Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.679/2005/ leb
2A.690/2005

Urteil vom 3. November 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Wurzburger, Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
A._____ und B.X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch
Fürsprecher K. Urs Grütter,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern,
Münstergasse 3, 3011 Bern,
Steuerrekurskommission des Kantons Bern,
Postfach 54, 3097 Liebefeld,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, 3003 Bern,
Beschwerdeführerin,

gegen

A._____ und B.X._____,
Beschwerdegegner, vertreten durch
Fürsprecher K. Urs Grütter,

Steuerverwaltung des Kantons Bern,
Münstergasse 3, 3011 Bern,
Steuerrekurskommission des Kantons Bern,
Postfach 54, 3097 Liebefeld.

Gegenstand
direkte Bundessteuer 1999/2000,

Verwaltungsgerichtsbeschwerden gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 18. Oktober 2005.

Sachverhalt:
A.
A.X._____ ist von Beruf Landwirt und Hotelier. Mit Kaufvertrag vom 21. März 1985 erwarb er von sei-

nem Vater das Grundstück "C._____", D._____-Gbbl. Nr. 252. Im Herbst 1991 stellte er das Gesuch für die Überbauung der Grundstücke Nr. 252 ("C._____") und Nr. 2115 ("E._____") mit einem Hotel, einem Apparthotel sowie sechs Appartementgebäuden mit Eigentumswohnungen. Hierfür erhielt er im Dezember 1992 die Baubewilligung. In der Folge wurde ein abgeändertes Projekt der Überbauung realisiert und Ende 1994 mit dem Verkauf der ersten auf dem Grundstück "C._____" erstellten Eigentumswohnungen begonnen. Sämtliche dort erstellten Eigentumswohnungen konnten bis Ende 2001 verkauft bzw. ins Privatvermögen überführt werden. Im Jahre 1999 wurden Eigentumswohnungen mit 130/1000 und 128/1000 Wertquoten an den Häusern C und D und im Jahre 2000 mit 976/1000 Wertquote am Haus B veräussert.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern erachtete die Liegenschaftsgewinne als ausserordentliche Einkünfte und erfasste sie - unter Berücksichtigung eines Abzuges von 5 % des Verkaufserlöses für die betrieblichen Kosten - mit der Jahressteuer im Jahre 1999 und 2000 (Art. 218 Abs. 2 und 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, DBG, SR 642.11). Mit Einspracheverfügung vom 22. April 2003 bestätigte sie die Jahressteuern (direkte Bundessteuer) auf ausserordentlichen Einkünften von Fr._____ für das Jahr 1999 und Fr._____ für das Jahr 2000.

B.

Mit Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern beantragten A._____ und B.X._____, die Sonderveranlagungen seien ersatzlos aufzuheben. Eventuell sei das steuerbare Einkommen für die Sonderveranlagung 1999 auf Fr._____ und für die Sonderveranlagung 2000 auf Fr._____ festzusetzen. Sie machten geltend, bei den Einkünften aus der Veräusserung der Eigentumswohnungen handle es sich vollumfänglich um ordentliches Einkommen, zumal sich die Erlöse im Rahmen der bisherigen Umsätze hielten. Im Sinne des Eventualantrages könnte allenfalls derjenige Betrag des Gewinns als ausserordentlich betrachtet werden, der auf die Preissteigerung beim Bauland zurückzuführen sei.

Mit Urteil vom 18. Oktober 2005 wies die Steuerrekurskommission die Beschwerde ab. Sie verwies auf die bundesgerichtliche Praxis, wonach Kapitalgewinne eines Liegenschaftenhändlers in den Lückenjahren 1999 und 2000 nicht in einen ordentlichen und in einen ausserordentlichen Anteil aufzuspalten seien. Die Steuerverwaltung trage der ordentlichen Komponente genügend Rechnung, indem sie einen Abzug von 5 % vom Gewinn (recte: Verkaufserlös) gewähre.

C.

