

Direkte Bundessteuer

Übergangsbestimmungen, Differenzsteuerverfahren natürliche Personen

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 63/1997 vom 11. Dezember 1997

Die klaren Übergangsbestimmungen des DBG für den Wechsel von der zwei-jährigen Veranlagung mit Vergangenheitsbemessung zur einjährigen Veranlagung mit Gegenwartsbemessung bei den natürlichen Personen sind von den Gerichten und Verwaltungsbehörden ohne Prüfung auf ihre Vereinbarkeit mit dem Verfassungsrecht anzuwenden.

I. Sachverhalt

1. Am 3. Oktober 1996 hat die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer den Beschwerdeführern die Veranlagung für die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 1995 zugestellt. Bei der Festlegung des Steuerbetrages von Fr. 35'673.– ging die Verwaltung gemäss der Übergangsbestimmung Art. 218 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) vor, welche das Differenzsteuerverfahren vorsieht. Entsprechend wurde der Steuerbetrag zunächst nach den altrechtlichen Bestimmungen des Bundesbeschlusses über die direkte Bundessteuer (BdBSt) aufgrund des durchschnittlichen Einkommens für die Jahre 1993 und 1994 ermittelt und anschliessend nach den Bestimmungen des seit 1. Januar 1995 geltenden DBG aufgrund des Einkommens für 1995. Erhoben wurde der höhere der beiden Steuerbeträge, in casu der nach DBG ermittelte Betrag.

2. Gegen diese Veranlagung haben die Beschwerdeführer am 25. Oktober 1996 Einsprache erhoben, welche die kantonale Verwaltung mit Entscheid vom 1. November 1996 abgewiesen hat.

3. Gegen diesen Entscheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 25. November 1996. Die Beschwerdeführer beantragen, die Vergleichsveranlagung aufzuheben und die direkte Bundessteuer pro 1995 einerseits nach BdBSt auf der Bemessungsgrundlage 1993/1994 (durchschnittliches ordentliches Einkommen 1993/94 abzüglich ausserordentlicher Liegenschaftsaufwand 1993/94) und andererseits nach DBG auf der Bemessungsgrundlage 1995 (ordentliches Einkommen 1995 abzüglich ausserordentlicher Liegenschaftsaufwand 1993/1994) zu berechnen, wobei die höhere der beiden Steuern zu erheben sei. Auf die Einzelheiten ihrer Begründung wird in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen, soweit sie für den Entscheid von Bedeutung sind.

4. Die kantonale Verwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 4. Februar 1997 wie auch die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 12. De-

zember 1996 beantragen, die Beschwerde abzuweisen. Ihre Begründungen ergeben sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen.

5. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden; eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

II. Entscheidungsgründe

1. Die Beschwerdeführer beantragen, die Vergleichsveranlagung zur direkten Bundessteuer pro 1995 vom 3. Oktober 1996 aufzuheben und die direkte Bundessteuer pro 1995 nach BdBSt auf der Bemessungsgrundlage 1993/94 (durchschnittliches ordentliches Einkommen 1993/94 abzüglich ausserordentlicher Liegenschaftsaufwand 1993/94) einerseits und andererseits nach DBG auf der Bemessungsgrundlage 1995 (ordentliches Einkommen 1995 abzüglich ausserordentlicher Liegenschaftsaufwand 1993/1994) zu berechnen, wobei der höhere der beiden ermittelten Steuerbeträge zu erheben sei.

2. a) Das DBG wurde auf den 1. Januar 1995 in Kraft gesetzt. Art. 41 DBG sieht vor, dass die Kantone frei sind, in Abweichung von Artikel 40 DBG, welcher eine zweijährige Steuerperiode festlegt, für die zeitliche Bemessung eine einjährige Steuerperiode entsprechend einem Kalenderjahr festzulegen, wobei das gleiche Kalenderjahr als Bemessungsperiode heranzuziehen ist. In diesem Fall gelten gemäss Art. 41 DBG die Vorschriften des 3. Kapitels der Übergangsbestimmungen (Art. 208-220 DBG). Der Kanton Basel-Stadt hat von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht. Art. 9 der Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer vom 20. Dezember 1994 (DBStV) sieht vor, dass für die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer der natürlichen Personen die einjährige Veranlagung mit Gegenwartsbemessung gemäss Art. 41 DBG gilt.

b) Die Übergangsbestimmung von Art. 218 DBG regelt den Wechsel von der zweijährigen Veranlagung mit Vergangenheitsbemessung zur einjährigen Veranlagung mit Gegenwartsbemessung. Die Einkommenssteuer der natürlichen Personen für die erste Steuerperiode nach dem Wechsel gemäss Art. 41 DBG wird nach altem und nach neuem Recht provisorisch veranlagt. Ist die nach neuem Recht berechnete Steuer höher, so wird diese, andernfalls die nach altem Recht berechnete Steuer geschuldet. Vorbehalten bleibt die Besteuerung ausserordentlicher Erträge nach altem Recht. Ergänzend wird in Art. 8 Abs. 2 der bundesrätlichen Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen ausgeführt, dass unter Ausklammerung der Kapitalgewinne und Wertvermehrungen gemäss Art. 8 Abs. 1 die Einkommenssteuer für die erste einjährige Steuerperiode nach dem Wechsel zuerst nach den Bestimmungen des Bundesratsbeschlusses über die direkte Bundessteuer (insbesondere unter Berücksichtigung der zweijährigen Vergangenheitsbemessung) und danach gemäss dem Recht des DBG und entspre-

chend der einjährigen Gegenwartsbemessung veranlagt wird; geschuldet ist jedoch allein der daraus resultierende höhere der beiden Steuerbeträge (Art. 218 DBG).

3. a) Die Beschwerdeführer haben an ihrer Liegenschaft infolge Wasserschadens im Jahre 1993 aufwendige Renovationsarbeiten vornehmen lassen müssen, welche insgesamt auf Fr. 665'460.– zu stehen kamen. Sie bringen vor, wegen des Differenzsteuerverfahrens würde der Abzug dieses nicht geplanten, ausserordentlichen Aufwandes verunmöglicht, weil der nach DBG aufgrund der Bemessungsgrundlage des Einkommens für das Jahr 1995 und ohne Abzug der ausserordentlichen Kosten ermittelte Steuerbetrag höher ausgefallen sei als derjenige, welcher nach BdBSt aufgrund der Bemessungsgrundlage der Jahre 1993/94 und unter Berücksichtigung des ausserordentlichen Renovationsaufwandes errechnet worden sei. Dies sei nicht mit dem aus Art. 4 BV abgeleiteten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar. Deshalb beantragen die Beschwerdeführer, die Liegenschaftskosten der Jahre 1993/94 auch bei der Bemessung des Einkommens 1995 zum Abzug zuzulassen.

b) Ein solches Vorgehen sehen die Übergangsbestimmungen des DBG allerdings nicht vor und entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer liegt diesbezüglich auch keine Gesetzeslücke vor. Die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer hat die Steuerschuld der Beschwerdeführer somit entsprechend den obgenannten Bestimmungen mittels Vergleichsveranlagung richtig festgelegt. Soweit die Beschwerdeführer rügen, dass die Übergangsbestimmungen des DBG gegen den aus Art. 4 BV abgeleiteten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstossen, muss ihnen entgegengehalten werden, dass Art. 113 Abs. 3 und Art. 114bis Abs. 3 BV es allen Gerichten und Verwaltungsbehörden des Bundes und der Kantone gebieten, Bundesgesetze unabhängig von einer allfälligen Verfassungswidrigkeit anzuwenden. So bleibt auch der kantonalen Verwaltung und der Steuerrekurskommission nichts anderes übrig, als die klaren Bestimmungen des DBG anzuwenden, und es kann offen gelassen werden, ob die Übergangsbestimmungen des DBG tatsächlich im Einklang mit dem Verfassungsrecht stehen.

4. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die kantonale Verwaltung die Bestimmungen des DBG zur Vergleichsveranlagung richtig angewendet hat, weshalb die Beschwerde abzuweisen ist.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.