

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-

rungsabkommen (DBA), doch enthalten regelmässig auch die innerstaatlichen Rechtsordnungen Bestimmungen, welche entsprechende Abgrenzungen vornehmen. Im Verhältnis zueinander gehen die DBA dem innerstaatlichen Recht vor. Enthält das anwendbare DBA für einen bestimmten Sachverhalt keine Regelung, ist ausschliesslich auf das innerstaatliche Recht abzustellen.

b) Vorliegend ist der Grundsatz unbestritten, dass die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen abzüglich mit diesen Einkünften in Zusammenhang stehende Gewinnungskosten der ausländischen Steuerhoheit zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesen werden (vgl. Art. 6 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 [DBA-D]). Streitig ist die steuerliche Behandlung des Überschusses der Gewinnungskosten über die Einkünfte. Es entspricht der allgemeinen Struktur der DBA, dass sie darüber keine Regeln enthalten, denn die Zuteilungsnormen bestimmen nur die Steuerhoheit eines Vertragsstaates, besagen aber in der Regel nichts darüber, wie das in einem Vertragsstaat steuerbare Einkommen oder Vermögen zu ermitteln und zu besteuern ist. Die Antwort auf die Frage, ob ein Gewinnungskostenüberschuss aus dem in der Schweiz steuerbaren Einkommen auszuscheiden ist, kann nur das interne Recht geben (P. Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 2. Auflage, Bern 2000, S. 292).

c) § 18 Abs. 3 StG regelt die Steuerauscheidung für Steuerpflichtige, welche im Kanton Aargau unbeschränkt und in weiteren Kantonen oder im Ausland beschränkt steuerpflichtig sind. Er lautete in seiner ursprünglichen Fassung wie folgt (vgl. Vorentwurf I BK vom 2. Dezember 1994):

"Die Steuerauscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Wenn ein aargauisches Unternehmen Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnet hat, innert der folgenden sieben Jahre aber aus dieser Betriebsstätte Gewinne verzeichnet, so ist im Ausmass der im

Betriebsstättestaat verrechenbaren Gewinne eine Revision der ursprünglichen Veranlagung vorzunehmen; die Verluste aus dieser Betriebsstätte werden in diesem Fall in der Schweiz nachträglich nur satzbestimmend berücksichtigt. In allen übrigen Fällen sind Auslandsverluste ausschliesslich satzbestimmend zu berücksichtigen."

Diese Bestimmung deckte sich nicht Wort für Wort, aber inhaltlich mit dem geltenden Art. 6 Abs. 3 DBG. Daraus geht hervor, dass ein Gewinnungskostenüberschuss aus einer Liegenschaft im Ausland in der Schweiz lediglich satzbestimmend berücksichtigt wird, also nicht von der schweizerischen Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht werden kann (vgl. F. Richner/W. Frei/S. Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 6 DBG N 60; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel 2000, Art. 6 DBG N 89).

§ 18 Abs. 3 wurde jedoch nicht in dieser ursprünglichen Version ins neue Steuergesetz übernommen. Der Gesetzgeber hat vielmehr entschieden, sich inhaltlich an den § 5 des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 anzulehnen und von Art. 6 Abs. 3 DBG (zum Erstaunen von Prof. P. Locher [vgl. Protokoll der 7. Sitzung der Begleitkommission vom 28. Februar 1994]) nur den ersten Satz zu übernehmen. Der geltende § 18 Abs. 3 StG lautet daher wie folgt:

"Die Steuerauscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zu andern Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Bei Begründung, Veränderung oder Aufhebung dieser wirtschaftlichen Zugehörigkeit während der Steuerperiode wird der Wert der Vermögensobjekte im Verhältnis zur Dauer der Zugehörigkeit im betreffenden Kalenderjahr vermindert. Vorbehalten bleibt Absatz 4."

Es wird also betreffend Abgrenzung der Steuerpflicht für Grundstücke im Verhältnis zum Ausland auf die Grundsätze des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts verwiesen (soweit nicht ein DBA abweichende Ausscheidungen nötig macht). Danach ist ein Überschuss der Gewinnungskosten über die Bruttoerträge aus Liegenschaften, der in einem Liegenschaftskanton entsteht, vom Hauptsteuerdomizil zu Lasten des dort steuerbaren Einkommens zu

übernehmen (E. Höhn/P. Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, Bern 2000, § 21 Rz 8; P. Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Bern 1999, S. 100 f.; RGE vom 20. Oktober 1993 in Sachen H.A.). Daran vermag auch der auf Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz - Deutschland, B 7.2 Nr. 22, basierende Hinweis des KStA, wonach betreffend internationale Besteuerung die Verlustübernahme für ausländische Grundstücke im inländischen Steuerrecht abgelehnt würde, nichts zu ändern, denn diese Auffassung bezieht sich (ohne dass dies allerdings ausdrücklich erwähnt würde) auf die (wie oben dargelegt anderslautende) Regelung in Art. 6 Abs. 3 DBG (und Art. 52 Abs. 3 DBG; vgl. E. Höhn/P. Athanas, Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern 1993, Ziff. 3.24, S. 432 f.).

d) In Gutheissung des Rekurses ist somit der Gewinnungskostenüberschuss der in Deutschland gelegenen Liegenschaft des Rekurrenten in der (unbestrittenen) Höhe von Fr. 5'004.-- zu übernehmen und das steuerbare Einkommen von Fr. 92'221.-- auf Fr. 87'217.-- herabzusetzen.

73 Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit; Umstrukturierung (§ 28 Abs. 2 StG).

- **Der Verkauf von bis zu 10 % der Aktien nach der Umwandlung einer Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft führt nicht zu einer anteilmässigen Besteuerung der stillen Reserven.**

17. November 2005 in Sachen W. + S.S., RV.2005.50184/K 8505

Aus den Erwägungen

2. a) Der Rekurrent war Inhaber der Einzelfirma P. in B. Per 1. Juni 2001 gründete er die P. AG. Für die Liberierung des Aktienkapitals wurde ihm von der G. AG ein Darlehen von Fr. 200'000.-- gewährt. Mit Vertrag vom 30. August 2001 übernahm die P. AG sämtliche Aktiven und Passiven der Einzelfirma P. zu einem Preis von Fr. 2'000.--. In der Folge veräusserte der Rekurrent 10 % der Aktien