C.a Gegen das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 18. Oktober 2005 erhoben einerseits die Steuerpflichtigen A._____ und B.X._____ Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Sie beantragen, der Entscheid der Steuerrekurskommission sei aufzuheben und die Sache zu neuer Veranlagung an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückzuweisen. Sie machen u.a. geltend, die Praxis der bernischen Steuerverwaltung habe zur Folge, dass ein Liegenschaftenhändler, der während Jahren konstant einen Gewinn in der Höhe X erwirtschafte, in der Bemessungslücke 1999 und 2000 diesen Gewinn zweimal versteuern müsse: Einmal aufgrund der Vergangenheitsbemessung als ordentliches Einkommen und sodann aufgrund der Gegenwartsbemessung (Jahressteuer) als ausserordentliches Einkommen. Zur Vermeidung dieser doppelten Besteuerung dürfe die Jahressteuer lediglich auf der Differenz zwischen dem ordentlich versteuerten Einkommen und dem gemäss Sonderveranlagung erzielten Einkommen besteuert werden (Verwaltungsgerichtsbeschwerde 2A.679/2005).

C.b Auch die Eidgenössische Steuerverwaltung führt Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Sie macht geltend, gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung seien sämtliche Liegenschaftsgewinne eines Liegenschaftenhändlers in der Übergangsperiode als ausserordentlich zu qualifizieren. Für den Abzug einer "ordentlichen Komponente" von 5 % des Gewinns (recte: Verkaufserlös) verbleibe kein Raum. Sie beantragt daher, der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 18. Dezember 2005 sei aufzuheben (Verwaltungsgerichtsbeschwerde 2A.690/2005).

C.c Die Steuerpflichtigen halten vernehmlassungsweise an ihren Anträgen fest. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern schliesst auf Gutheissung der Beschwerde der Eidgenössischen Steuerverwaltung und Abweisung der Beschwerde der Steuerpflichtigen. Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern beantragt, die Verwaltungsgerichtsbeschwerden seien abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde der Steuerpflichtigen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde der Eheleute X._____ (Verfahren 2A.679/2005) und diejenige der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Verfahren 2A.690/2005) betreffen die gleichen Veranlagungen. In beiden Fällen geht es um Fragen der Bemessungsgrundlage und der Berechnung des Gewinns eines Liegenschaftenhändlers im Rahmen von Sonderveranlagungen (Jahressteuern) für die direkte Bundessteuer 1999 und 2000. Die beiden Beschwerden können deshalb im gleichen Verfahren behandelt werden.
2.
Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern betrifft die direkte Bundessteuer auf ausserordentlichen Einkünften der Jahre 1999 und 2000 (Jahressteuer) im Sinne von Art. 218 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11). Es handelt sich um ein auf Bundesrecht gestütztes, letztinstanzliches Urteil, das mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden kann (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 146 DBG). Die sich nach der Rechtsprechung aus der Steuerharmonisierung ergebende Verpflichtung der Kantone, für Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer eine zweite kantonale Gerichtsinstanz vorzusehen, wenn - wie im Kanton Bern - für die direkten kantonalen Steuern ein zweifacher kantonaler Instanzenzug besteht (vgl. BGE 130 II 65 ff.), kommt im vorliegenden Fall ratione temporis nicht zur Anwendung: Die Frist von acht Jahren, die den Kantonen gemäss Art. 72 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) zur Anpassung ihrer Gesetzgebung an die Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes - und damit auch an das harmonisierte Verfahrensrecht - offen stand, war in der hier in Frage stehenden Steuerperiode 1999/2000 noch nicht abgelaufen.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerden sind daher zulässig. Zur Beschwerde legitimiert ist auch die Eidgenössische Steuerverwaltung (BGE 124 II 58 E. 1e S. 64). Sie muss hierfür am kantonalen Verfahren nicht beteiligt gewesen sein (ASA 52 275 E. 1a). Auf die beiden Beschwerden ist einzutreten.

