



**Fall-Nr.:** I/1-2005/27  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 07.09.2005  
**Entscheiddatum:** 07.09.2005

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 07.09.2005**

**Art. 16 Abs. 1 StG: Ein Schuldzinsüberhang, der bei der internationalen Steuerausscheidung mit Frankreich aufgrund der proportionalen Schuldenverteilung auf Frankreich entfällt, muss im Kanton St. Gallen vom Hauptsteuerdomizil übernommen werden (Verwaltungsrekurskommission I/1-2005/27, 7. September 2005).**

Präsident Nicolaus Voigt, Mitglieder Erwin Müller und Fritz Buchschacher;  
Gerichtsschreiberin Susanne Schmid Etter

In Sachen

A. und B. U.-C.,

Rekurrenten,

vertreten durch

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

betreffend

Einkommens- und Vermögenssteuern 2003

Sachverhalt:



## St.Galler Gerichte

A.- A. und B. U.-C. wohnen in X.. A. U. ist selbständigerwerbend und betreibt einen Coiffeursalon. B. U.-C. ist in diesem Betrieb angestellt. Der Ehemann ist Eigentümer der Geschäftsliegenschaft in X., die Ehefrau besitzt ein fremd vermietetes Grundstück in X.. Zudem sind beide Ehegatten hälftige Miteigentümer der selbst bewohnten Liegenschaft in X. sowie eines unbebauten Grundstückes in Frankreich. Für das Jahr 2003 deklarierten die Steuerpflichtigen ein steuerbares Einkommen von Fr. 100'639.-- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 283'278.--. Das kantonale Steueramt nahm einige Korrekturen vor und veranlagte A. und B. U.-C. für 2003 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 104'000.-- zum Satz von Fr. 101'500.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 300'000.-- zum Satz von Fr. 305'000.--.

B.- Mit Schreiben vom 8. November 2004 erhoben A. und B. U.-C. gegen diese Veranlagung Einsprache. Nebst der Herabsetzung der aufgerechneten Privatanteile und des Verkehrswertes der französischen Liegenschaft verlangten sie bei der internationalen Steuerauscheidung die Zuweisung des Schuldzinsenüberhangs aus Frankreich zur Schweiz (Hauptsteuerdomizil X.). Mit Einsprache-Entscheid vom 8. Februar 2005 hiess das kantonale Steueramt die Einsprache hinsichtlich des Verkehrswertes der Liegenschaft in Frankreich gut. Ansonsten wurde sie abgewiesen. Dies führte zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 103'500.-- zum Satz von Fr. 101'500.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 279'000.-- zum Satz von Fr. 283'000.--.

C.- Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhoben A. und B. U.-C. mit Eingabe ihrer Rechtsvertreterin vom 1. März 2005 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, der ausländische Schuldzinsenüberhang in der Höhe von Fr. 2'479.- sei bei der Steuerauscheidung von den Einkünften in der Schweiz in Abzug zu bringen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Mit Vernehmlassung vom 17. Mai 2005 beantragt die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung des Rekurses. Mit Schreiben vom 7. Juni 2005 reichten die Rekurrenten eine zusätzliche Stellungnahme ein. Darin verminderten sie ihr Rechtsbegehren dahingehend, dass lediglich ein Schuldzinsenüberhang von Fr. 2'003.-- zu berücksichtigen sei.



Auf die von den Parteien zur Begründung ihrer Anträge gemachten Ausführungen wird, soweit erforderlich, im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurshebung ist gegeben. Der Rekurs vom 1. März 2005 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Zu prüfen ist vorerst, ob die unaufgefordert eingereichte, zusätzliche Eingabe der Rekurrenten vom 6. Mai 2002 zulässig ist.

a) Aus Art. 53 Abs. 1 VRP wird nach ständiger Rechtsprechung abgeleitet, dass im Rekursverfahren grundsätzlich nur ein einfacher Schriftenwechsel stattfindet. Der Rekurrent hat somit in der Regel keinen Anspruch auf eine Replik. Ausnahmsweise wird er jedoch zur Wahrung des rechtlichen Gehörs mit Gegenbemerkungen zugelassen, wenn in der Vernehmlassung seine Rechtsstellung verschlechternde Anträge gestellt, bisher nicht erörterte prozessuale Vorfragen aufgeworfen oder neue tatsächliche und rechtliche Behauptungen vorgebracht werden, die für die Beurteilung der Streitsache von erheblichem Einfluss sind (W. Hagmann, Die st. gallische Verwaltungsrechtspflege und das Rechtsmittelverfahren vor dem Regierungsrat, Zürich 1979, S. 239; GVP 1969 Nrn. 37 und 38 sowie 1978 Nr. 25). Aus Art. 4 der bis zum 31. Dezember 1998 gültigen Bundesverfassung (BS 1 S. 3, abgekürzt: aBV), jetzt Art. 29 Abs. 2 der neuen Bundesverfassung (SR 101, in Kraft seit 1. Januar 1999, abgekürzt: BV), lässt sich überdies ein Anspruch auf Einreichung einer Replik ableiten, wenn die verfügende Behörde ihren Entscheid nicht oder nicht hinreichend begründet und erst in der Vernehmlassung die Entscheidungsgründe ausführlich darlegt (BGE 111 Ia 2 ff.).

b) Im vorliegenden Fall erweist sich die von den Rekurrenten unaufgefordert eingereichte zusätzliche Stellungnahme vom 7. Juni 2005 als zulässig, nachdem die



Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung vom 17. Mai 2005 neue rechtliche Erwägungen in erheblichem Umfang gemacht hat.

3.- Lediglich der Vollständigkeit halber ist zu erwähnen, dass der Steuerkommissär den angefochtenen Einsprache-Entscheid irrtümlicherweise im Namen des Steueramtes X. unterzeichnet hat. Auf dem Kopf des Einsprache-Entscheides wird jedoch der Kanton St. Gallen korrekt als Veranlagungs- bzw. Einsprachebehörde erwähnt. Zuständig für den Vollzug der Bestimmungen über die Staatssteuern ist nämlich nicht das Gemeindesteueramt, sondern das kantonale Steueramt. Es sorgt insbesondere für eine vollständige Erfassung aller Steuerpflichtigen, für gleichmässige Steuerveranlagungen und einen einheitlichen Steuerbezug (Art. 158 Abs. 1 und 2 StG). Veranlagungsbehörde ist folglich das kantonale Steueramt, es entscheidet auch über Einsprachen (Art. 182 Abs. 1 StG).

4.- Umstritten ist, ob die Rekurrenten den bei der internationalen Steuerausscheidung aufgrund der proportionalen Schuldzinsenverteilung auf Frankreich entfallenden Schuldzinsenüberhang von den steuerbaren Einkünften in der Schweiz in Abzug bringen können.

a) Die Rekurrenten machen im Wesentlichen geltend, im DBA-F sei die Frage der Zuteilung der Schulden und Zinsen nicht geregelt. Deshalb sei Art. 16 Abs. 1 StG anzuwenden. Dieser schreibe vor, dass die Steuerausscheidung im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zu erfolgen habe. Nach jenen Grundsätzen werde ein Schuldzinsenüberschuss unbestrittenermassen von den übrigen Kantonen nach Massgabe der Vermögenserträge übernommen. Das Hauptsteuerdomizil X. habe daher aufgrund der bestehenden Vermögenserträge den Schuldzinsenüberschuss in Frankreich zu übernehmen. Entgegen der Argumentation der Vorinstanz sei Art. 17 Abs. 2 StG nicht anwendbar, da kein Gewinnungskostenüberschuss vorliege. Die von der Vorinstanz im Einsprache-Entscheid genannten Gerichtsentscheide betreffen mit einer einzigen Ausnahme nicht die sich vorliegend stellende Frage. Es könne daher nicht von einer gefestigten Rechtsprechung die Rede sein. Vielmehr sei nach dem klaren Verweis von Art. 16 Abs. 1 StG der Schuldzinsenüberhang auf die Nettovermögenserträge in der Schweiz zu verteilen. Eine andere Auslegung dieser



Bestimmung würde zu einer Schlechterstellung der Rekurrenten gegenüber jemandem, der Grundeigentum in einem anderen Kanton besitze, führen. Zudem entspreche die Berücksichtigung des Schuldzinsenüberhangs der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen. Die Vorinstanz anerkenne in ihrer Vernehmlassung selbst, dass aufgrund des klaren Wortlauts von Art. 16 Abs. 1 StG auf eine uneingeschränkte Anwendung der Rechtsprechung zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung zu schliessen sei. Entgegen ihren eigenen Ausführungen würde die Vorinstanz die in Art. 16 Abs. 2 StG als Ausnahme vorgesehene objektmässige Schuldzinsverlegung im Fall der Rekurrenten nicht anwenden. Da die Schuldzinsen vielmehr proportional verlegt würden, seien gerade keine Gestaltungsmöglichkeiten gegeben. Es treffe auch nicht zu, dass die Nichtübernahme ausländischer Schuldzinsen am Hauptsteuerdomizil einer gefestigten Gerichtspraxis entspreche. Die im Kanton St. Gallen bis anhin bestehende Praxis sei unter der Geltung des alten Rechts zustande gekommen.

Die Vorinstanz bringt zur Hauptsache vor, weder das DBA-F noch das StHG würden die Frage der Zuteilung von Schulden und Schuldzinsen im internationalen Verhältnis regeln. Folglich gelange kantonales Recht zur Anwendung. Die meisten Kantone hätten die Regel, dass Steuerauscheidungen für ausserhalb des Kantons gelegene Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke von im Kanton unbeschränkt Steuerpflichtigen nach den Grundsätzen des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts zu erfolgen hätten, aus dem Bundesrecht (Art. 6 Abs. 3 DBG) übernommen. So auch der Kanton St. Gallen. Die Bestimmung von Art. 16 Abs. 1 StG müsse ausgelegt werden. Allein aufgrund des Wortlautes könnte zwar darauf geschlossen werden, dass die bundesrechtlichen Bestimmungen über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung uneingeschränkt auch auf internationale Verhältnisse angewendet werden müssten. Diese Interpretation gehe jedoch zu weit. Diese Bestimmung sei im Rahmen der Totalrevision des Steuergesetzes im Jahr 1999 in das Gesetz aufgenommen worden. Die Materialien zeigten sich dabei wenig ergiebig. Die Bestimmung müsse daher in ihrem Kontext näher betrachtet werden. Bereits in Art. 16 Abs. 2 StG sei eine mögliche Abkehr von der quotenmässigen Verlegung vorgesehen, indem auch die objektmässige Ausscheidung grundsätzlich nach wie vor anwendbar bleibe. Dies sei dann der Fall, wenn dadurch eine Unter- oder Übersteuerung auf Dauer besser vermieden werden könne oder diese Methode bei der



direkten Bundessteuer Anwendung finde. Sowohl gängige Lehre als auch Rechtsprechung würden die Übernahme eines ausländischen Schuldzinsenüberhangs durch das inländische Hauptsteuerdomizil zu Recht ablehnen. Einzig zur Satzbestimmung sei der Schuldzinsenüberschuss heranzuziehen. Auch die Praxis im Kanton St. Gallen folge in Übereinstimmung mit der Regelung beim Bund seit jeher der erwähnten Lehrmeinung. Die von den Rekurrenten beantragte Lösung würde zudem systembedingte Mängel zum Nachteil der Schweiz bzw. der Kantone aufweisen. Die Schweiz würde dadurch nämlich einseitige Massnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergreifen, während der betreffende ausländische Staat in keiner Weise zu Gegenrecht verpflichtet wäre. Ferner würde dadurch ein hohes Missbrauchspotenzial geschaffen und Steuerpflichtige geradezu zu Vermögensverschiebungen angeregt werden. Es könne aber nicht im Sinn und Zweck der fraglichen Norm liegen, fiskalische Nachteile gegenüber ausländischen Staaten zu zementieren und Schuldzinsenüberschüsse trotz fehlenden Gegenrechts zu akzeptieren. Die Grundsätze der interkantonalen Steuerauscheidung seien deshalb nur analog auf internationale Sachverhalte anwendbar. Dabei habe eine Übernahme ausländischer Schuldzinsenüberschüsse keinen Platz. Diese Lösung stehe auch in Übereinstimmung mit der vertikalen Steuerharmonisierung, da das Bundesrecht seit jeher die Anrechnung von ausländischen Schuldzinsenüberhängen verneine.

b) Die Rekurrenten sind Eigentümer einer Landparzelle auf Z.. Folglich besteht nebst der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz eine beschränkte in Frankreich. Zwecks Vermeidung der Doppelbesteuerung ist daher eine internationale Steuerauscheidung vorzunehmen. In erster Linie ist dazu das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 9. September 1966 (SR 0.672.934.91, abgekürzt: DBA-F) anwendbar, da Staatsverträge und Völkerrecht dem Landesrecht vorgehen (P. Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl. 2005, S. 92 f.; ABI 1997 S. 1008). Gemäss Art. 6 Ziff. 1, 15 Ziff. 1 und 24 Ziff. 1 DBA-F unterstehen Grundeigentum, Ertrag daraus und Veräusserungsgewinn ausschliesslich der Steuerhoheit des Staates bzw. des Ortes der gelegenen Sache. Das DBA-F enthält wie die meisten Doppelbesteuerungsabkommen aber keine Bestimmungen bezüglich der Bewertung des Grundeigentums und der Verteilung von Schulden und Schuldzinsen.



Folglich ist je auf das interne Recht abzustellen, was zu Doppelbesteuerungen oder Unterbesteuerungen führen kann (E. Höhn [Hrsg.], Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Aufl. 1993, S. 316). Nachdem dem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG) keine Normen über die Verteilung des Steuersubstrats auf Haupt- und Nebensteuerdomizile zu entnehmen sind, kommt in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern das jeweilige kantonale Recht zur Anwendung. Im internationalen Verhältnis sind die Kantone unter diesen Umständen frei in der Bestimmung des Umfangs der Steuerpflicht und der Wahl der Ausscheidungsregeln (Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, N 38 zu Art. 21 StHG). Bei der Ermittlung der steuerbaren Erträge von Grundstücken können sie dabei entweder gemäss der interkantonalen Praxis eine proportionale oder aber eine objektmässige Verlegung der Schuldzinsen zur Anwendung bringen (Locher, a.a.O., S. 316).

Im Kanton St. Gallen bestimmt Art. 16 Abs. 1 StG, dass die Steuerausscheidung im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zu erfolgen hat. Beide Parteien sind sich einig darüber, dass die erwähnte Bestimmung anzuwenden ist. Zwar beruft sich die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung auch auf Art. 16 Abs. 2 StG, der für Grundstücke im Ausland in gewissen Fällen die objektmässige anstelle der proportionalen Einkommens- und Vermögenszuweisung vorsieht. Gerade diese Bestimmung hat die Veranlagungsbehörde jedoch bei den Rekurrenten nicht angewendet, sondern die Schulden und Schuldzinsen in Übereinstimmung mit den interkantonalen Steuerausscheidungsgrundsätzen proportional nach Lage der Aktiven verlegt. Dies erweist sich auch als zutreffend, da die Anwendung von Art. 16 Abs. 1 StG im konkreten Fall keine dauerhafte Unter- oder Überbesteuerung zur Folge hat. Die objektmässige Verlegung hinsichtlich der Schuldzinsenberücksichtigung würde nämlich zum gleichen Ergebnis führen, da die Rekurrenten aus bzw. auf dem Grundstück in Frankreich weder Erträge noch Schulden haben. Sämtliche geltend gemachten Schulden und Schuldzinsen wären daher auch nach Art. 16 Abs. 2 StG in der Schweiz zu berücksichtigen. Eine allfällige Unterbesteuerung könnte mit Anwendung von Art. 16 Abs. 2 StG also nicht vermieden werden. Mangels Anwendung von Art. 16 Abs. 2 StG



ist jedoch auch Art. 17 Abs. 2 StG, auf den der Einsprache-Entscheid verweist, nicht massgebend.

c) Demzufolge ist allein Art. 16 Abs. 1 StG anwendbar. Während sich die Rekurrenten gemäss dem Wortlaut dieser Gesetzesbestimmung auf die uneingeschränkte Anwendung der Regeln über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung berufen, macht die Vorinstanz geltend, die Grundsätze der interkantonalen Doppelbesteuerung seien bei der Verteilung des Schuldzinsenüberhangs im Ausland nach dem Sinn und Zweck der Bestimmung nicht anwendbar. Im Folgenden ist daher durch Auslegung zu untersuchen, wie aufgrund von Art. 16 Abs. 1 StG in der Frage des ausländischen Schuldzinsenüberhangs zu entscheiden ist.

aa) Vorab ist festzuhalten, dass die Parteien übereinstimmend davon ausgehen, unter den Grundsätzen über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung sei die vom Bundesgericht in Ausführung von Art. 46 Abs. 2 aBV bzw. von Art. 127 Abs. 3 BV dazu entwickelte Rechtsprechung zu verstehen. Dies wird auch in der Botschaft zur Totalrevision des Steuergesetzes vom 13. Mai 1997 so festgehalten (ABI 1997 S. 1008; vgl. auch SGE 1999 Nr. 16). Ferner gehören zum interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht die entsprechenden Normen des StHG sowie einzelne Bestimmungen des Garantiegesetzes (SR 170.21, Näheres dazu in Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, § 2 N 1 ff.). Vorbehalten bleiben die Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes mit ausländischen Staaten (vgl. Botschaft, ABI 1997 S. 1008).

Unumstritten ist ebenfalls, dass die Schulden und Schuldzinsen gemäss dem interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht des Bundes nach Lage der Aktiven verteilt werden (Ausnahme Liegenschaftenhändler; anstelle vieler BGE vom 2. Dezember 1994 in ASA 65 S. 582 ff. mit Hinweisen). Die Schuldzinsen sind dabei in erster Linie auf den Vermögensertrag zu verlegen. Erst wenn die Passivzinsen insgesamt den Vermögensertrag übersteigen, ist der Überschuss dem übrigen Einkommen zuzuweisen. Das bedeutet, dass der Schuldzinsenüberschuss in den meisten Fällen vom Wohnsitzkanton zu Lasten des übrigen Einkommens übernommen werden muss (Höhn/Mäusli, a.a.O., § 19 N 20).



bb) Nachfolgend ist daher mittels Auslegung von Art. 16 Abs. 1 StG zu ermitteln, ob diese interkantonalen Zuteilungsregeln auch bei der Steuerauscheidung im Verhältnis zum Ausland zum Tragen kommen. Die grammatikalische Auslegung ist dabei Ausgangspunkt jeder Auslegung. Ist der Text nicht klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente, namentlich ihres Zusammenhangs mit anderen Gesetzesbestimmungen (systematische Auslegung), des verfolgten Zwecks, des Sinnes der Vorschrift und der dem Text zugrunde liegenden Wertung, vor allem des geschützten Interesses (teleologische Auslegung) sowie des Willens des Gesetzgebers, wie er sich aus den Gesetzesmaterialien ergibt (historische Auslegung; vgl. zum Ganzen BGE 128 II 62 und 70, 120 V 102, 115 Ia 134; Häfelin/Haller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 6. Aufl. 2005, Rz. 90 ff.; E. Höhn, Praktische Methodik der Gesetzesauslegung, Zürich 1993, S. 186 ff.).

cc) Die grammatikalische Auslegung stellt auf den Wortlaut, Wortsinn und Sprachgebrauch ab. Art. 16 Abs. 1 StG statuiert, dass die Steuerauscheidung im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach dem Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung erfolgt. Gemäss dem klaren Wortlaut sind also auch im Verhältnis zum Ausland die Regeln der interkantonalen Steuerauscheidung anwendbar. Es wird weder eine Ausnahme noch eine Einschränkung erwähnt. Selbst die Vorinstanz anerkennt, dass allein aufgrund des Wortlauts auf eine uneingeschränkte Anwendung der bundesrechtlichen Bestimmungen über das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot auf Auslands Sachverhalte geschlossen werden könne.

Vom klaren, d.h. eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut darf nur ausnahmsweise abgewichen werden, wenn triftige oder sachliche Gründe vorliegen, dass der Wortlaut nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, aus ihrem Grund und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben (anstelle vieler BGE 130 III 82 mit Hinweis und 129 II 356 mit Hinweis; Häfelin/Haller, a.a.O., Rz. 92; Höhn, Gesetzesauslegung, a.a.O., S. 207 f.). Wie es sich damit im zu beurteilenden Fall verhält, ist im Folgenden zu prüfen.



dd) Bei der systematischen Auslegung ist der systematische Aufbau eines Gesetzes massgebliches Element. Dabei sind auch die Titel und Randtitel von Bedeutung. Die fragliche Bestimmung von Art. 16 Abs. 1 StG findet sich im Zweiten Teil des Steuergesetzes mit der Überschrift "Staatssteuern", dem ersten Abschnitt mit dem Titel "Einkommens- und Vermögenssteuern" unter Ziff. I: "Steuerpflicht". Der Randtitel zu Art. 16 lautet "Steuerausscheidung a) Grundsätze". In Abs. 1 von Art. 16 StG wird der erwähnte Grundsatz festgehalten, während in Abs. 2 eine Ausnahme hinsichtlich der Steuerausscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Verhältnis zum Ausland durch direkte Zuweisung der Einkommens- und Vermögensbestandteile statuiert wird, falls dadurch eine Unter- oder Überbesteuerung auf Dauer besser vermieden werden kann. Abs. 3 von Art. 16 StG sieht eine Minimalsteuer für im Kanton beschränkt Steuerpflichtige vor, was zur Folge hat, dass ausländische Verluste bei der Steuerbemessung keine Berücksichtigung finden (ABI 1997 S. 1008). In Art. 17 StG ist mit dem Randtitel "b) Verluste" versehen. In Abs. 1 werden separate Bestimmungen über die Erhebung einer Nachsteuer auf Einkünften, mit denen nach den Grundsätzen des Bundesrechts zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung Aufwandüberschüsse und Verluste von ausserkantonalen Grundstücken verrechnet wurden, aufgestellt, während Abs. 2 die Verlustverrechnung in Fällen der objektmässigen Steuerausscheidung nach Art. 16 Abs. 2 StG im Zusammenhang mit ausländischen Betriebsstätten regelt. Im letzten Satz von Art. 17 Abs. 2 StG wird dabei festgehalten, dass in allen übrigen Fällen Auslandverluste nur satzbestimmend berücksichtigt werden. Aus der systematischen Stellung dieses Satzes innerhalb von Art. 17 Abs. 2 StG ist jedoch zu schliessen, dass unter den erwähnten "übrigen Fällen" nur solche zu verstehen sind, auf die Art. 17 Abs. 2 StG Anwendung findet.

Der Vorinstanz ist zwar zuzustimmen, dass damit im Gesetz Ausnahmen zur uneingeschränkten Anwendung der bundesrechtlichen Grundsätze zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot auf Auslandverhältnisse vorgesehen sind. Wie bereits erwähnt, findet Art. 16 Abs. 2 StG und damit auch Art. 17 Abs. 2 StG im vorliegenden Fall aber keine Anwendung. Auch Art. 16 Abs. 3 StG trifft nicht zu, da die Rekurrenten in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sind. Ebenso sind die Voraussetzungen von Art. 17 Abs. 1 StG nicht gegeben, da es sich weder um einen Aufwandüberschuss noch um ein ausserkantonales Grundstück handelt. Insgesamt



muss aus der Tatsache, dass Ausnahmen vom allgemeinen Grundsatz im Gesetz explizit genannt werden, auf deren vollständige Nennung geschlossen werden. Für die Annahme einer Lücke bleibt unter diesen Umständen kein Raum. Aus dem Gesagten folgt, dass auch unter systematischen Gesichtspunkten ein Abweichen vom klaren Wortlaut von Art. 16 Abs. 1 StG nicht angezeigt ist.

ee) Als nächstes ist zu prüfen, ob allenfalls die mit Art. 16 Abs. 1 StG verbundene Zweckvorstellung ein Abweichen vom Wortlaut rechtfertigt. Die teleologische Auslegung kann sich mit der historischen und der zeitgemässen Auslegung verbinden. In historischer Hinsicht ist dabei auf den Sinn, den man einer Norm zur Zeit ihrer Entstehung gegeben hat, abzustellen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, was der historische Hintergrund der fraglichen Bestimmung ist. Ferner gilt es zu beachten, dass eine teleologische Auslegung einer Norm gegen deren klaren Wortlaut nur zulässig ist, wenn der Zweck eindeutig feststeht und diesem Zweck innerhalb der rechtlichen Regelung eine grosse Bedeutung zukommt (Häfelin/Haller, a.a.O., Rz. 126).

Bei Art. 16 Abs. 1 StG handelt es sich um eine neue Gesetzesbestimmung, die im Rahmen der Gesamtrevision des Steuergesetzes entstanden und am 1. Januar 1999 in Kraft getreten ist. Im alten Steuergesetz vom 23. Juni 1970 (nGS 29-70, abgekürzt: StG-70) fanden sich keine näheren Bestimmungen zur Steuerauscheidung im Verhältnis zum Ausland. In Art. 8 StG-70 wurden für internationale Verhältnisse lediglich Bundesrecht und Staatsverträge vorbehalten. Eine Bindung an das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung war nicht vorgegeben. Die Rechtsprechung stellte damals bei internationalen Sachverhalten analog auf die Grundsätze der Rechtsprechung zum interkantonalen Steuerrecht ab. Schulden und Schuldzinsen im Zusammenhang mit Grundeigentum im Ausland wurden proportional nach Lage der Aktiven verlegt. Beim ausländischen Schuldzinsenüberhang wurde jedoch anders entschieden, indem die Übernahme durch Vermögenserträge oder übriges Einkommen in der Schweiz nicht zugelassen wurde (VRKE I/1 vom 6. Dezember 1995 in Sachen D. und B.-B., S. 7 ff.). Angesichts der Tatsache, dass es keine gesetzliche Regelung gab, erwies sich diese Rechtsprechung als zulässig. Mit der Schaffung von Art. 16 Abs. 1 StG ist nun aber neu eine gesetzliche Bestimmung geschaffen worden, die im Verhältnis zum Ausland unmissverständlich und vorbehaltlos auf die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung verweist. Da



dies in Kenntnis der bisherigen Rechtsprechung geschah, muss daraus geschlossen werden, dass man diese offenbar nicht mehr in gleicher Art und Weise weiterführen wollte. Die bisherige Praxis vermag daher am klaren Wortlaut von Art. 16 Abs. 1 StG nichts zu ändern.

Die Vorinstanz macht geltend, es könne nicht Sinn und Zweck der Norm sein, fiskalische Nachteile gegenüber ausländischen Staaten trotz fehlenden Gegenrechts zu zementieren. Zudem werde mit der Berücksichtigung des Schuldzinsenüberschusses in der Schweiz ein hohes Missbrauchspotenzial geschaffen und geradezu zu Vermögensverschiebungen angeregt. Diesen Ausführungen ist entgegenzuhalten, dass der Sinn und Zweck der Steuerauscheidung – sei es nun im interkantonalen oder internationalen Verhältnis – in der Vermeidung der Doppelbesteuerung beim Steuerpflichtigen besteht. Innerhalb der Schweiz handelt es sich dabei um ein verfassungsmässiges Recht, das in Art. 127 Abs. 3 BV verankert ist. Im Verhältnis zum Ausland sind aus diesem Grund Doppelbesteuerungsabkommen geschaffen worden oder hat die Schweiz von sich aus entsprechende interne Regelungen getroffen. Dass bei der Schaffung solcher Regelungen auch darauf geachtet wird, dass keine Unterbesteuerungen entstehen und der Schweiz kein Steuersubstrat verloren geht, ist zweifellos legitim. Aufgrund der vorbehaltlosen Geltung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht (vgl. L. Widmer, Legalitätsprinzip im Abgaberecht, Zürich 1988, S. 67) kann es jedoch nicht angehen, dass eine klare Gesetzesbestimmung zugunsten einer rein fiskalischen Betrachtungsweise entgegen ihrem Wortlaut ausgelegt wird. Die Gefahr einer Unterbesteuerung hängt vorliegend in erster Linie mit der von der Schweiz bzw. vom Kanton St. Gallen auch im internationalen Verhältnis angewendeten proportionalen Schulden- und Schuldzinsenaufteilung zusammen, während die meisten europäischen Staaten eine objektmässige Zuteilung anwenden (Höhn, Handbuch, a.a.O., S. 316). Im konkreten Fall kann jedoch von einer Unterbesteuerung keine Rede sein, da lediglich Erträge und Schuldzinsen aus der Schweiz zu verteilen sind. Gerade wegen der proportionalen Verteilung ist hingegen das Missbrauchspotenzial gering, da es eben nicht auf die Lage der Schulden ankommt. Der Steuerpflichtige hat es so viel weniger in der Hand, auf die Schuldenverteilung Einfluss zu nehmen. Auch wenn eine Regelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung idealerweise nicht zu Steuerausfällen für die Schweiz bzw. den Kanton St. Gallen führen sollte, steht diese Zweckbestimmung im Verhältnis zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beim



Steuerpflichtigen eindeutig im Hintergrund. Auch eine teleologische Auslegung führt daher angesichts des klaren Wortlauts von Art. 16 Abs. 1 StG nicht zur Ablehnung der Übernahme eines ausländischen Schuldzinsenüberhangs.

ff) Schliesslich bleibt noch zu klären, ob die vertikale Steuerharmonisierung einen anderen Schluss zulässt. Im Gegensatz zur Harmonisierung der kantonalen Steuerordnungen untereinander (horizontale Steuerharmonisierung) umfasst die vertikale Harmonisierung die Angleichung der Steuerordnungen von Bund und Kantonen. Auch dieser Aspekt ergibt sich aus dem verfassungsrechtlichen Harmonisierungsauftrag von Art. 129 BV bzw. Art. 42quinquies aBV. Er ist allerdings nicht in dem Sinn zu verstehen, dass die Kantone verpflichtet wären, bei der Umsetzung die im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt: DBG) getroffene Lösung zu übernehmen. Wo das StHG den Kantonen Gestaltungsspielraum lässt, soll die Vielfalt gerade nicht unterbunden werden (Zweifel/ Athanas, a.a.O., N 9 zu Vorbem. zu Art. 32-38 StHG).

Gemäss Art. 6 Abs. 3 Satz 1 DBG erfolgt die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Verhältnis zum Ausland ebenfalls nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. In Satz 2 wird die Berücksichtigung von Verlusten aus ausländischen Betriebsstätten geregelt und in Satz 3 bestimmt, dass in allen übrigen Fällen – vorbehältlich anderslautender Doppelbesteuerungsabkommen – Auslandverluste nur satzbestimmend zu berücksichtigen seien. Im Gegensatz zu Art. 16 Abs. 1 StG ist im DBG das Abweichen von den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung hinsichtlich der Auslandverluste ausdrücklich geregelt. Dies ist einerseits der entscheidende Unterschied zum von der Vorinstanz zitierten Urteil des Verwaltungsgerichts Waadt vom 9. Oktober 2003, wo das kantonale Recht die Nichtberücksichtigung ausländischer Verluste ebenfalls explizit regelt (StR 59/2004 S. 446 ff.). Andererseits ist in der Lehre umstritten, ob Schuldzinsenüberschüsse überhaupt unter den in Art. 6 Abs. 3 DBG verwendeten Begriff "Auslandverluste" fallen, oder ob darunter nur Gewinnungskostenüberschüsse zu verstehen sind. Die Tatsache, dass die Liegenschaftserträge und die entsprechenden Gewinnungskosten objektmässig, die Schuldzinsen jedoch proportional verlegt werden, scheint eher dafür zu sprechen, dass es sich bei den in



Art. 6 Abs. 3 DBG erwähnten Auslandverlusten nur um Gewinnungskostenüberschüsse handelt. In Bezug auf die Schuldzinsen hat die Steuerauscheidung folglich nach interkantonalen Regeln zu erfolgen, da Art. 6 Abs. 3 DBG keine vom interkantonalen Recht abweichende Zuteilungsnorm für Schuldzinsen vorsieht (Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, N 54 ff. zu Art. 6 DBG und Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, N 60 zu Art. 6 DBG).

Hinzu kommt, dass in diesem Bereich keine Pflicht der Kantone zur Harmonisierung mit dem Bund besteht. Im internationalen Verhältnis sind die Kantone frei in der Bestimmung des Umfangs der Steuerpflicht und der Wahl der Ausscheidungsregeln (Zweifel/Athanas, a.a.O., N 38 f. zu Art. 21 StHG). Eine auf vertikale Steuerharmonisierung zielende Auslegung, die entgegen dem Wortlaut von Art. 16 Abs. 1 StG zur Lösung gemäss DBG führt, ist daher nicht möglich.

d) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Auslegung von Art. 16 Abs. 1 StG dessen klaren Wortlaut bestätigt, wonach bei der Steuerauscheidung im Verhältnis zum Ausland die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot zur interkantonalen Doppelbesteuerung uneingeschränkt zur Anwendung gelangen. Ein im Zusammenhang mit ausländischem Grundbesitz bei der Ausscheidung entstandener Schuldzinsenüberhang ist deshalb von den Einkünften in der Schweiz abzugsfähig und nicht nur bei der Satzbestimmung zu berücksichtigen. Der Rekurs ist daher gutzuheissen und der angefochtene Einsprache-Entscheid der Vorinstanz vom 8. Februar 2005 aufzuheben. Die Rekurrenten sind für 2003 neu mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 101'500.-- zu veranlagern. Das steuerbare Vermögen bleibt unverändert bei Fr. 279'000.-- zum Satz von Fr. 283'000.-- .

5.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten vom Staat zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'000.-- ist angemessen (vgl. Ziff. 362 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Die Finanzverwaltung ist anzuweisen, den Rekurrenten den geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 800.-- zurückzuerstatten.

Gemäss Art. 98 Abs. 2 VRP werden im Rekursverfahren ausseramtliche Kosten entschädigt, soweit sie aufgrund der Rechts- und Sachlage als notwendig und angemessen erscheinen. Im vorliegenden Fall war angesichts der umstrittenen Fragen



des intertemporalen Verwaltungsrechts der Verzicht auf den Beizug eines Vertreters im Rekursverfahren nicht zumutbar. Eine Kostennote ist nicht eingereicht worden. Für die Bemessung der Entschädigung ausseramtlicher Kosten bei nicht als Rechtsanwalt oder Rechtsagent zugelassenen Vertretern bestehen keine Vorschriften. In der Praxis wird eine gegenüber dem Anwaltstarif reduzierte Entschädigung zugesprochen (vgl. Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003, Rz. 839). Angesichts der nicht sehr umfangreichen Akten, des ersichtlichen Aufwands für die Rekurseingabe und der zulässigen zusätzlichen Stellungnahme erscheint eine Entschädigung von Fr. 1'200.-- zuzüglich Mehrwertsteuer als angemessen (vgl. Art. 19, 22 Abs. 1 lit. b und 28 der Honorarordnung für Rechtsanwälte und Rechtsagenten; sGS 963.75). Die ausseramtliche Entschädigung wird den am Verfahren Beteiligten nach Obsiegen und Unterliegen auferlegt (Art. 98bis VRP). Angesichts des Verfahrensausgang sind den Rekurrenten die ausseramtlichen Kosten vollständig zu entschädigen (Art. 98ter VRP). Kostenpflichtig ist der Staat.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen und der angefochtene Einsprache-Entscheid des kantonalen Steueramtes vom 8. Februar 2005 aufgehoben.
2. Die Rekurrenten werden für 2003 neu mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 101'500.-- veranlagt. Das steuerbare Vermögen bleibt unverändert bei Fr. 279'000.-- zum Satz von Fr. 283'000.--.
3. Der Staat trägt die amtlichen Kosten von Fr. 1'000.--.
4. Die Finanzverwaltung wird angewiesen, den Rekurrenten Fr. 800.-- zurückzuerstatten.
5. Der Staat (kantonaies Steueramt) hat die Rekurrenten mit Fr. 1'291.20 (davon Fr. 91.20 Mehrwertsteuer) zu entschädigen.

Der Präsident:



Nicolaus Voigt

Die Gerichtsschreiberin:

Susanne Schmid Etter