

Internationales Steuerrecht

Steuerausscheidung: Schuldzinsenabzug

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 12/1998 vom 26. März 1998

Im internationalen Verhältnis werden, sofern kein Doppelbesteuerungsabkommen anderslautende Ausscheidungsvorschriften enthält, die Schuldzinsen entsprechend den bundesrechtlichen Regeln zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung quotenmässig nach Lage der Aktiven repartiert. Bei der Bestimmung der Repartitionswerte der Aktiven sind die kantonalen Vorschriften über die Bewertung der Liegenschaften anwendbar.

I. Sachverhalt

1. Die Rekurrenten sind Eigentümer eines Einfamilienhauses in Basel. Ausserdem gehört ihnen ein Anteil an einem Mehrfamilienhaus in Luxemburg. In der Steuererklärung 1992 hatten die Rekurrenten einen Ertrag aus der Liegenschaft in Luxemburg von Fr. 35'193.– deklariert und den Wert der Liegenschaft bezifferten sie auf Fr. 300'000.–; bezüglich der Liegenschaft in Basel machten sie einen Verlust von Fr. 35'013.– geltend.

2. Mit Steuerausscheidung vom 1. Dezember 1993 verlegte die Steuerverwaltung die Schuldzinsen proportional nach Lage der Aktiven. Der Steuerwert der Liegenschaft in Luxemburg wurde auf Fr. 584'667.– festgesetzt. Die entsprechende Steueranverlangung zu den kantonalen Steuern des Fälligkeitsjahres 1993 (Einkommen 1992, Vermögen 1993) wurde den Rekurrenten am 27. Januar 1994 zugestellt.

3. Gegen diese Veranlagung erhoben die Rekurrenten mit Schreiben vom 22. Februar 1994 Einsprache. Die Einsprachebegründung reichten sie innert erstreckter Frist am 9. April 1994 nach. Mit Einspracheentscheid vom 21. Februar 1995 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache im Sinne der Erwägungen teilweise gut, wies sie im übrigen jedoch ab.

4. Der vorliegende Rekurs vom 16. März 1995 und die Rekursbegründung vom 26. April 1995 richten sich gegen diesen Einspracheentscheid. Die Rekurrenten beantragen darin, die Schuldzinsen seien im Verhältnis des Inlands- zum Gesamteinkommen und nicht nach Lage der Aktiven im internationalen Verhältnis zu verlegen, der Steuerwert der Liegenschaft in Luxemburg sei auf Fr. 240'000.– zu reduzieren und es seien Fr. 6'805.– für die Behebung von versteckten Mängeln als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zuzulassen. Auf die Einzelheiten ihrer Rekursbegründung wird, soweit sie für den Entscheid von Belang sind, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 8. Februar 1996 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen.

II. Entscheidungsgründe

1. Die Rekurrenten beantragen sinngemäss, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 21. Februar 1995 sei aufzuheben und die Schuldzinsen seien im Verhältnis des Inlandeinkommens zum Gesamteinkommen zu verlegen. Weiter sei der Steuerwert der Liegenschaft in Luxemburg auf Fr. 240'000.– zu reduzieren und die geltend gemachten Kosten für die Behebung von versteckten Mängeln seien als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zuzulassen

2. a) Die vorliegend zu entscheidende Frage nach der Verlegung der Schuldzinsen gehört in das Gebiet der internationalen Doppelbesteuerung. Der vom Rekurrenten angerufene Art. 46 Abs. 2 BV schützt im internationalen Verhältnis nicht vor Doppelbesteuerungen. Dieser Schutz kann nur durch Staatsverträge erreicht werden. Die vom Bund mit anderen Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) schaffen Kollisionsnormen, d.h. Rechtsnormen, die festlegen, welcher Steuererhoheitsträger bei Kollision zweier oder mehrerer Steuersysteme zur Besteuerung berechtigt ist (Höhn, Steuerrecht, 7. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 534 ff.). Das DBA zwischen der Schweiz und Luxemburg ist erst im Jahr 1994 in Kraft getreten und somit auf den vorliegenden Sachverhalt, welcher das Jahr 1992 betrifft, nicht anwendbar. Abgesehen davon befassen sich die DBA, wie schon die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid zutreffend festgehalten hat, regelmässig nur mit der Zuteilung der Aktiven und regeln die Bewertung von Immobilien sowie die Verlegung von Schulden und Schuldzinsen nicht. Auch das DBA Schweiz-Luxemburg enthält keine entsprechenden Bestimmungen.

b) Besteht zwischen den in Frage stehenden Ländern kein Staatsvertrag oder enthält ein bestehender Staatsvertrag keine Regelung des Schuldzinsenabzuges, so ist jeder Staat frei, das Verteilungssystem zur Anwendung zu bringen, das seiner internen Gesetzgebung entspricht. Dabei gelten die vom Schweizerischen Bundesgericht für die interkantonale Doppelbesteuerung entwickelten Kollisionsnormen als massgebliches internes Recht. Dies entspricht auch der Regelung in Art. 37 Abs. 1 StG, welche bei interkantonalen und internationalen Beziehungen die geltenden bundesrechtlichen und staatsvertraglichen Bestimmungen vorbehalten. Somit hat der Kanton Basel-Stadt den Begriff des in Basel steuerbaren Reinvermögens gemäss den Grundsätzen zu bestimmen, die ihm von Bundesrechts wegen aus der interkantonalen Doppelbesteuerungspraxis auferlegt sind. Für das interkantonale Verhältnis kommt die proportionale Schuldzinsenverteilung nach Lage der Aktiven zur Anwendung. Unabhängig von einer allfälligen grundpfändlichen Sicherstellung und der Lokalisierung der belasteten Grundstücke lässt somit der Kanton Basel-Stadt nur jenen An-

teil der weltweiten Schuldzinsen des Steuerpflichtigen zum Abzug zu, welcher dem Anteil der hier steuerbaren Aktiven proportional entspricht.

c) Die Rekurrenten verweisen in diesem Zusammenhang auf Art. 24 BdBSt, nach welchem die vollen Abzüge gemäss Art. 22 BdBSt nur gewährt werden, wenn das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen der Steuer unterliegt. Unterliege nur ein Teil des Einkommens der Steuer, so seien die Abzüge nach dem Verhältnis dieses Teils des Einkommens zum gesamten Einkommen zulässig. Wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 8. Februar 1996 zutreffend ausführt, ist das Bundesgericht zur Erkenntnis gelangt, dass die wörtliche Anwendung von Art. 24 BdBSt in gewissen Fällen zu stossenden Ergebnissen führt. Dieser Norm liege die Überlegung zugrunde, die in Art. 22 BdBSt genannten Aufwendungen schmäleren das ganze Einkommen und sie seien daher gleichmässig zu verteilen. Dieser Grundgedanke treffe jedoch nicht ausnahmslos zu, insbesondere nicht für Schuldzinsen. Soweit Aufwendungen in einem speziell engen Zusammenhang mit einzelnen steuerbaren Einkünften stünden, wie dies regelmässig bei Passivzinsen der Fall sei, dränge sich eine andere Verlegung auf. Als sachgerecht und angemessen erweise sich unter diesen Umständen eine Aufteilung nach Lage der Aktiven, wie sie auch im interkantonalen Verhältnis gelte (ASA 34, S. 349 f.; StE 1990 BdBSt A 32, Nr. 3). Aus Art. 22 und Art. 24 BdBSt können somit die Rekurrenten nichts zu ihren Gunsten ableiten. An der Verlegung der Schuldzinsen nach Lage der Aktiven durch die Vorinstanz ist nichts auszusetzen. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

3. Um die Schuldzinsen nach Lage der Aktiven verlegen zu können, müssen vorerst die gesamten Aktiven betragsmässig festgestellt werden.

a) Die Rekurrenten sind der Ansicht, dass der von der Vorinstanz nach baselstädtischen Grundlagen ermittelte Wert einer im Ausland gelegenen Liegenschaft nie auch nur annähernd dem Realwert im Ausland entsprechen könne. Sie hätten in ihrer Einsprache mehrere Alternativen zur Ermittlung des Wertes der Liegenschaft in Luxemburg dargelegt. Der beantragte Wert von Fr. 240'000.– entspreche dem effektiven Ertragswert der Liegenschaft in Luxemburg nach den Richtlinien der Eidgenössischen Steuerverwaltung, also nach internem Schweizer Recht. Demgegenüber vertritt die Steuerverwaltung den Standpunkt, dass vorliegend der von ihr ermittelte Bundessteuerwert massgebend sei.

b) Wie bereits unter Ziff. 2 lit. a ausgeführt, besteht kein Staatsvertrag zwischen der Schweiz und Luxemburg, welcher die Bewertung von Immobilien regelt. Somit kommen auch für die Schätzung der Vermögenswerte die Bestimmungen des Rechts zur Anwendung, welche im interkantonalen Verhältnis gelten (vgl. Ziff. 2 lit. b der Erwägungen).

c) Die Vorinstanz hat dementsprechend die Berechnung des Steuerwertes der in Luxemburg vermieteten Liegenschaft richtigerweise nach den baselstädtischen Bestimmungen vorgenommen. Gemäss § 63 StG sind vermietete Liegenschaften zum

Ertragswert zu schätzen. Für die Ermittlung des Ertragswertes wurde zufolge der Regelung in § 33 Abs. 1 Vo StG auf die Bruttomietzinseinnahmen desjenigen Jahres abgestellt, das dem Bewertungsstichtag vorausgeht. In Übereinstimmung mit § 33 Abs. 6 Vo StG wurde für die Kapitalisierung ein Satz angewendet, welcher 2^{1/2}% über dem Zinssatz für neue 1. Hypotheken auf Wohnbauten der Basler Kantonalbank per Ende September vor einem Verwertungsstichtag liegt. Diese Berechnung ergab einen Steuerwert BS von Fr. 579'305.–. Mit einem alle zwei Jahre neu von der Eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegebenen Kreisschreiben über die Bewertung von Grundstücken zum Zweck der Vermögensbesteuerung der übrigen juristischen Personen, dessen Regeln sie auch für die Liegenschaftsbewertung bei der interkantonalen Steuerauscheidung als anwendbar erklärt, wird sodann sichergestellt, dass die nach unterschiedlichen kantonalrechtlichen Bewertungsregeln ermittelten Steuerwerte eine vergleichbare Grundlage erhalten, um die Verhältniszahlen für die Schulden- und Schuldzinsverteilung ermitteln zu können (*Flubacher/Filli*, Steuerliche Bewertung des unbeweglichen Vermögens, in: Cahiers de droit fiscal international, Volume LXXVIa, 1991, S. 540). Für die Veranlagungsperiode 1993/94 (Berechnungsperiode 1991/92) ist das Kreisschreiben Nr. 4 vom 3. Februar 1993 massgebend, wonach im Kanton Basel-Stadt für nichtlandwirtschaftliche Grundstücke der Bundessteuerwert (Repartitionswert) 170 % des kantonalen Steuerwertes beträgt. Ausgehend vom Steuerwert BS von Fr. 579'305.– beträgt der Repartitionswert für die Liegenschaft der Rekurrenten in Luxemburg, deren Steuerwert nach baselstädtischen Bestimmungen errechnet wurde, somit Fr. 984'818.–. Der Repartitionswert war für die Vorinstanz lediglich zur Berechnung der prozentualen Anteile der Aktiven, die auf den Kanton Basel-Stadt und auf Luxemburg entfallen, massgebend. Zur Bestimmung des steuerbaren Vermögens wurde die Differenz zwischen dem Repartitionswert und dem Steuerwert BS von Fr. 405'513.– wieder zum Abzug gebracht.

d) Diese Berechnungsweise der Vorinstanz ist korrekt und steht im Einklang mit internem Recht. Weder kann das DBA Schweiz-Luxemburg, welches im vorliegend relevanten Zeitraum noch nicht in Kraft war, noch Art. 46 Abs. 2 BV im internationalen Verhältnis eine allfällige Doppelbesteuerung verhindern. Der von den Rekurrenten erwähnte Steuerrekurskommissionsentscheid vom 15. Juni 1987 (StRKE Nr. 31/1987 i.S. N.) handelt von Bewertungsrichtlinien, die im vorliegend massgeblichen Jahr 1992 keine Geltung mehr hatten, weshalb die Rekurrenten daraus nichts ableiten können. Zudem liegt entgegen der Behauptung der Rekurrenten eine Ungleichbehandlung nicht vor. Vielmehr wird mit der vorliegenden Berechnungsweise sichergestellt, dass der Steuerwert der vermieteten Liegenschaft in Luxemburg, an welcher den Rekurrenten ein Anteil gehört, auf dieselbe Art und Weise festgesetzt wird, wie derjenige von vermieteten Liegenschaften, die Personen gehören, welche nur in Basel-Stadt oder in der übrigen Schweiz steuerpflichtig sind. Der Rekurs ist somit auch in diesem Punkt abzuweisen.

4. a) Die Steuerverwaltung hat im weiteren die von den Rekurrenten als Aufwand geltend gemachten Fr. 6'805.– für die Behebung von versteckten Mängeln am im Jahr 1991 erworbenen Einfamilienhaus der Rekurrenten (O.-Str. 28, Basel) nicht als

Unterhaltskosten akzeptiert, da sie der Ansicht ist, dass es sich dabei um Erstrenovationskosten handelt.

b) Die Rekurrenten machen demgegenüber geltend, dass es sich bei der Behebung versteckter Mängel nicht um wertvermehrnde Aufwendungen, sondern um reine Unterhaltskosten handle. Bei der Festlegung des Kaufpreises sei der bauliche Zustand der Liegenschaft ja massgeblich mitberücksichtigt worden. Versteckte Mängel könnten jedoch bei einer solchen Einschätzung naturgemäss nicht berücksichtigt werden. Die Behebung versteckter Mängel könne somit den Liegenschaftswert nicht über den Kaufpreis hinaus anheben, sondern höchstens den Wert bei Kauf der Liegenschaft kompensieren. Die Behebung versteckter Mängel gelte in diesem Sinn nicht als wertvermehrend, sondern als werterhaltend und sei somit im Sinne des Gesetzes zum Abzug zuzulassen.

c) Das von den Rekurrenten im Jahr 1991 gekaufte Einfamilienhaus an der O.-Str. in Basel ist im Jahr 1905 erbaut worden. Im Jahr 1991/92 wurde diese Altliegenschaft renoviert. Bei dieser Sachlage kann offen bleiben, ob die Rekurrenten versteckte oder offene Mängel beheben lassen mussten. Die unmittelbar nach Anschaffung der Liegenschaft angefallenen Auslagen sind, auch in Anbetracht des Alters der erworbenen Liegenschaft, als Erstrenovationskosten zu qualifizieren, weshalb die Vorinstanz einen Abzug als Unterhaltskosten zu Recht nicht zugelassen hat. Der Rekurs ist somit auch in diesem letzten Punkt abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.