I. Verwaltungsgerichtsbeschwerde 2A.679/2005
3.
3.1 Am 1. Januar 2001 trat im Kanton Bern das neue Steuergesetz vom 21. Mai 2000 (StG/BE) in Kraft. Es brachte für die natürlichen Personen die Postnumerandobesteuerung, d.h. die einjährige Steuerperiode mit Gegenwartsbemessung. Auf den gleichen Zeitpunkt führte der Kanton für die natürlichen Personen in Anwendung von Art. 41 DBG die einjährige Steuerperiode entsprechend dem Kalenderjahr mit Gegenwartsbemessung auch für die direkte Bundessteuer ein (Art. 6 Abs. 4 der bernischen Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer vom 18. Oktober 2000 in Verbindung mit Art. 272 StG/BE). Die beiden Jahre vor dem Systemwechsel, die Jahre 1999 und 2000, fallen in die Bemessungslücke. Art. 218 DBG enthält die Übergangsordnung für diesen Wechsel in der zeitlichen Bemessung für die natürlichen Personen. Art. 218 Abs. 2 DBG bestimmt, dass ausserordentliche Einkünfte in der Bemessungslücke für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, einer vollen Jahressteuer unterliegen, und zwar zum Satz, der sich für diese Einkünfte allein ergibt. Aufwendungen, die mit der Erzielung dieser Einkünfte zusammenhängen, können abgezogen werden (ebenda, Abs. 2 in fine). Damit wird die Bemessungslücke, die sich aus dem Wechsel von der zweijährigen Pränumerando- zur einjährigen Postnumerandobesteuerung ergibt, teilweise geschlossen (s. dazu auch Bericht und Antrag der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 4. Mai 1998 zur parlamentarischen Initiative Steuern, Berücksichtigung ausserordentlicher Aufwendungen beim Wechsel der zeitlichen Bemessung, BBl 1998 4929, sowie die Stellungnahme des Bundesrates vom 9. September 1998 hierzu, BBl 1998 4951).
Als ausserordentliche, der Jahressteuer nach Art. 218 Abs. 2 DBG unterliegende Einkünfte nennt Absatz 3 dieser Vorschrift "insbesondere Kapitalleistungen, aperiodische Vermögenserträge, Lotteriegewinne, sowie, in sinngemässer Anwendung von Art. 206 Abs. 3 DBG, ausserordentliche Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit". Die Aufzählung ist nicht abschliessend, wie sich aus dem Wortlaut ergibt ("insbesondere"). Durch die Verweisung auf Art. 206 Abs. 3 DBG in Art. 218 Abs. 3 DBG hat der Gesetzgeber die ausserordentlichen Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit der natürlichen Personen derselben Übergangsordnung unterstellt, die schon beim Inkrafttreten des DBG am 1. Januar 1995 bei der Reingewinnsteuer der juristischen Personen

galt. Damit wird der Begriff der ausserordentlichen Einkünfte für alle Unternehmen, gleichgültig ob juristische oder natürliche Personen Träger sind, einheitlich festgelegt (vgl. René Eichenberger/Pierre-Olivier Gehriger, Der Übergang zur Gegenwartsbemessung im neuen Zürcher Steuergesetz, Zürich 2000, S. 76).
3.2 Art. 206 Abs. 3 DBG lautet:
-:-
"Als ausserordentliche Erträge gelten erzielte Kapitalgewinne, buchmässige Aufwertungen von Vermögensgegenständen, die Auflösung von Rückstellungen und die Unterlassung geschäftsmässig begründeter Abschreibungen und Rückstellungen."
Das am 1. Januar 1995 in Kraft getretene DBG hat die Besteuerung von Kapitalgewinnen vereinfacht und modifiziert. Im Gegensatz zur Ordnung im Bundesratsbeschluss über die direkte Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 (vgl. 21 Abs. 1 lit. d und f BdBSt) knüpft das DBG für die Kapitalgewinnbesteuerung nicht mehr an die Buchführungspflicht an. Es unterscheidet nur zwischen Privat- und Geschäftsvermögen. Es erklärt die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen ausdrücklich als steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG). Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen sind steuerbar. Solche Kapitalgewinne werden als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit betrachtet (Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG). Das ist auch bei der Auslegung des Begriffs Kapitalgewinne in Art. 206 Abs. 3 DBG zu beachten (Urteil 2A.87/2005 vom 28. April 2006 E. 2.2).
3.3 Wie das Bundesgericht bereits im grundsätzlichen Urteil 2A.200/ 1998 vom 28. Januar 1999 (ASA 69 797 E. 3d = StE 1999 B 74.31.1 Nr. 3 = RDAF 2000 II S. 400) ausführte, kann bei der Sondersteuer nach Art. 206 Abs. 2 DBG für die Unterscheidung von ordentlichen und ausserordentlichen Faktoren im Wesentlichen auf die bisherige Praxis zur Besteuerung der Liquidationsgewinne von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften nach Art. 53 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 43 BdBSt abgestellt werden. Gemäss Art. 53 Abs. 2 BdBSt entrichten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften bei der Liquidation eine volle Jahressteuer "auf den in der Berechnungs- und in der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen wie die natürlichen Personen (Art. 43 BdBSt)". Art. 43 BdBSt regelte die Jahressteuer der natürlichen Personen bei Aufhören der Steuerpflicht und Vornahme einer Zwischenveranlagung. Danach ist bei Aufhören der Steuerpflicht und bei Vornahme einer Zwischenveranlagung neben der Steuer vom Einkommen eine volle Jahressteuer auf den in der Berechnungs- und Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d und f BdBSt geschuldet. Sowohl bei Art. 206 Abs. 2 DBG wie auch bei
Art. 53 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 43 BdBSt geht es systemgemäss darum, die ordentlichen von den ausserordentlichen Einkünften zu trennen und letztere der Sondersteuer oder Jahressteuer zuzuführen. Damit soll verhindert werden, dass bei Beendigung der Steuerpflicht bzw. beim Wechsel des Systems der zeitlichen Bemessung ungerechtfertigte Steuervorteile entstehen.

Lehre und Rechtsprechung zum BdBSt gingen davon aus, dass der bei der Schlussabrechnung nach Art. 43 und 53 Abs. 2 BdBSt zu erhebenden Jahressteuer nicht nur Liquidationsgewinne unterliegen, die bei der Aufgabe oder Veräusserung des Unternehmens oder der (buchführungspflichtigen) Einzelfirma erzielt werden, sondern alle in der Berechnungs- und Veranlagungsperiode realisierten Reserven, die sonst wegen der Bemessungslücke unbesteuert blieben. Erfasst werden somit auch Reserven, die mit der Liquidation nicht unmittelbar zusammenhängen, unter Ausschluss des ordentlichen Betriebsgewinns. Es handelt sich um Wertzuwachsgewinne (Kapital- und Aufwertungsgewinne), die in der Berechnungsperiode durch Veräusserung, Verwertung oder Aufwertung von Geschäftsaktiven oder durch Auflösung von Geschäftsverbindlichkeiten wie Rückstellungen erzielt werden (Ernst Känzig, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 2. Aufl., N 10 zu Art. 43 und N 18 zu Art. 53 Abs. 2 BdBSt; Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Aufl. 1985, N 2 zu Art. 43 BdBSt; ASA 69 797 E. 3d, 66 56 E. 3c, 61 791 E. 2b). Die Jahressteuer nach Art. 43 bzw. 53 Abs. 2 BdBSt erfasste daher nicht nur Kapitalgewinne auf Anlagevermögen, sondern alle eigentlichen Kapital- und
Wertzuwachsgewinne. Das schloss auch Kapital- und Wertzuwachsgewinne mit ein, die auf Umlaufvermögen anfielen, beispielsweise auf den Warenvorräten oder auf sonstigem Umlaufvermögen oder auf Handelswaren (Känzig, a.a.O., N 18 zu Art. 53 Abs. 2 BdBSt; vgl. auch ASA 61 791 E. 6 für Art. 43 BdBSt). Davon auszunehmen ist der ordentliche Betriebsgewinn.

3.4 Nach dem Wortlaut von Art. 206 Abs. 3 DBG sind Kapitalgewinne immer ausserordentlich, gleichgültig ob sie häufig oder selten, regelmässig oder unregelmässig, in gleichbleibender oder in unterschiedlicher Höhe

anfallen. In der Doktrin wird demgegenüber betont, dass auch bei den Kapitalgewinnen zwischen ordentlichen und ausserordentlichen Erträgen zu unterscheiden sei (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 17 zu Art. 206; Dieter Weber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, N 28 und 31 ff. zu Art. 206 DBG).

