnungskosten der Generalunternehmung X-Hof veranlagte es die Eheleute W. neu mit separaten Jahressteuern auf ausserordentlichen Einkünften von Fr. 1'124'577.-- im Jahr 1999 und von Fr. 772'828.-- im Jahr 2000. Davon entfielen Fr. 959'497.-- im Jahr 1999 und Fr. 627'748.-- im Jahr 2000 auf Einkünfte aus der Generalunternehmung X-Hof.

B./ Die Steuerpflichtigen erhoben mit Eingaben ihres Rechtsvertreters vom 10. Mai und 10. Juni 2005 Rekurs und beantragten, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und die steuerbaren ausserordentlichen Einkünfte seien neu für 1999 auf Fr. 165'000.-- und für 2000 auf Fr. 145'000.-- festzusetzen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge.



St.Galler Gerichte

Die Verwaltungsrekurskommission wies den Rekurs mit Entscheid vom 8. März 2006 ab, soweit sie darauf eintrat. Die amtlichen Kosten von Fr. 3'000.-- auferlegte sie zu drei Vierteln den Rekurrenten und zu einem Viertel dem Staat. Sie bestätigte die Qualifikation der Einkünfte aus der Personengesellschaft Generalunternehmung X-Hof als ausserordentliches Einkommen und deren Erfassung mit einer separaten Jahressteuer.

C./ Mit Eingabe vom 28. März 2006 erhoben die Steuerpflichtigen durch ihren Rechtsvertreter Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der Rekursentscheid vom 8. März 2006 sei aufzuheben und sie seien für 1999 mit ausserordentlichen Einkünften von Fr. 165'000.-- und für 2000 mit ausserordentlichen Einkünften von Fr. 145'000.-- mit der separaten Jahressteuer zu erfassen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. In der Beschwerdebegründung vom 1. Mai 2006 stellten sie ausserdem den Antrag, die im Rekursverfahren vorgenommene Kostenaufgabe im Falle ihres Unterliegens im vorliegenden Rechtsmittelverfahren sei zu einem Drittel dem Staat aufzuerlegen.

Die Vorinstanz schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 18. Mai 2006 unter Hinweis auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids auf Abweisung der Beschwerde.

Das kantonale Steueramt trägt in seiner Vernehmlassung vom 12. Juni 2006 ebenfalls auf Abweisung der Beschwerde an.

Mit Eingabe vom 29. Juni 2006 nahmen die Beschwerdeführer zu den Vernehmlassungen der Vorinstanz und des kantonalen Steueramts Stellung.

Die von den Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge gemachten Ausführungen werden, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen dargelegt und gewürdigt.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1./ Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Die Steuerpflichtigen sind zur



Ergreifung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 196 Abs. 1 StG). Die Beschwerdeeingabe vom 28. März 2006 bzw. deren Ergänzung vom 1. Mai 2006 wurden rechtzeitig eingereicht und entsprechen formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 und 2 VRP). Insoweit ist auf die Beschwerde einzutreten.

In der Beschwerdebegründung ergänzten die Beschwerdeführer ihr Rechtsbegehren und beantragten, der Kostenspruch des Rekursentscheids sei abzuändern und im Falle ihres Unterliegens seien die amtlichen Kosten zu einem Drittel dem Staat aufzuerlegen. Auf diesen Antrag kann nicht eingetreten werden. Das Rechtsbegehren ist innerhalb der gesetzlichen Beschwerdefrist zu stellen. Innerhalb der Frist für die Ergänzung der Beschwerde ist eine Aenderung des Rechtsbegehrens nur statthaft, wenn sich die Fristansetzung ausdrücklich auch auf den Antrag bezieht (vgl. Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003, Rz. 919). Im Streitfall erfolgte die Ansetzung einer Nachfrist lediglich für die Darstellung des Sachverhalts und die Begründung, nicht aber für das Rechtsbegehren. Hinzu kommt, dass das Verwaltungsgericht im Beschwerdeverfahren die Rechtsanwendung überprüft, nicht aber die Ausübung des Ermessens (Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 61 Abs. 1 und 2 VRP). Ob im Falle des Unterliegens der Beschwerdeführer die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens den Beschwerdeführern zu zwei Dritteln oder zu drei Vierteln auferlegt werden, liegt im Rahmen des vorinstanzlichen Ermessens, in welches das Verwaltungsgericht nicht eingreift.

2./ a) Der Systemwechsel von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung per 1. Januar 2001 hat zur Folge, dass die Veranlagung für die Steuerperiode 2001 von den Steuerfaktoren 2001 ausgeht und die ordentlichen Einkünfte und Aufwendungen der beiden Vorjahre in eine Bemessungs-

lücke fallen (M. Reich [Hrsg.], Postnumerandobesteuerung natürlicher Personen, Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 106). Aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung sowie zur Verhinderung von erheblichen Disparitäten zwischen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und Steuerbelastung werden ausserordentliche Einkünfte, die in diesem Zeitraum erzielt werden, gleichwohl besteuert. Sie unterliegen gemäss Art. 314 Abs. 1 StG einer getrennt vom ordentlichen Einkommen berechneten Jahressteuer. Als



ausserordentliche Einkünfte gelten dabei insbesondere Kapitaleistungen, aperiodische Vermögenserträge, Lotteriegewinne, Kapital- und Aufwertungsgewinne, Auflösungen von Wertberichtigungen, Rückstellungen und Rücklagen sowie Gewinne, die auf die Unterlassung geschäftsmässig begründeter Abschreibungen und Rückstellungen zurückzuführen sind (Art. 314 Abs. 2 StG).

b) Vorliegend ist wie bereits im Rekursverfahren umstritten, ob die in den Jahren 1999 und 2000 zugeflossenen Einkünfte des Steuerpflichtigen aus der einfachen Gesellschaft Generalunternehmung X-Hof ausserordentliches Einkommen im Sinne von Art. 314 Abs. 2 StG sind.

Ausserordentlich sind Einkünfte grundsätzlich nicht schon dann, wenn sie im Vorjahresvergleich hoch ausfallen. Ein bloss quantitatives Kriterium genügt in der Regel für die Unterscheidung nicht. Allgemein gelten alle einmaligen Leistungen als ausserordentlich. Darüber hinaus können sich Einkünfte als ausserordentlich qualifizieren, die üblicherweise zwar regelmässig fliessen, sich aber nach Grösse, Zahlungsgrund und Zeitpunkt in den Ausfalljahren als ungewöhnlich erweisen (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 190; VerwGE vom 11. November 2003 i.S. J. und E.C.-Sch.; VerwGE B 2003/173 vom 16. März 2004 i.S. K. und R. W. [SGE 2004 Nr. 19]; VerwGE B 2003/207 vom 23. April 2004 i.S. E. und K.I. [SGE 2004 Nr. 4], VerwGE B 2004/1 vom 23. April 2004 i.S. KStA/E.K. [SGE 2004 Nr. 8]); Richner/ Frei/ Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 275 N 30; D. Weber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, Basel 2002, N 18 zu Art. 69 StHG; unveröffentlichter BGE 2P.182/2003 i.S. W. und R.H. vom 21. Januar 2004).

Das Verwaltungsgericht hat in seiner Praxis Substanzdividenden (SGE 2003 Nr. 20), aber auch Ausschüttungen, die im Lichte der bisherigen Dividendenpolitik einmalig und ausserordentlich hoch waren (SGE 2004 Nr. 4), sowie Einkünfte von Liegenschaftenhändlern und sog. Quasi-Liegenschaftenhändlern (SGE 2004 Nrn. 8 und 19) als ausserordentliches Einkommen besteuert. Ob und unter welchen Voraussetzungen auch Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Generalunternehmer als ausserordentlich zu qualifizieren sind, hatte das Verwaltungsgericht bislang noch nie zu entscheiden.



c) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts sind auch Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit mit der Jahressteuer zu erfassen, wenn sie ausserordentlich sind. Sie fallen unter Art. 69 Abs. 3 StHG, obwohl sie in Art. 314 Abs. 2 StG nicht explizit aufgezählt sind. Es gibt nach der Praxis des Bundesgericht keinen Grund, nur ausserordentliche Vermögenserträge mit der Jahressteuer zu erfassen, nicht aber ausserordentliche Erwerbseinkünfte (BGE 2P.181/2003 vom 21. Januar 2003, E. 3.1).

Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit können als ausserordentlich qualifiziert werden, wenn sie aufgrund ihrer Höhe gegenüber den übrigen Einkünften ausserordentlich sind, so dass sie nicht mehr mit den bei Selbständigen üblichen Einkommensschwankungen erklärt werden können, und wenn sie auf einem einzelnen Geschäft beruhen. Diese Merkmale genügen, um einen Einkommenszufluss als ausserordentlich zu qualifizieren (BGE a.a.O., E. 3.2).

d) Streitig ist im vorliegenden Beschwerdeverfahren einzig die Frage, ob die dem Beschwerdeführer in den Jahren 1999 und 2000 zugeflossenen Einkünfte aus der einfachen Gesellschaft Generalunternehmung X-Hof als ausserordentliche Einkünfte mit einer separaten Jahressteuer zu erfassen sind. Beschwerdegegner und Vorinstanz haben dies bejaht, während die Beschwerdeführer die Auffassung vertreten, es handle sich um ordentliche Honorareinkünfte aus Generalunternehmertätigkeit, welche nicht zu besteuern seien, soweit sie in die Bemessungslücke fallen.

Die Vorinstanz erwog, der Beschwerdeführer habe in den Jahren 1995 und 1996 je Fr. 35'000.-- aus seiner Tätigkeit für die St. Immobilien AG als Einkünfte aus unselbständigem Erwerb deklariert. Diese Betätigung sei die einzige Erwerbstätigkeit gewesen. In den Jahren 1997 und 1998 hätten sich die Einkünfte des Beschwerdeführers aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf Fr. 70'900.-- und Fr. 113'800.-- belaufen. Diese hätten sich aus Einkünften aus Liegenschaften, Verwaltung und Generalunternehmertätigkeit für die von ihm und seiner Ehefrau beherrschten O.Immobilen AG und St. Immobilien AG zusammengesetzt. In der Bemessungslücke 1999 und 2000 habe der Beschwerdeführer aus seiner Generalunternehmertätigkeit für die St. Immobilien AG Fr. 35'000.-- erwirtschaftet, welche als Einkommen aus selbständigem Erwerb deklariert worden seien. Das Rechtsgeschäft mit der GVA sei,



auch wenn dessen Erfüllung über zwei Jahre gedauert habe, als einheitliches Gebilde aufzufassen, welches die Merkmale der Einmaligkeit und Besonderheit aufweise. Die im Vergleich zu früheren Jahren aussergewöhnlich hohen Gewinne aus generalunternehmerischer Tätigkeit in der Bemessungslücke beruhten folglich auf einem einzigen Geschäft. Die mit dem Projekt verbundenen Arbeiten bzw. die Erfüllung von Generalunternehmerarbeiten gegenüber einem Dritten erschienen daher als eine vom üblichen Geschäftsgebaren des Beschwerdeführers abweichende Tätigkeit. Auch wenn den quantitativen Kriterien keine entscheidende Bedeutung zukomme, seien die aus dem Projekt erzielten Gewinne im Vergleich zur früheren selbständigen Tätigkeit erheblich bzw. ungewöhnlich. Ferner sei zu beachten, dass die Betätigung des Beschwerdeführers als selbständiger Unternehmer gemäss eigener Deklaration für die Aktiengesellschaft in den Jahren 1997 und 1998 nicht etwas grundsätzlich anderes bezeichnet habe als jene in den Jahren 1995 und 1996, in denen er sie noch als unselbständige Tätigkeit bezeichnet habe. Dies könnte darauf hindeuten, dass der Beschwerdeführer seine selbständige Tätigkeit als Generalunternehmer tatsächlich erst für die Realisierung der Ueberbauung X-Hof aufgenommen habe, was zusätzlich für die Einmaligkeit des Rechtsgeschäfts sprechen würde. Die in den Jahren 1999 und 2000 erzielten Gewinne aus Generalunternehmertätigkeit bei der Ueberbauung X-Hof J. seien daher als ausserordentliche Einkünfte zu qualifizieren.

Demgegenüber wird in der Beschwerde die Auffassung vertreten, es handle sich bei den fraglichen Einnahmen um ordentliche Einkünfte aus Generalunternehmertätigkeit. Vorinstanz und Beschwerdegegner verletzten die in der Rechtsprechung immer wieder geforderte Gesamtbetrachtung aller Umstände. Der Beschwerdeführer sei seit rund 25 Jahren als Generalunternehmer tätig und habe in dieser langen Zeitspanne ein umfassendes branchenspezifisches Know-how aufbauen können. Die Generalunternehmertätigkeit habe er in verschiedenen juristischen Gestaltungen ausgeführt, nämlich als Einzelunternehmer, als Mitglied einer einfachen Gesellschaft und über eine von ihm beherrschte Aktiengesellschaft. Zwischen 1980 und 2006 habe er aus den namhafteren fünf Generalunternehmerprojekten Gewinne von rund 0,4 bis 4,0 Mio. Franken pro Projekt erwirtschaftet. Daraus errechne sich für ein einzelnes Projekt ein Gewinn von rund Fr. 450'000.-- pro Jahr über 25 Jahre hinweg. Es bedeute eine Verkennung der wirtschaftlichen Realität, vorliegend von einmaligen und somit ausserordentlichen Gewinnen zu sprechen. Es handle sich um ein grundsätzlich



regelmässig fliessendes Einkommen. Dieses weise weder bezüglich der Quelle noch der Höhe einen ausserordentlichen Charakter auf.

Der Beschwerdeführer habe seit 1995 zusammen mit Q. R. die Idee zur Ueberbauung des Areals X-Hof entwickelt. 1998 sei die Idee in die konkrete Projektplanung und Realisierung umgesetzt worden. 2002 sei das Projekt abgeschlossen worden. Die strittigen Einkünfte stammten nicht aus dem Handel mit Liegenschaften und seien keine Kapitalgewinne aus Geschäftsvermögen. Der Gesetzgeber habe bewusst eine Bemessungslücke zugelassen. Der Fiskus könne dieses Uebergangssystem nicht auf dem Umweg über die Ausdehnung des Begriffs der ausserordentlichen Einkünfte unterlaufen. Vielmehr sei die Erfassung ausserordentlicher Einkünfte als besondere Konkretisierung des Grundsatzes der Besteuerung nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Sinne einer Ausnahme geboten. Weiter macht der Beschwerdeführer geltend, er habe im Rahmen der Planung des Rechtsgeschäfts gar nicht auf die Uebergangsregelung nach dem Jahressteuerverfahren zählen können, da im Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung mit der GVA im Jahr 1998 noch das Differenzsteuerverfahren als Uebergangsmethode gesetzlich vorgesehen gewesen sei. Die zeitliche Einkommenserzielung sei nicht in seinem Einflussbereich gestanden. Dem Willenselement der Einflussnahme komme nach der Rechtsprechung jedoch eine gewichtige Bedeutung zu. Ueberdies seien bei Q. R. die Einkünfte aus der Generalunternehmung X-Hof nicht als ausserordentliches Einkommen erfasst worden.

e) aa) Von den in der Beschwerde aufgeführten Tätigkeiten an Generalunternehmerprojekten entfielen lediglich deren drei auf eine Tätigkeit des Beschwerdeführers als Selbständigerwerbender, nämlich das Vorhaben Loreto in Lichtensteig in den Jahren 1983/84, ein Projekt in St. Gallenkappel in den Jahren 1987/88 sowie das Projekt X-Hof in J. als Mitglied einer einfachen Gesellschaft. Die anderen Projekte realisierte der Beschwerdeführer nach eigenen Angaben über die von ihm beherrschte O.Immobiliengesellschaft AG.

Nähere Unterlagen über die Projekte in Lichtensteig und St. Gallenkappel hat der Beschwerdeführer nicht eingereicht. Es kann allerdings, wie sich aus den folgenden Ausführungen ergibt, auf weitere Abklärungen verzichtet werden. Die erwähnten Projekte wurden rund zehn Jahre und mehr vor dem Projekt X-Hof durchgeführt und



St.Galler Gerichte

sind somit für die Beurteilung der Frage, inwiefern dieses Vorhaben als einmaliges Projekt oder als Element einer andauernden selbständigen Tätigkeit zu betrachten ist, unerheblich.

bb) In den Jahren 1995 und 1996 wiesen die Beschwerdeführer keine Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit aus. In den besagten Jahren wurden Bezüge für Buchhaltung bzw. Verwaltung von der WWG Einkaufszentrum AG von Fr. 50'000.-- im Jahr 1995 zugunsten der Ehefrau und solche von der St. Immobilien AG von je Fr. 35'000.-- zugunsten des Ehemannes deklariert. In der Veranlagung wurden letztere als Sitzungs-/Taggelder, Honorare etc. erfasst, jene der Ehefrau als Einkünfte aus unselbständiger Nebenerwerbstätigkeit.

In der Steuererklärung 1999/2000 deklarierten die Beschwerdeführer für die Jahre 1997 und 1998 Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 48'400.-- bzw. Fr. 68'800.--. Inwiefern diesen Bezügen allerdings eine selbständige Erwerbstätigkeit zugrunde lag, ist aufgrund der Steuererklärung bzw. der Akten nicht ersichtlich. Der Steuererklärung beigelegt waren Abrechnungen der "Liegenschaftenverwaltungen O. W.", worin Erlöse aus Dienstleistungen von je 35'000.-- bzw. netto Fr. 29'300.-- deklariert waren, und von "Generalunternehmer O. W.", worin Erlöse aus "GU-Leistungen" von Fr. 25'000.-- im Jahr 1999 und Fr. 50'000.-- im Jahr 2000 deklariert wurden. In der Einsprache machte der Pflichtige Bezüge aus GU-Leistungen O. und WWG von Fr. 50'000.-- bzw. Fr. 100'000.-- geltend und beantragte eine entsprechende Heraufsetzung des steuerbaren Einkommens. Anfang 1999 wies er zudem als Schuld einen Betrag von Fr. 13'170.-- für eine AHV-Zahlung aus selbständiger Tätigkeit aus.

Bei den als Erfolgsrechnungen bezeichneten Beilagen handelt es sich nicht um beweiskräftige Unterlagen, welche eine selbständige Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers als Generalunternehmer nachzuweisen vermöchten. Bilanzen wurden nicht eingereicht. Ohnehin befassen sich die O.Immobilen AG und die WWG Einkaufszentrum J. AG gemäss Gesellschaftszweck nicht mit der Erstellung von Bauten oder Generalunternehmer-Tätigkeiten. Im Einspracheentscheid wurde der Begriff "Erfolgsrechnung" mit Anführungszeichen versehen. Es ist aufgrund der Akten nicht nachvollziehbar, weshalb nicht weitere Abklärungen getroffen und die rudimentären Aufstellungen ohne weiteres akzeptiert wurden. Der Pflichtige war offenbar im Rahmen



St.Galler Gerichte

der Hauptveranlagung 1999 bedacht, Einkünfte aus Generalunternehmertätigkeit auszuweisen, damit die Tätigkeit für die einfache Gesellschaft X-Hof nicht als einmaliges Projekt erschien. Dies geht auch aus der Aktennotiz des Kantonalen Steueramtes vom 18. Dezember 2002 hervor, wonach der Beschwerdeführer gegenüber der Steuerbehörde geäußert habe, er wolle endlich seine AHV-Beiträge als Selbständigerwerbender bezahlen, und dass er sich zu jenem Zeitpunkt offenbar bei der Ausgleichskasse St. Gallen noch gar nicht angemeldet hatte.

Aus den vorstehenden Darlegungen folgt, dass auch in den Jahren 1997/98 eine selbständige Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers als Generalunternehmer, abgesehen von der Tätigkeit für die einfache Gesellschaft X-Hof, nicht nachgewiesen ist. Zutreffend hielt die Vorinstanz fest, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers für die Aktiengesellschaften in den Jahren 1997 und 1998 nicht grundsätzlich anders gelagert war als in den Jahren 1995 und 1996, in denen sich der Beschwerdeführer noch als unselbständig bezeichnete.

cc) In der Steuererklärung 2001a sind für die Jahre 1999 und 2000 wiederum Erlöse aus Generalunternehmungsleistungen für die St. Immobilien AG von je Fr. 35'000.-- pro Jahr ausgewiesen. Aus den Buchhaltungsunterlagen ergibt sich allerdings, dass der Bezug von Fr. 35'000.-- im Jahr 2000 als Honorar Buchhaltung und Verwaltungsentschädigung bezeichnet wurde. Die weiteren Erlöse aus Generalunternehmungsleistungen von brutto 1 Mio. Franken betrafen die einfache Gesellschaft X-Hof. Ähnliches deklarierte der Pflichtige für 2001 und 2002 (Erlös aus der einfachen Gesellschaft X-Hof Fr. 950'000.--- bzw. Fr. 797'137.--).

dd) Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass seit 1988 keine Generalunternehmertätigkeiten des Beschwerdeführers nachgewiesen sind und die Tätigkeit im Rahmen der einfachen Gesellschaft Generalunternehmung X-Hof seit rund zehn Jahren als erstmalige Tätigkeit dieser Art erscheint.

Für die Einmaligkeit und Ausserordentlichkeit des Generalunternehmungsauftrags spricht auch die Tatsache, dass der Beschwerdeführer seit 1994 eine AHV-Alterrente bezieht und sich seine Tätigkeit seit 1995 im weitesten Bereich unter der Verwaltung



des PR.tvermögens bzw. der dazu gehörenden Aktiengesellschaften zusammenfassen lässt.

Unter den gegebenen Umständen ist die Tätigkeit des Beschwerdeführers für die Generalunternehmung X-Hof als einmalige Tätigkeit zu qualifizieren. Hinzu kommt, dass die Einkünfte aus dem Projekt X-Hof ein Vielfaches der deklarierten Einkünfte aus unselbständiger bzw. selbständiger Tätigkeit betragen. Ausserdem beruhen die Einkünfte aus dem Projekt X-Hof auf einem einzelnen Rechtsgeschäft, nämlich auf dem Generalunternehmervertrag, den der Beschwerdeführer zusammen mit Q. R. und der GVA abgeschlossen hatte. Unter diesen Umständen durften Veranlagungsbehörde und Vorinstanz ohne Rechtsverletzung davon ausgehen, dass die Einkünfte aus dem Projekt X-Hof in den Jahren 1999 und 2000 ausserordentliches Einkommen im Sinne von Art. 314 Abs. 2 StG sind.

f) Die Beschwerdeführer erheben gegen die Qualifikation als ausserordentliches Einkommen verschiedene Einwendungen, die im folgenden zu prüfen sind.

aa) Der Einwand des Beschwerdeführers, er sei seit rund 25 Jahren als Generalunternehmer tätig, weshalb nicht von einmaligen und damit ausserordentlichen Gewinnen in der Bemessungslücke gesprochen werden könne, ist nach den vorstehenden Ausführungen (E. 2 e) nicht stichhaltig. Nachgewiesen sind lediglich einzelne Tätigkeiten als Generalunternehmer, wobei die letzte dieser Tätigkeiten vor dem Projekt X-Hof im Jahr 1988 stattfand. Der Einwand, die Vorinstanz verkenne die wirtschaftliche Realität, stösst unter diesen Umständen ins Leere. Auch der Hinweis auf die durchschnittlichen Einkünfte von rund Fr. 450'000.-- pro Jahr während 25 Jahren vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Diese durchschnittlichen Einkünfte könnten möglicherweise bei einer über mehrere Jahre hinweg ausgeführten regelmässigen Tätigkeit als Generalunternehmer von Bedeutung sein; unter den vorliegenden Umständen handelt es sich aber um eine rein hypothetische Berechnung.

Auch die Berufung auf die Generalunternehmertätigkeiten im Rahmen der vom Beschwerdeführer beherrschten Gesellschaften ist nicht stichhaltig. Wie erwähnt, sind seit 1995 keine Bezüge des Beschwerdeführers von diesen Gesellschaften für Tätigkeiten der besagten Art nachgewiesen. Auch bedeutet eine allfällige Tätigkeit der



Aktiengesellschaften im besagten Bereich nicht ohne weiteres, dass sie dem Beschwerdeführer zugerechnet werden kann, da nicht nachgewiesen ist, dass dieser für die von ihm beherrschten Gesellschaften operativ in der Geschäftsleitung bzw. als Arbeitnehmer tätig war bzw. ist. Schliesslich kann auch der Hinweis auf das langjährige Know-how des Beschwerdeführers nicht verfangen. Angesichts der aktenmässig nachgewiesenen Tätigkeiten ist eine besondere Erfahrung des Beschwerdeführers als Generalunternehmer nicht erstellt. Demgegenüber führt Q. R. eine seit 1973 im Handelsregister eingetragene Einzelfirma, welche die Ausführung von Bauten als Generalunternehmer bezweckt.

bb) Der Beschwerdeführer verweist im weiteren auf die Begründung des Einspracheentscheids vom 11. April 2005, worin die Einkünfte aus dem Projekt X-Hof als grundsätzlich regelmässig fliessendes Einkommen qualifiziert wurden, welches normalerweise nicht als ausserordentlich zu betrachten sei. An diese Beurteilung des Steuerkommissärs ist das Verwaltungsgericht nicht gebunden. Aus der Begründung des Einspracheentscheids kann daher der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten. Zudem ist es nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zulässig, unter gewissen Umständen auch regelmässig fliessende Einkünfte als ausserordentlich zu qualifizieren (BGE 2P.183/2003 E. 3.1). Aus welchen Gründen im Einspracheentscheid das Einkommen als ausserordentlich eingestuft wurde, ist jedenfalls nicht ausschlaggebend.

cc) Der Beschwerdeführer hält sodann fest, die von ihm zusammen mit Q. R. ausgeübte Tätigkeit sei strikte von Liegenschaftshandel oder Quasi-Liegenschaftshandel abzugrenzen. Vorinstanz und Beschwerdegegnerin haben die streitigen Einkünfte indessen nicht als solche aus den genannten Tätigkeiten qualifiziert, weshalb nicht weiter auf die entsprechenden Vorbringen einzugehen ist.

dd) Weiter macht der Beschwerdeführer geltend, er habe zusammen mit Q. R. seit 1995 die Idee zur

Ueberbauung des Areals X-Hof entwickelt. Diese sei 1998 in die konkrete Projektplanung und -realisierung umgesetzt worden. Der Beschwerdeführer will damit offenbar geltend machen, er habe seine selbständige Tätigkeit im Rahmen des Projekts



X-Hof bereits 1995 aufgenommen. Es unterliegt keinem Zweifel, dass der Beschwerdeführer vorbereitende Tätigkeiten im Hinblick auf das Projekt X-Hof bereits vor 1998 durchgeführt hat. Von einer Erwerbstätigkeit kann aber in jenem Zeitraum noch nicht gesprochen werden. Jedenfalls ist nicht ersichtlich, dass der Beschwerdeführer vor 1998 allein oder gemeinsam mit Q. R. gegenüber der GVA im Rahmen einer vertraglichen Beziehung aufgetreten ist. Auch liegen keine Buchhaltungsunterlagen für den Zeitraum vor dem Vertragsschluss vor. Von einer selbständigen Erwerbstätigkeit als Generalunternehmer kann daher beim Beschwerdeführer erst mit der Gründung der einfachen Gesellschaft gesprochen werden. Den Vertrag mit Q. R. schloss der Beschwerdeführer am 20. Oktober 1998 ab.

ee) Weiter bringt der Beschwerdeführer vor, er habe weder auf den Zeitpunkt der Projektrealisierung noch auf den Zeitpunkt des Einkommenszuflusses relevanten Einfluss gehabt. Ausserdem habe er im Rahmen der Planung des Rechtsgeschäfts gar nicht auf die Uebergangsregelung nach dem Jahressteuerverfahren zählen können, weil im Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung mit der GVA noch das Differenzsteuerverfahren als Uebergangsmethode gesetzlich vorgesehen gewesen sei. Die Qualifikation als ausserordentliches Einkommen setzt indes nicht voraus, dass der Steuerpflichtige subjektiv beabsichtigt hat, gewisse Arten von Einkünften in der Bemessungslücke zu erzielen. Falls der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, den Zeitpunkt des Einkommenszuflusses massgebend zu beeinflussen, so kann diesem Umstand bei der Beurteilung als ausserordentliche Einkünfte eine erhebliche Bedeutung zukommen (SGE 2004 Nr. 8). Ein unabdingbares Element der Ausserordentlichkeit liegt darin aber nicht; insbesondere ist nicht erforderlich, dass Einkünfte absichtlich in die Bemessungslücke verschoben werden (vgl. BGE 2P. 181/2003, E. 3.2). Ueberdies war die Erfassung von ausserordentlichen Einkünften in den Jahren 1999/2000 ungeachtet des im DBG vorgesehenen Differenzsteuerverfahrens bereits im Entwurf zur Totalrevision des Steuergesetzes vom 13. Mai 1997 vorgesehen (ABI 1997 S. 1173).

ff) Schliesslich weist der Beschwerdeführer darauf hin, dass sein Geschäftspartner Q. R. die Einkünfte aus der einfachen Gesellschaft X-Hof als ordentliche Einkünfte versteuert habe. Inwiefern die persönlichen und sachlichen Verhältnisse bei Q. R. und dem Beschwerdeführer gleichgelagert sind, so dass eine gleichartige Besteuerung



geboten gewesen wäre, legt der Beschwerdeführer nicht konkret dar. Fest steht aber wie erwähnt, dass Q. R. eine seit 1973 im Handelsregister eingetragene Einzelfirma führt, welche die Ausführung von Bauten als Generalunternehmer bezweckt. Allein dieser Umstand weist darauf hin, dass die Tätigkeit von Q. R. im Rahmen der einfachen Gesellschaft X-Hof im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit abgewickelt werden konnte, was die Einkünfte als ordentliche erscheinen liesse. Auf weitere Abklärungen ist indessen zu verzichten. Selbst wenn es zuträfe, dass die persönlichen Voraussetzungen bei Q. R. ebenfalls so gewesen wären, dass die Beteiligung am Projekt X-Hof als einmalige Tätigkeit und das Einkommen als ausserordentlich zu qualifizieren wären, so würde eine unzutreffende Veranlagung des Geschäftspartners dem Beschwerdeführer keinen Anspruch verschaffen, ebenfalls in Abweichung von den gesetzlichen Vorschriften veranlagt zu werden.

3./ Zusammenfassend ergibt sich aus den vorstehenden Erwägungen, dass die Beschwerde abzuweisen ist, soweit darauf einzutreten ist. Folglich sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 5'000.-- ist angemessen (Ziff. 382 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Sie ist mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen.

Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen. Die Beschwerdeführer sind unterlegen (Art. 98bis VRP), und der Beschwerdegegner hat keinen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung (R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S.176).

Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt:

1./ Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2./ Die Beschwerdeführer bezahlen die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 5'000.-- unter Verrechnung des geleisteten Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.



Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Zustellung dieses Entscheides an:

- die Beschwerdeführer (durch Rechtsanwalt lic. iur. A.)
- die Vorinstanz
- den Beschwerdegegner

am: