

**2.3**

## Steuerpflicht International

### (Schuldzinsenverlegung)

Übersteigen die einem Kanton zufallenden Schuldzinsen die um die Gewinnungskosten gekürzten Einkünfte, so ist der Überschuss nach dem Grundsatz der Schuldzinsenverlegung auf alle übrigen Kantone, die noch über Vermögensertrag verfügen, zu verteilen. Dieser Grundsatz des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts kann nicht auf das internationale Verhältnis angewandt werden. Dass im internationalen Verhältnis schweizerischerseits keine ausländischen Schuldzinsenüberschüsse getragen werden, dürfte eine Folge der einseitigen Natur der hier in Frage stehenden Massnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sein, bei denen der ausländische Staat im Gegensatz zum schweizerischen Kanton im interkantonalen Verhältnis keiner besonderen Rücksichtnahme bedarf.

*Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 13. Januar 1999 [V6]*

## Assujettissement international

### (Répartition des intérêts passifs)

Lorsque les intérêts passifs attribués à un canton dépassent le montant des revenus diminués des frais d'acquisition, cet excédent, selon la pratique en matière de répartition des intérêts passifs, doit être distribué entre tous les cantons disposant encore de revenus de fortune. Ce principe du droit fiscal inter-

cantonal ne peut pas s'appliquer sans autre en matière de droit fiscal international.

En particulier, la loi fiscale du canton de Thurgovie ne donne pas d'indication quant à la répartition à effectuer dans une situation de fait internationale. Dans ce contexte, la Suisse ne prend pas en charge un excédent étranger d'intérêts passifs. Cette conclusion est due à la nature des mesures unilatérales applicables ici pour éviter la double imposition. Au contraire d'un canton suisse, un état étranger n'est pas redevable des égards particuliers dérivés de l'article 46 Cst.

*Tribunal administratif du canton de Thurgovie, arrêt du 13 janvier 1999 [V6]*

## Sachverhalt

Das Ehepaar A, wohnhaft in X (TG), erwarb per 1. Januar 1994 einen quotalen Anteil an einer Liegenschaft in München. Gestützt auf § 62 Abs. 1 Ziff. 4 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 14. September 1992 (StG) beantragten sie die Vornahme einer Zwischenveranlagung, da Grundlagen im internationalen Verhältnis geändert hätten.

Den Steuerpflichtigen wurde hierauf das Veranlagungsprotokoll vom 6. Mai 1997 für die Staats- und Gemeindesteuer 1993/94 mitsamt der Steuerauscheidung vom 8. April 1997 zugestellt. Das steuerbare Gesamteinkommen wurde mit Fr. 91 500.– und das steuerbare Gesamtvermögen mit Fr. 1 411 800.– veranlagt. In der Steuerauscheidung wurde das in X steuerbare Einkommen mit Fr. 134 600.–, bei einem steuerbaren Gesamteinkommen von Fr. 95 500.–, und das steuerbare Vermögen mit Fr. 633 500.– veranlagt.

Gegen diese Veranlagung erhob die Vertreterin der Steuerpflichtigen am 2. Juni 1997 Einsprache. Darin heisst es, die Einsprache richte sich gegen die im Rahmen der internationalen Steuerauscheidung dem Kanton Thurgau beziehungsweise der Gemeinde X zugewiesenen Steuerfaktoren. Derzufolge müssten die Pflichtigen Fr. 43 100.– mehr Einkommen versteuern, als wenn der Schuldzinsenüberhang von der in Deutschland gelegenen Liegenschaft in der Schweiz angerechnet würde. Die Einsprache sowie der gegen den Einspracheentscheid erhobene Rekurs wurden in der Folge abgewiesen, worauf die Steuerpflichtigen an das Verwaltungsgericht gelangten.

## Aus den Erwägungen

2. a) Die Beschwerdeführer bringen vor, es seien im internationalen Verhältnis die im interkantonalen Verhältnis geltenden Regeln zur Schulden- und Schuldzinsenverlegung anzuwenden.

Aus dem System der allgemeinen Reineinkommensbesteuerung wird das Recht des Steuerpflichtigen auf einen vollständigen Schulden- und Schuldzinsenabzug abgeleitet. Besitzt ein Steuerpflichtiger Liegenschaften in mehreren Kantonen, so wird grundsätzlich der Ertrag aus Liegenschaften (abzüglich Aufwendungen) objektmässig im Belegenheitskanton besteuert, während der Ertrag aus beweglichem Vermögen, Erwerbseinkommen und übriges Einkommen im Kanton des Hauptsteuerdomizils besteuert wird. Die Schuldzinsen auf Liegenschaften werden im Verhältnis der Aktiven in den beteiligten Kantonen zu den Gesamtktiven verlegt (proportionale Schuldzinsenverlegung). Übersteigen die in einem Kanton anfallenden Schuldzinsen die um die Gewinnungskosten gekürzten Einkünfte, so ist der Überschuss auf die übrigen

Kantone zu verteilen, die noch über Vermögensertrag verfügen. Ergibt sich danach noch ein Rest, so ist dieser Gesamtschuldzinsenüberschuss vom Hauptsteuerdomizil zu Lasten des dort steuerbaren übrigen Einkommens zu übernehmen (*Senn*, Die Liegenschaft des Privatvermögens im interkantonalen und internationalen Steuerrecht, Zürich 1985, S. 65 ff.). Diese vom Bundesgericht zur Vermeidung von Doppelbesteuerung entwickelten Regeln gelten indes nur im interkantonalen Verhältnis.

b) Im internationalen Verhältnis kommt das internationale Steuerrecht beziehungsweise das internationale Doppelbesteuerungsrecht zur Anwendung. Dieses umfasst nicht nur die eigentlichen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit anderen Staaten, sondern auch diejenigen Normen des innerstaatlichen Rechts, die Wirkungen über das schweizerische Staatsgebiet hinaus entfalten. Somit sind für das internationale Steuerrechtsverhältnis die Staatsverträge des Bundes, andere bundesrechtliche Beschränkungen, die Staatsverträge der Kantone und das kantonale Recht massgebend (*Senn*, a.a.O., S. 98; *Höhn*, Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Aufl., Bern 1984, S. 63 ff.).

aa) Das zwischen der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland bestehende DBA-D regelt jedoch, wie übrigens grundsätzlich alle Doppelbesteuerungsabkommen, nur die Zuteilung von Einkünften und Vermögensbestandteilen. Gemäss Art. 22 Abs. 1 i.V. mit Art. 24 Abs. 2 DBA-D wird in Deutschland gelegenes unbewegliches Vermögen einer in der Schweiz ansässigen Person von den schweizerischen Steuern befreit, hingegen in Deutschland besteuert. Die Behandlung von Schulden und Schuldzinsen dagegen wird im DBA-D nicht geregelt (*Höhn*, a.a.O., S. 316). Es gilt diesbezüglich das interne Recht.

bb) Das interne Recht enthält auch keine Regel zu diesem Problem. Weder äussert sich das thurgauische Steuerrecht explizit zum Problem des Schuldzinsenabzugs von im Ausland gelegenen Liegenschaften, noch verweist es für offene Fragen auf Bundesrecht, wie dies manche andere kantonale Steuergesetze tun. So berufen sich denn auch beide Parteien zur Begründung ihres jeweiligen Standpunktes auf das Bundesrecht (BdBSt, DBG) beziehungsweise die höchstrichterliche Rechtsprechung zu Art. 46 BV. Beides ist indessen nur bedingt hilfreich, da im Bereiche der kantonalen Steuern in erster Linie die einseitigen Massnahmen des Bundesgerichts und der kantonalen Steuergesetze zur Anwendung gelangen, wenn im Staatsvertrag keine Lösung für ein bestimmtes Problem gefunden werden kann (*Senn*, a.a.O., S. 104). Eine bundesgerichtliche Entscheidung zum vorliegenden Problem besteht nicht.

c) Wie erwähnt enthält das DBA-D nur Bestimmungen über die Besteuerung von Einkommen und Vermögen, nicht aber betreffend die Behandlung der Schulden und Schuldzinsen. Dadurch kann es trotz Bestehens eines Doppelbesteuerungsabkommens zu Doppel- oder Unterbesteuerung kommen (*Höhn*, a.a.O., S. 316; vgl. auch *Senn*, a.a.O., S. 128 und ASA Bd. 34, S. 348). Dies zeigt deutlich der vorliegende Sachverhalt, was damit zu erklären ist, dass Deutschland die objektmässige Besteuerung kennt. Dass zwar die proportionale Schuldzinsenverlegung auch im internationalen Verhältnis dem DBA nicht entgegensteht, ist unbestritten (*Senn*, a.a.O., S. 128 und 138). Umstritten ist dagegen, wie solcherart entstehende Doppel- oder Unterbesteuerungen beseitigt werden sollen.

*Höhn* (a.a.O., S. 316) vertritt die Auffassung, dass solche Doppelbesteuerungen nur auf dem Wege des Verständigungsverfahrens (hier gemäss Art. 26 DBA-D) beseitigt werden können. Zugleich räumt er aber ein, dass zweifelhaft sei,

ob eine solche Einigung erzielt werden könne. Allerdings wäre eine solche Harmonisierung auf Gegenseitigkeit erstrebenswert, doch ist dies nicht Sache des Gerichts. Angesichts der verschiedenen kantonalen Ordnungen dürfte das Unterfangen aber schnell scheitern. *Masshardt* hielt in seinem Kommentar zur direkten Bundessteuer (a.a.O.) betreffend internationales Steuerrecht fest, dass es gemäss einer Entscheidung des Bundesgerichtes (vom 17. Februar 1956) der Ordnung des BdBSt entspreche, wenn die Verteilung nach dem Verhältnis des der Steuerhoheit unterliegenden Vermögens zum Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen, also nach der für die interkantonale Steuerauscheidung massgebenden Regelung, vorgenommen werde. *Känzig* hält dieser Auffassung in seinem Kommentar zur Direkten Bundessteuer entgegen, die zu Art. 46 Abs. 2 BV entwickelten Regeln dienen einzig dazu, im interkantonalen Verhältnis Doppelbesteuerung zu vermeiden. Dies treffe für Vorschriften, die Bund und Kantone zur Abgrenzung ihrer Steuerhoheit im Ausland geschaffen hätten, nicht zu, weshalb die entsprechenden Regeln nicht einfach auf internationale Verhältnisse anwendbar seien. Eine Mehrbelastung, wie sie sich für den Steuerpflichtigen daraus ergebe, dass das ausländische Steuerrecht nur die mit steuerbarem Vermögen in Zusammenhang stehenden Schulden und Schuldzinsen zum Abzug zulasse, sei aber weder durch das Bundessteuerrecht noch durch die Grundsätze des internationalen Steuerrechts verboten (a.a.O., S. 705 f.). *Senn* spricht sich zwar für die Zulassung des Abzuges eines Gewinnungskosten- oder Schuldzinsenüberschusses bei ausländischem Grundeigentum aus. Den Grund dafür sieht er vor allem im Prinzip der Reineinkommensbesteuerung, das es den Kantonen untersage, mehr als das reine, das heisst um negative Einkommenselemente verringerte Einkommen zu besteuern. Die Kantone seien

auch nicht berechtigt, höhere Steuern zu verlangen, als sich aus deren eigenen Gesetzgebung ergebe. Demgegenüber sei das Argument eines Teils der Lehrmeinung, dass nicht nur ein all-fälliger Gewinn im Ausland in der Schweiz steuerfrei bleiben solle, sondern ebenso ein all-fälliger im Ausland erlittener Verlust, nicht so gewichtig. Wichtiger als diese Chancenungleichheit des schweizerischen Fiskus sei, dass der Steuerpflichtige in einer bestimmten Zeitperiode nicht mehr als sein effektives Reineinkommen versteuern müsse (*Senn*, a.a.O., S. 109/110). Einer allgemeinen Lehrmeinung entspricht diese Aussage jedoch nicht. Das Problem ist vielmehr kontrovers. Von zentraler Bedeutung ist jedoch, dass durch die Bundesgerichtsrechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 BV eine relativ umfassende Harmonisierung der Steuersysteme unter den Kantonen stattgefunden hat. Das ist im internationalen Verhältnis nur via Staatsverträge einigermassen möglich.

d) Übersteigen die einem Kanton zufallenden Schuldzinsen die um die Gewinnungskosten gekürzten Einkünfte, so ist der Überschuss nach dem Grundsatz der Schuldzinsenverlegung auf alle übrigen Kantone, die noch über Vermögensertrag verfügen, zu verteilen (*Senn*, a.a.O., S. 73). Dieser Grundsatz des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts kann entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer nicht auf das internationale Verhältnis angewandt werden. Hierzu kann vorab auf *Känzig* (S. 705) verwiesen werden, der es – wie erwähnt – ablehnt, die für das interkantonale Steuerrecht massgebenden Richtlinien auch im Aussensteuerrecht anzuerkennen.

e) Die Vorinstanz hat weiter ausgeführt, die Möglichkeit der Verrechenbarkeit würde zu einer

proportionalen Verlegung führen, was aber im DBA-D nicht vorgesehen sei. Die von *Känzig* vertretene Ansicht decke sich zudem mit der bei der direkten Bundessteuer getroffenen Regelung. Diese vertikale Steuerharmonisierung ist in der Tat richtig verstandene Problemlösung, ob nun das DBG bereits in Kraft war oder nicht, und zwar deshalb, weil es hier um Lückenfüllung geht, da das DBA-D sich hierüber qualifiziert ausschweigt. Dem steht keineswegs die behauptete Praxis des Bundesgerichts zum BdBSt entgegen, geht es doch nicht um die Bundessteuer, sondern die kantonalen Steuern. Ein Abstützen allein auf das thurgauische Recht – wie es die Beschwerdeführer verlangen – wird dem internationalen Verhältnis nicht gerecht. Dass im internationalen Verhältnis schweizerischerseits keine ausländischen Schuldzinsenüberschüsse getragen werden, dürfte eine Folge der einseitigen Natur der hier in Frage stehenden Massnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sein, bei denen der ausländische Staat im Gegensatz zum schweizerischen Kanton im interkantonalen Verhältnis keiner besonderen Rücksichtnahme bedarf (*Senn*, a.a.O., S. 112 bei N. 41; vgl. auch *Probst*, Das Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zug 1995, S. 70). Schliesslich wäre auch der Vermögensverschiebung Tür und Tor geöffnet, wenn die Schweiz beziehungsweise der Kanton Thurgau und mit ihm die entsprechende Gemeinde die Schuldzinsüberhänge zu tragen hätten.

Die Nichtübernahme ausländischer Schuldüberhänge wird auch im Kanton Zürich angewandt (*Richner/Frei/Weber/Brütsch*, Kurzkomentar zum Zürcher Steuergesetz, Zürich 1997, § 25 N. 35).

Damit ist die Beschwerde abzuweisen.