In der Tat unterliegen nur eigentliche Kapital- und Wertzuwachsgewinne der Sondersteuer oder Jahressteuer, nicht dagegen ordentliche Betriebsgewinne, d.h. Einkünfte, wie sie im Rahmen von regelmässigen Geschäftsvorfällen erzielt werden. Diese bilden Gegenstand der laufenden Einkommens- oder Gewinnbesteuerung, weshalb es sich nicht rechtfertigt, sie der Sondersteuer oder Jahressteuer zu unterstellen (so bereits zu Art. 43 BdBSt: Känzig, a.a.O., N 7 zu Art. 43 BdBSt; Urteil vom 5. Dezember 1969, ASA 39 198 E. 2). Im Übrigen unterscheidet aber Art. 206 Abs. 2 und 3 DBG nicht zwischen Anlage- und Umlaufvermögen. Wie gesagt ist grundsätzlich über alle stille Reserven abzurechnen (ASA 69 797 E. 3e). Bei Warenvorräten ist es allerdings nicht immer leicht festzustellen, inwieweit früher geschaffene Reserven aufgelöst worden sind und inwieweit es sich um ordentlichen Betriebsgewinn handelt. Das entbindet indessen nicht von der Pflicht, im Einzelfall zu prüfen, ob es sich um ordentliche oder ausserordentliche Faktoren handelt, wie das Bundesgericht bereits in ASA 39 198 E. 2 S. 200 dargelegt hat.
3.5 Die Jahressteuer nach Art. 218 Abs. 2 und 3 DBG in Verbindung mit Art. 206 Abs. 3 DBG erfasst grundsätzlich auch alle Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften durch einen Liegenschaftenhändler.

Was den Liegenschaftenhandel betrifft, so hat das Bundesgericht in einem früheren Entscheid zwar befunden, dass Kapitalgewinne (Wertzuwachsgewinne) auf Liegenschaften für den Liegenschaftenhändler ordentliche Gewinne seien. Mit dieser Begründung hat es die Besteuerung eines Steuerpflichtigen geschützt, der bei Aufnahme der Tätigkeit als Liegenschaftenhändler nach Art. 41 Abs. 4 BdBSt einer Zwischenveranlagung unterworfen wurde und im System der Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung dieselben Gewinne in der folgenden Periode nochmals versteuern musste (ASA 49 478). Dieser Entscheid ist indessen zu Recht kritisiert worden. Es wurde geltend gemacht, Liegenschaftsgewinne fielen nicht regelmässig an. Falls keine Liegenschaftstransaktionen in der auf die Aufnahme der Tätigkeit folgenden Periode folgten, führe das zu einer Überbesteuerung. Es sei daher wohl sachgemässer, diese Gewinne in Anbetracht ihrer Aperiodizität und Unregelmässigkeit als ausserordentliche Faktoren zu betrachten und folglich nur in einer Steuerperiode als Bemessungsgrundlage heranzuziehen (Yersin, a.a.O., S. 112 f.; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, N 54 zu Art. 18 DBG).

Dem ist grundsätzlich zuzustimmen. Im Immobilienhandel sind Liegenschaftsgewinne in zeitlicher Hinsicht oft starken Schwankungen unterworfen, weshalb von einem regelmässigen Betriebsergebnis nicht ausgegangen werden kann. Dazu kommt, dass Liegenschaftenhandel auch im Rahmen einer Nebenerwerbstätigkeit oder einmalig ausgeübt wird. Es liegt daher nahe, Gewinne aus dem Liegenschaftenhandel auch unter dem Gesichtswinkel von Art. 218 Abs. 2 und 3 DBG grundsätzlich als ausserordentliche Einkünfte zu betrachten. In diesem Sinne hat das Bundesgericht in zwei neueren Urteilen, allerdings ohne nähere Begründung, Liegenschaftsgewinne von Liegenschaftenhändlern als ausserordentliche Faktoren behandelt (nicht publ. Urteile 2A.37/2004 vom 25. März 2004, E. 2.4, und 2A.544/2004 vom 9. Dezember 2004, E. 2.4). Im Urteil 2A.87/2005 vom 28. April 2006 hat das Bundesgericht sodann ausführlich begründet, weshalb Liegenschaftsgewinne von Liegenschaftenhändlern grundsätzlich ausserordentlichen Charakter tragen. Es hat nur den Fall vorbehalten, dass aufgrund ganz besonderer Umstände ausnahmsweise ordentlicher Gewinn oder eine Komponente ordentlicher Einkünfte vorliegen könnte.
4.
4.1 Der Beschwerdeführer ist von Beruf selbständiger Landwirt und Hotelier. Er wird seit Jahren als selbständig erwerbender Liegenschaftenhändler veranlagt. Wie aus einem früheren Verfahren des Beschwerdeführers bekannt ist (Verfahren 2A.156/2002), wurden schon im Jahre 1972 Projektstudien und Pläne zur Erschliessung und Einzonung der Grundstücke "E._____", Gbbl. Nr. 2115, mit dem Projekt "Hotel F._____" erstellt. Damals war noch der Vater des Beschwerdeführers Eigentümer dieser Parzelle. Ungefähr im Jahre 1978 wurden diese Arbeiten auch auf das Grundstück "C._____", Gbbl. Nr. 252, ausgedehnt. Die Zonenplanänderung und die entsprechenden Bauvorschriften wurden im Jahre 1982 durch die Gemeinde und die Baudirektion des Kantons Bern genehmigt. Damit wurde die Parzelle "C._____" zu Bauland, welches aber weiterhin land-

wirtschaftlich genutzt wurde. Die Projektierungsarbeiten kamen damals über den Stand der Zonenplanänderung und deren papiertechnische Erfassung nicht hinaus. Am 21. März 1985 erwarb der Beschwerdeführer das Grundstück "C._____" von seinem Vater. Im Jahre 1989 setzten die Planungsarbeiten wieder ein und im Herbst 1991 stellte der Beschwerdeführer das Gesuch für die Überbauung der beiden Grundstücke mit einem Hotel, einem Apparthotel und sechs Appartementgebäuden mit je zwei 3-Zimmer-Wohnungen und sechs 4-Zimmer-Wohnungen, die als Eigentumswohnungen verkauft werden sollten. Im Dezember 1992 wurde die Baubewilligung erteilt. In der Folge wurde etappenweise ein teilweise abgeändertes Projekt der Überbauung realisiert (Verzicht auf den Bau des Hotels) und im Jahre 1994 mit dem Verkauf der ersten auf dem Grundstück "C._____" erstellten Eigentumswohnungen begonnen (Urteil 2A.156/2002 vom 2. September 2002, S. 2 und Entscheid der Steuerekurskommission vom 19. Februar 2002, S. 2).
Gemäss einem Schreiben des Anwalts der Beschwerdeführer an die Steuerverwaltung vom 21. Januar 2003 (in der Steuererklärung "Übergangsperiode") konnten die Wohnungen der Überbauung "C._____" mit Ausnahme eines kleinen Studios bis Ende 2001 verkauft werden. Der Beschwerdeführer erzielte in den Jahren 1997 bis 2000 gemäss eigenen Angaben folgende Einkommen aus Liegenschaftenhandel (Verwaltungsgerichtsbeschwerde, S. 7):

1997/98 Fr._____ (durchschnittlich)
1999 Fr._____
2000 Fr._____
4.2 Das zeigt, dass die Geschäftstätigkeit des Beschwerdeführers darin bestand, die ihm zur Verfügung stehenden Baulandparzellen zu überbauen und die fertiggestellten Eigentumswohnungen zu veräussern. Das daraus erzielte Einkommen unterlag dabei naturgemäss - je nach Fertigstellungszeitpunkt und Nachfrage - relativ starken Schwankungen. Das wird auch von den Beschwerdeführern eingeräumt. Wann mit der Überbauung begonnen werden konnte, hing zudem von den planungs- und baurechtlichen Entscheiden ab. Es handelt sich hier nicht um einen seltenen, sondern um einen typischen Fall von Liegenschaftenhandel. Das ist ein Grund nebst anderen, weshalb Gewinne aus Liegenschaftenhandel grundsätzlich als ausserordentliche Einkünfte nach Art. 218 Abs. 2 und 3 DBG besteuert werden müssen.

Der Einwand der Beschwerdeführer, nur die Differenz zwischen dem ordentlich veranlagten Einkommen 1999/2000 und dem Einkommen gemäss den Sonderveranlagungen 1999 und 2000 sei ausserordentlich, ist unbegründet. Sowohl beim ordentlich veranlagten Einkommen aufgrund der Vergangenheitsbemessung als auch auf den mit der Sonderveranlagung aufgrund der Gegenwartsbemessung besteuerten Einkünften handelt es sich um Veräusserungsgewinne, die ihrer Natur nach Kapital- oder Liquidationsgewinne sind. Solche Einkünfte können daher in der Übergangsperiode nicht unbesteuert bleiben. Das führt nicht zu einer Überbesteuerung, wie die Beschwerdeführer geltend machen (Einsprache S. 4 Ziff. 14). Erfasst werden bloss die tatsächlich erzielten Kapitalgewinne, sei es mit der ordentlichen Besteuerung 1999/2000 gestützt auf die Einkünfte 1997/98, sei es mit der Jahressteuer auf den ausserordentlichen Einkünften der Jahre 1999 und 2000. Es entspricht dem Wesen jeder steuerlichen Schlussabrechnung, dass (namentlich beim Aufhören der Steuerpflicht) über alle Kapitalgewinne und bisher unbesteuert gebliebene Reserven abgerechnet wird. Die Übergangsbesteuerung nach Art. 218 Abs. 2 und 3 DBG kommt einer solchen Schlussabrechnung gleich.

Die Beschwerde der Steuerpflichtigen ist aus diesen Gründen abzuweisen.
II. Verwaltungsgerichtsbeschwerde 2A.260/2005
5.
5.1 Streitig ist der Abzug von 5 %, den die kantonale Steuerverwaltung bei der Berechnung der Kapitalgewinne 1999 und 2000 gewährte. Dieser Abzug stützt sich auf eine Praxis der kantonalen Steuerverwaltung, wonach für die Unkosten des Liegenschaftenhändlers bei der Berechnung des Liegenschaftsgewinns neben den Herstellungskosten ein Kostenanteil von 5 % des Verkaufserlöses bzw. des Verkehrswerts zugelassen werden kann. Damit soll den Kosten der Verwaltung und des Verkaufs der Liegenschaft Rechnung getragen werden.

Demgegenüber vertritt die Beschwerdeführerin (Eidgenössische Steuerverwaltung) mit ihrer Verwaltungsgerichtsbeschwerde die Ansicht, aufgrund des klaren Wortlautes von Art. 218 Abs. 2 in fine DBG verbleibe für die Anwendung eines Pauschalabzuges gestützt auf eine kantonale "Praxisfestlegung" kein Raum.

5.2 Gemäss Art. 218 Abs. 2 DBG, letzter Satz, können die "Aufwendungen, die mit der Erzielung der ausserordentlichen Einkünfte unmittelbar zusammenhängen", abgezogen werden. Diese Aufwendungen sind von den in Art. 218 Abs. 4 und 5 DBG geregelten ausserordentlichen Aufwendungen zu unterscheiden, die nicht mit ausserordentlichen Einkünften im Zusammenhang stehen und nur vor- oder nachgetragen werden können (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zu DBG, N 56 ff. zu Art. 218 ). Hier geht es einzig um Aufwendungen im Zusammenhang mit den ausserordentlichen Einkünften nach Art. 218 Abs. 2 und 3 DBG.

Es ist durch die Verwaltungspraxis anerkannt und unbestritten, dass auch ein Liegenschaftenhändler Anspruch darauf hat, die mit dem Verkauf und der Realisierung eines Liegenschaftsgewinnes zusammenhängenden Unkosten vom Verkaufserlös abzuziehen, auch wenn es sich bei den Liegenschaftsgewinnen um ausserordentliche Einkünfte im Sinne von Art. 218 Abs. 2 und 3 DBG handelt. Gegen die Berücksichtigung solcher Kosten ist auch im Lichte der bundesgerichtlichen Praxis nichts einzuwenden. In diesem Sinne äusserte sich die Eidgenössische Steuerverwaltung bereits in einem früheren Verfahren vor Bundesgericht (Verfahren 2A.192/2004, Vernehmlassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 26. Juli 2004, S. 3 Ziff. 4). Sie bringt indessen den Vorbehalt an, dass die Pauschalierung der Unkosten sich auf eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage abstützen müsse, was hier nicht der Fall sei.
5.3 Der von der Vorinstanz gewährte Abzug von 5 % vom Verkaufserlös stützt sich offenbar auf eine Verwaltungspraxis der bernischen Steuerverwaltung, wie sie in der "Neuen Steuerpraxis" (NStP 51/1997 S. 172 f.) erläutert wird. Es ist fraglich, ob es sich bei dieser (von der Vorinstanz so genannten) "Praxisfestlegung" um einen Pauschalabzug handelt und ob eine solche "Praxisfestlegung" im Rahmen der Besteuerung nach Art. 218 Abs. 2 DBG überhaupt zulässig ist. Pauschalabzüge im Steuerrecht bedürfen einer gesetzlichen Grundlage, welche in Art. 218 Abs. 2 DBG offensichtlich nicht gegeben ist (zur Pauschalierung, vgl. Rudolf Tschumper, Zur Frage der Pauschalierung im schweizerischen Steuerrecht, Diss. Zürich 1953, S. 10 ff., besonders 20 f.; ferner Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, N 70 ff. zu Art. 26 DBG; s. auch Verwaltungsgericht Basel-Stadt, Urteil vom 26. März 2001, StE 2002 B 24.7 Nr. 4). Wie die "Praxisfestlegung" der bernischen Steuerverwaltung zu interpretieren ist, kann indessen offen bleiben, weil der Abzug bereits aus anderen Gründen überprüft werden muss.
5.4 Es ist in der Tat nicht nachvollziehbar, welchen Unkosten die Vorinstanz mit der "Pauschale" von 5 % vom Verkaufserlös Rechnung trug oder tragen wollte. Über den Umfang des Liegenschaftenbetriebs und dessen Kostenstruktur bestehen aufgrund der eingereichten Akten keine Anhaltspunkte. Sofern es sich bei den mit dem Pauschalabzug zu berücksichtigenden Kosten um die Mäklergebühren und die Promotionskosten handelt, die für den Liegenschaftenhändler wohl den Hauptbestandteil der aufgrund von Art. 218 Abs. 2 in fine DGB abziehbaren Aufwendungen darstellen, dürften diese bereits in den Bauabrechnungen (die nicht bei den Akten liegen) enthalten sein, so dass die Anwendung der Pauschale zu einem doppelten Abzug führen würde, was nicht angeht. Im Übrigen ist unbekannt, mit welchen Überlegungen die bernische Steuerverwaltung gerade zu einer Pauschale von 5 % gelangte. Der Prozentsatz stammt wohl aus dem interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, wo es aber um eine andere Frage geht, und dürfte nicht auf Statistiken über die im Normalfall mit dem Liegenschaftsgewinn unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen von Liegenschaftenhändlern beruhen.

Unter diesen Umständen rechtfertigt es sich, die Beschwerde der Eidgenössischen Steuerverwaltung gutzuheissen und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen. Diese erhält damit Gelegenheit, die Anwendung der Pauschale zu rechtfertigen oder aber die abziehbaren Aufwendungen konkret, aufgrund der nachgewiesenen Auslagen, neu zu berechnen.
6.
Nach dem Gesagten ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde der Steuerpflichtigen abzuweisen. Die Beschwerde der Eidgenössischen Steuerverwaltung ist hingegen gutzuheissen und die Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. Da die Steuerpflichtigen unterliegen, haben sie die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen; sie haften hierfür solidarisch (Art. 156 Abs. 1 und 3 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verfahren 2A.679/2005 und 2A.690/2005 werden vereinigt.

2.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde 2A.679/2005 von A._____ und B.X._____ wird abgewiesen.
3.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde 2A.690/2005 der Eidgenössischen Steuerverwaltung wird gutgeheissen, der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 18. Oktober 2005 wird aufgehoben und die Sache zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an diese zurückgewiesen.
4.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 6'000.– wird den Beschwerdeführern A._____ und B.X._____ unter Solidarhaft auferlegt.
5.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 3. November 2006
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: