

II. Bundessteuern

A. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990

- 93 Wertzerlegungs-/Präponderanzmethode (Art. 18 DBG in der bis 31. Dezember 2000 geltenden Fassung).
- Stichtag für den Wechsel von der Wertzerlegungs- zur Präponderanzmethode im DBG ist der 1. Januar 1995.

15. Mai 2003 in Sachen M. + R.F., BB.2001.50012/E 5031

Aus den Erwägungen

1. a) Die vorliegende Beschwerde betrifft die Steuerperiode 1995/96. Für die Beurteilung massgebend ist somit das am 1. Januar 1995 in Kraft getretene Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990. Dessen Art. 18 lautet in der bis 31. Dezember 2000 geltenden Fassung wie folgt:

"1 Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit.

2 Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen.

3 (...)

4 (...)"

b) Nach Auffassung des Bundesgerichts (BGE 92 I 49) war eine sachgemässe, der gesetzlichen Ordnung des bis Ende 1994 geltenden Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteu-

er (BdBSt) entsprechende Besteuerung in der Regel nur dann gewährleistet, wenn bei gemischt genutzten Liegenschaften eine Wertzerlegung erfolgte, und zwar nach dem Verhältnis, in dem die private und die geschäftliche Zweckbestimmung zueinander standen (sog. Wertzerlegungsmethode). Der erwähnte Art. 18 Abs. 2 DBG statuiert demgegenüber die sog. Präponderanzmethode. Danach sind dem Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte zuzuordnen, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen. Ein Vermögenswert dient dann vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit, wenn er zu mehr als 50 % geschäftlich genutzt wird (M. Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel 2000, Art. 18 DBG N 54 ff.; StR 1999, S. 669 ff.).

2. a) Mit dem Tod von E. F. (Mutter des Beschwerdeführers) am 18. Dezember 1981 gelangte die Liegenschaft GB B. Nr. 2584, Plan 83, Parz. 4087, 34.22 a Gebäudeplatz und Umgelände, mit Wohnhaus Nr. 2444, Hühnerhaus, Garage und Schweinestall Nr. 2445 sowie Hühnerhaus Nr. 612 in das Eigentum der Erbengemeinschaft E. F.. Mit "Teil-Erbteilungsvertrag Nr. 1" vom 6. September 1984 übertrug die Erbengemeinschaft E. F. das Eigentum an der Parzelle 4087 per 1. Januar 1984 zu einem Übernahmewert von Fr. 685'000.-- an den Miterben M. F.. Bereits im Jahr 1983 baute M. F. das als Restaurationsbetrieb und als Wohnhaus benutzte Gebäude Nr. 2444 für ca. Fr. 1.5 Mio. auf eigene Rechnung um. Die Parzelle 4087 wurde sowohl geschäftlich als auch privat genutzt.

b) Mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom 15. November 1993 wurde von der Parzelle 4087 ein Teil abparzelliert. Die neue Parzelle 5519 mit dem Restaurant weist eine Fläche von 1772 m² auf und stellt unstreitig Geschäftsvermögen dar. Die verbleibende Parzelle 4087 mit Scheune weist neu eine Fläche von 1650 m² auf und stellt unstreitig Privatvermögen dar.

c) Die Vorinstanz hat gestützt auf diesen Sachverhalt einen Kapitalgewinn von durchschnittlich Fr. 196'250.-- aus der Überführung der (nach der Abparzellierung verbleibenden) Parzelle 4087 ins Privatvermögen aufgerechnet. Nach ihrer Auffassung gilt für die Steueranlagung 1995/96 das DBG und sind die Jahre 1993/94 zur Bemessung heranzuziehen. Mit dem Übergang von der Wertzerle-

gungs- zur Präponderanzmethode sei daher entscheidend, ob zu Beginn der Bemessungsperiode, also am 1. Januar 1993, gemischt genutzte Liegenschaften als Geschäfts- oder Privatvermögen gelten. Aufgrund der mehrheitlich geschäftlichen Nutzung der ursprünglichen Parzelle 4087 stellte diese nach Auffassung der Vorinstanz gemäss der nach dem DBG anwendbaren Präponderanzmethode am 1. Januar 1993 Geschäftsvermögen dar. Mit der Abparzellierung mittels Vertrag vom 15. November 1993 habe eine Überführung ins Privatvermögen stattgefunden, welche zur erwähnten Aufrechnung führte.

d) Der Vertreter der Beschwerdeführer wendet dagegen ein, die neue Parzelle 4087 sei mit Vertrag vom 15. November 1993, also unter Geltung des dBSt, formell vom dannzumaligen Geschäftsvermögen abgetrennt worden. Mit andern Worten sei unter Geltung des dBSt Privatvermögen gemäss Wertzerlegungsmethode durch Parzellierung zu ausschliesslichem Privatvermögen geworden. Wenn dieser Vorgang gestützt auf das DBG als Überführung von Geschäfts- ins Privatvermögen beurteilt werde, dann liege eine echte Rückwirkung vor, welche nicht hinzunehmen sei. Die "definitive" Zuschlagung des "Privatvermögens nach altem Recht" zum Privatvermögen sei vor Inkrafttreten des DBG erfolgt.

e) Streitig ist also, ob die mit dem DBG eingeführte Präponderanzmethode per 1. Januar 1995 (Inkrafttreten des DBG) oder per 1. Januar 1993 (Beginn der Bemessungsperiode für die direkte Bundessteuer 1995/96; Art. 43 DBG) anzuwenden ist. Da der Wechsel von der Wertzerlegungs- zur Präponderanzmethode im DBG weder übergangsrechtlich ausdrücklich angeordnet worden ist noch sich aus dem Sinnzusammenhang des DBG als klar gewollt ergibt, gilt das allgemeine "Rückwirkungsverbot". Dazu wird in BGE 102 Ia 32 ff. folgendes ausgeführt:

" a) Das Bundesgericht hat wiederholt festgestellt, von Rückwirkung eines Steuergesetzes könne nur gesprochen werden, wenn die Rechtsfolge der Steuerpflicht an Tatbestände anknüpfe, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes liegen, nicht aber auch dann, wenn lediglich der Umfang der Steuerpflicht nach Tatsachen bestimmt werde, die vor dem

Inkrafttreten des Gesetzes eingetreten seien (BGE 74 I 104 mit Verweisungen, 101 Ia 85 f. E. 2).

Mit dieser Formel soll zum Ausdruck gebracht werden, dass ein neues Steuergesetz für die Bestimmung des nach seinem Inkrafttreten vorhandenen Steuerobjektes auf die Jahre vor dem Inkrafttreten als Bemessungsgrundlage zurückgreifen darf. Die Praenumerandobesteuerung des Einkommens beruht ja auf dem methodischen Grundsatz, dass das zu besteuernde Einkommen der Veranlagungsperiode nach dem in den vorangehenden Jahren (Bemessungsperiode) erzielten Einkommen festgelegt wird. Diese heute allgemein übliche Methode ist nach der erwähnten Bundesgerichtspraxis auch bei einem Wechsel der Gesetzgebung zulässig. Vor dem Inkrafttreten der neuen Steuervorschriften eingetretene Tatsachen dürfen als Elemente der Bemessung verwendet werden, wenn es darum geht, das Steuerobjekt zu bestimmen.

b) Von der Bemessung der ordentlichen Einkommenssteuer aufgrund der in der Bemessungsperiode erzielten Einkünfte ist die Besteuerung der Kapitalgewinne zu unterscheiden. (...)

Werden Vermögensgewinne bei der Praenumerandobesteuerung irgendwie in die ordentliche Einkommensbesteuerung einbezogen, so stellt dies eine klare Abweichung vom methodischen Grundgedanken dar, dass das laufende Einkommen der Steuerperiode, welches das eigentliche Steuerobjekt bildet, nach den aus den Vorjahren sich ergebenden Elementen zu bemessen sei; denn der ausserordentliche Kapitalgewinn hat einmaligen Charakter und wird sich in der Steuerperiode nicht wiederholen. Der Einbezug in die Besteuerung des Einkommens ist ein Notbehelf; man will auf diese Weise den einmaligen Vermögenszugang steuerlich erfassen, ohne eine eigentliche Spezialsteuer schaffen zu müssen, verlässt aber dabei die Grundidee der Schätzung des laufenden Einkommens nach dem Einkommen der Vorjahre. (...) Anzuwenden ist daher das im Zeitpunkt der Erzielung dieses Kapitalgewinnes geltende Recht."

Beim vorliegend zur Diskussion stehenden (angeblichen) Gewinn aus Überführung einer Liegenschaft vom Geschäfts- ins Privatvermögen handelt es sich um einen Kapitalgewinn im Sinne der dargestellten bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Anzuwenden ist daher

das im Zeitpunkt der Erzielung des (angeblichen) Kapitalgewinnes geltende Recht, also der bis Ende 1994 geltende Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer. Es ist folglich P. Gurtner zuzustimmen, dass Stichtag für die Zuteilung einer gemischt genutzten Liegenschaft nach der Präponderanzmethode der 1. Januar 1995 und nicht der 1. Januar 1993 ist (Änderungen bei der Kapitalgewinnbesteuerung Selbständigerwerbender, in: *Mélange en l'honneur du Professeur Raoul Oberson*, 1995, S. 63; so auch B. Zwahlen, *Das neue Recht der direkten Bundessteuern aus der Sicht der Kantone*, in: *Der Schweizer Treuhänder* 1993, S. 282). Im vorliegenden Fall, wo am 15. November 1993 eine grundbuchrechtliche Verselbstständigung des privaten Teils der ursprünglichen Parzelle 4087 durch Parzellierung erfolgte, ist gestützt auf das Merkblatt "Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Artikel 18 DBG (Ausdehnung der Kapitalgewinnsteuerpflicht, Übergang zur Präponderanzmethode und deren Anwendung)" (publiziert in ASA 61 S. 507 ff.) davon auszugehen, dass auch die Eidgenössische Steuerverwaltung die Auffassung vertritt, dass die bisherige Steuerfreiheit auf dem privat genutzten Teil gewahrt bleibt (vgl. Ziff. 2.2). Die von Agner/Jung/Steinmann (Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, Art. 18 DBG N 6; vgl. auch StE 1998 B 23.2 Nr. 20) vertretene Auffassung, massgebend seien die Verhältnisse am 1. Januar 1993, weil die Jahre 1993/94 die Berechnungsgrundlage für die unter dem neuen Recht stehende Steuerperiode 1995/96 bilden, und nach dem 1. Januar 1993 angelegte grundbuchliche Transaktionen nach dem neuen Recht beurteilt werden müssten, ist abzulehnen, da sie gegen die dargelegte bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Rückwirkungsverbot verstösst.

Landwirtschaftliche Rekurskommission

I. Güterregulierung

94 Berücksichtigung von Direktzahlungen bei der Bonitierung.

- **Direktzahlungen sind bei der Bonitierung zu berücksichtigen.**
- **Persönliche Gründe, die den Bezug von Direktzahlungen verunmöglichen, sind unbeachtlich. Einzig objektive Gründe, die einem Bezug von Direktzahlungen entgegenstehen, sind bonitierungsrelevant.**

Aus einem Entscheid der Landwirtschaftlichen Rekurskommission vom 2. April 2003 in Sachen M. gegen Bodenverbesserungsgenossenschaft S

Aus den Erwägungen:

3.4.2. (...) Der Beschwerdeführer macht sinngemäss geltend, die Berücksichtigung von Direktzahlungen verstosse gegen die Rechtsgleichheit, da er nicht direktzahlungsberechtigt sei.

Weder aus dem LwG-AG noch aus dem BVD lässt sich dem Wortlaut nach entnehmen, ob Direktzahlungen in die Bonitierung einzubeziehen seien oder nicht. Wie bereits erwähnt (...), bestimmt § 77 Abs. 1 BVD, dass der Boden nach dem Ertragswert zu bewerten sei. Die Anleitung für die Schätzung des landwirtschaftlichen Ertragswertes (kurz: Schätzungsanleitung) vom 25. Oktober 1995 (Anhang I zur VBB) schreibt in Ziff. 1.2, S. 10, vor, dass für die Ertragswertberechnung die Durchschnittswerte nicht nur auf der Basis der Entwicklung von Preisen und Kosten, sondern auch von Direktzahlungen ermittelt werden. Dass bei der Bonitierung Direktzahlungen mitberücksichtigt werden, entspricht daher der gesetzlichen Vorgabe und wird auch von der neueren Lehre bejaht (Martin Calörtscher, Bodenbewertung und Ertragswertschätzung für Landumlegungen in der Landwirtschaftszone, Zürich 1996, S. 92 f.; Schreiben des Bundesamtes für Landwirtschaft vom 11. Juni 1999 [...]). Der Wert des landwirtschaftlichen Bodens bemisst sich für