

I. Kantonale Steuern

A. Gesetz über die Steuern auf Einkommen, Vermögen, Grundstückgewinnen, Erbschaften und Schenkungen (aStG) vom 13. Dezember 1983

- 71 Berechnung des satzbestimmenden Einkommens bei interkantonalen Liegenschaftenhändlern (§ 15 aStG).**
- **Bei einem ausserkantonalen Liegenschaftenhändler, welcher der ordentlichen Einkommenssteuer unterliegt, sind bei der Berechnung des satzbestimmenden Einkommens auch ausserkantonale Verluste zu berücksichtigen.**

25. August 2005 in Sachen M + F.H., RV.2003.50311/K 6397

Aus den Erwägungen

2. a) Der Rekurrent ist selbstständig erwerbstätiger Architekt mit Geschäftsort in D. (Kt. Zürich). Er realisiert, teilweise allein und teilweise in Konsortien, Bauvorhaben in verschiedenen Kantonen der Schweiz und im Ausland und ist damit unbestritten gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler.

Nachdem auf ein erstes Projekt infolge Rezession verzichtet wurde, erstellte das Baukonsortium „S.“, an dem der Rekurrent zu einem Drittel beteiligt war, in den Jahren 1995 bis 2000 eine Überbauung an der H.-strasse in N. Der Gewinn der Überbauung beträgt Fr. 2'400'000.--, der Anteil des Rekurrenten Fr. 800'000.--. Die Vorinstanz besteuerte den Gewinn anteilmässig in den Jahren, in denen die Verkäufe der Stockwerkeigentumseinheiten (StWE-Einheiten) öffentlich beurkundet wurden, und zog vom Gewinn des Jahres 1995 den Verlust aus dem Vorprojekt von Fr. 135'114.-- ab.

Es ergaben sich dadurch die folgenden steuerbaren Gewinne:

1995	Fr.	65'182.--
(nach Abzug des Verlustes aus dem Vorprojekt)		
1996	Fr.	176'936.--
1997	Fr.	367'672.--
1998	Fr.	32'288.--
1999	Fr.	22'808.--
2000	Fr.	0.--

Der Rekurrent wurde entsprechend für die Steuerperiode 1997/98 zu einem steuerbaren Einkommen (nach Abzug der Pauschalabzüge für Versicherungen und Zuwendungen) von Fr. 117'159.-- veranlagt.

(...)

4. a) Die Vorinstanz setzte das satzbestimmende Einkommen mit dem im Kanton Aargau steuerbaren Einkommen gleich. Damit blieb unberücksichtigt, dass der Rekurrent in anderen Kantonen Verluste erzielte. Der Rekurrent führt hierzu aus, gemäss § 15 aStG bestimme sich der Steuersatz nach dem gesamten Einkommen, weshalb vorliegend die ausserkantonalen Verluste zu berücksichtigen seien.

Das KStA hält fest, gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung komme § 15 aStG im Falle der Besteuerung von ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern nicht zur Anwendung, da der Kanton, in welcher sich die Liegenschaft befindet, das uneingeschränkte und vollumfängliche Besteuerungsrecht habe.

b) Gemäss § 15 aStG bestimmt sich der Steuersatz nach dem gesamten Vermögen und Einkommen der steuerpflichtigen Person (VGE vom 6. Mai 2002 in Sachen R.R. = StE 2003 A 24.42.1 Nr. 1). Dabei kommt der Progressionsvorbehalt sowohl zu Gunsten als auch zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person zum Tragen, und er gilt für jede Person, die der periodisch geschuldeten Einkommenssteuer gemäss § 51 Abs. 1 aStG unterliegt. Es ist mithin auch bei einem ausserkantonalen Liegenschaftenhändler, der ordentlich besteuert wird und nicht einer Jahressteuer gemäss § 34 Abs. 2 aStG unterliegt, das satzbestimmende Einkommen gestützt auf sein gesamtes Einkommen zu berechnen (vgl. RGE vom 17. April 1996 in Sachen

C.Z., wonach der Gewinn aus dem Verkauf einer ausserkantonalen Liegenschaft bei einem im Kanton Aargau wohnhaften Liegenschaftenhändler satzbestimmend zu berücksichtigen ist).

Dem KStA ist zuzustimmen, dass das Bundesgericht mehrfach festgehalten hat, dass das Grundeigentum dem Kanton, in dem es liegt, zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten bleibt, und der Reinertrag aus der Liegenschaft auch dann voll erfasst werden kann, wenn die steuerpflichtige Person keinen Gesamtertrag erreicht (BGE 111 Ia 120). Dabei muss jedoch die Besteuerung mit einer Objektsteuer erfolgen (wie zum Beispiel im Kanton Zürich mit der Grundstückgewinnsteuer). Wenn die Einkommenssteuer dagegen wie im Kanton Aargau als Subjektsteuer ausgestaltet ist, welche die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person erfasst, so sind gemäss einem Urteil des Bundesgerichtes vom 6. Juli 1960 (= ASA 30 S. 239 [zitiert in BGE 111 Ia 120]) bei der Bemessung des Steuersatzes logischerweise die gesamten Faktoren zu berücksichtigen.

c) Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als begründet. Es ist nicht die Aufgabe des Steuerrekursgerichtes, das satzbestimmende Einkommen des Rekurrenten erstinstanzlich festzustellen. Der Einspracheentscheid vom 18. August 2003 ist daher aufzuheben und die Vorinstanz ist anzuweisen, das satzbestimmende Einkommen neu festzusetzen.

B. Steuergesetz (StG) vom 15. Dezember 1998

- 72 **Steuerausscheidung; Gewinnungskostenüberschuss einer ausländischen Liegenschaft (§ 18 Abs. 3 StG).**
- **Der Gewinnungskostenüberschuss einer in Deutschland gelegenen Liegenschaft ist bei der Festsetzung des steuerbaren Einkommens des in der Schweiz wohnhaften Eigentümers zu übernehmen.**

17. Februar 2005 in Sachen J.H., RV.2003.50420/K 8341

Aus den Erwägungen

3. Der Rekurrent ist Eigentümer der von seinen Eltern bewohnten Liegenschaft an der H.-strasse in G. (D), bei welcher ein Gewinnungskostenüberschuss von Fr. 5'004.-- resultierte. Die Vorinstanz hat diesen Gewinnungskostenüberschuss bei der Veranlagung 2001 satzbestimmend berücksichtigt. Die Vertreterin des Rekurrenten beantragt, der Gewinnungskostenüberschuss sei vom Wohnsitzkanton zu übernehmen und das steuerbare Einkommen dementsprechend um (abgerundet) Fr. 5'000.-- zu reduzieren.

4. Die Vorinstanz stützt ihre Auffassung, dass der Gewinnungskostenüberschuss nur satzbestimmend zu berücksichtigen sei, auf den RGE vom 9. April 1997 in Sachen H.R. ab, welcher seinerseits auf den AGVE 1977 S. 291 ff. verweist. Diese Rechtsprechung kann jedoch nicht unbesehen übernommen werden, weil die gesetzlichen Grundlagen mit dem am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen StG geändert haben.

5. a) Besitzt ein Steuerpflichtiger mit steuerrechtlichem Wohnsitz im Kanton Aargau im Ausland eine Liegenschaft, so untersteht er sowohl der aargauischen als auch der ausländischen Steuerhoheit. Damit keine Doppelbesteuerung entsteht, müssen die konkurrierenden Steuerhoheiten voneinander abgegrenzt werden. Dies geschieht auf internationaler Ebene vor allem auf dem Weg der Doppelbesteue-