

15 Steuersatzbestimmung bei beschränkter Steuerpflicht aufgrund im Kanton gelegener Grundstücke (§ 19 Abs. 1 und 2 StG)

Aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 3. Juli 2017, i.S. KStA gegen T.I. (WBE.2017.220)

Aus den Erwägungen

2.

Die Vorinstanz hat § 19 Abs. 2 StG in einem zweiten Schritt jedoch die Anwendung versagt, soweit diese zu einem höheren satzbestimmenden als steuerbaren Einkommen führt. Unter Berufung auf die Lehre ist die Vorinstanz zur Auffassung gelangt, die Anwendung der Bestimmung führe zu einem Methodendualismus, welcher einerseits sowohl das Diskriminierungsverbot in den von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) als auch das Rechtsgleichheitsgebot von Art. 8 BV verletze. Dies habe zur Folge, dass die Bemessungsgrundlage bei beschränkt Steuerpflichtigen stets nach der objektmässigen Methode zu bestimmen sei. Beschränkt Steuerpflichtige seien immer (nur) zu dem Steuersatz zu besteuern, der sich aus den in der Schweiz steuerbaren Faktoren ergebe.

2.1.

Das Bundesgericht hat in seiner neueren Rechtsprechung mehrfach festgehalten, das StHG behandle in Art. 3 StHG die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit, enthalte jedoch keine Regel mit Bezug auf das Ausmass der Steuerpflicht. Insbesondere regle das Gesetz nicht die Frage, ob im Ausland erlittene Verluste von der Bemessungsgrundlage abzugsfähig seien. Dieses Schweigen des Gesetzes könne für sich allein genommen nicht so verstanden werden, dass den Kantonen damit ein autonomer Regelungsbereich mit Bezug auf eine Thematik offen stehe, für welche von Verfassungen wegen ausdrücklich die Harmonisierung vorgesehen sei. Das

Bundesgericht hat jedoch in den angeführten Entscheiden die Frage offen gelassen, ob den Kantonen insoweit ein Autonomiebereich offen steht (vgl. BGE 140 II 141 E. 8 S. 155 f.; ebenso BGE 140 II 157 E. 5.1 S. 159 sowie Urteil 2C_1201 + 1202/2013 vom 15. Januar 2015 E. 10).

Diese Überlegung muss auch mit Bezug auf die fehlende Regelung im StHG betreffend das Ausmass der Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit – hier des Umstands, dass die Beschwerdegegnerin eine Liegenschaft im Kanton Aargau besitzt und Einkünfte daraus erzielt – gelten. Das bedeutet, dass nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht klar ist, ob der Kanton Aargau überhaupt eine inhaltlich von Art. 7 Abs. 2 DBG abweichende Regelung hinsichtlich des Umfangs der beschränkten Steuerpflicht treffen könnte. Mit § 19 Abs. 2 StG hat der kantonale Gesetzgeber wie dargelegt die gleiche Lösung wie im Bundesrecht gewählt. Sollte – wie vom Bundesgericht immerhin angedeutet – insoweit für die Kantone kein autonomer Regelungsbereich bestehen, so wäre § 19 Abs. 2 StG bereits aufgrund des Massgeblichkeitsgebots von Art. 190 BV anzuwenden, und zwar unabhängig davon, ob die Bestimmung gegen die Bundesverfassung verstösst (so denn auch ausdrücklich das Bundesgericht in BGE 140 II 141 E. 8 am Ende; vgl. auch Urteil 2C_1201 + 1202/2013 vom 15. Januar 2015 E. 7).

2.2.

Auch wenn dem Kanton ein autonomer Regelungsbereich mit Bezug auf das Ausmass der beschränkten Steuerpflicht zukommt, ist entgegen der Auffassung der Vorinstanz, jedenfalls soweit es um die hier infrage stehende Anwendung von § 19 Abs. 2 StG auf eine qua Eigentum an einem im Kanton Aargau gelegenen Grundstück (§ 17 Abs. 1 lit. b StG) beschränkt steuerpflichtige Ausländerin geht, nicht erkennbar, inwiefern § 19 Abs. 2 StG gegen das Diskriminierungsverbot und/oder das Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 BV verstossen sollte.

2.2.1.

Das Diskriminierungsverbot ist in Art. 25 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 CH–D) geregelt. Dabei verbietet zunächst Art. 25 Abs. 1 DBA D–CH die Diskriminierung der Staatsangehörigen eines Vertragsstaates; Abs. 2 enthält das Betriebsstätediskriminierungsverbot; Abs. 3 und 4 beschlagen schliesslich das Verbot der Diskriminierung mit Blick auf gewisse Zahlungen an nichtansässige Personen sowie die Diskriminierung aufgrund fremder Beherrschung. Für die hier zu beurteilende Situation einer Rentnerin mit Wohnsitz in Deutschland und Grundeigentum in der Schweiz kann sich höchstens die Frage stellen, ob § 19 Abs. 2 StG das Diskriminierungsverbot hinsichtlich der Staatsangehörigkeit verletzt. Der Beschwerdeführer weist in diesem Zusammenhang zutreffend darauf hin, dass eine Verletzung des Diskriminierungsverbots insoweit schon deshalb ausser Betracht fällt, weil weder Art. 7 Abs. 2 DBG noch § 19 Abs. 2 StG an die Staatsangehörigkeit anknüpfen. Die Vorinstanz beanstandet den mit der Anwendung von § 19 Abs. 2 StG verbundenen Methodendualismus, indem Auslandsverluste nicht einmal satzbestimmend berücksichtigt werden, während positives Auslandseinkommen stets satzerhöhend wirkt. Dieser Methodendualismus trifft die davon berührten Steuerpflichtigen unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit: Auch ein Schweizer Staatsbürger mit Wohnsitz im Ausland und nur beschränkter Steuerpflicht in der Schweiz ist in gleicher Weise davon betroffen wie die Beschwerdegegnerin mit Wohnsitz in Deutschland; bei hinsichtlich der Ansässigkeit gleichen Verhältnissen resultiert somit aus der Anwendung von § 19 Abs. 2 StG keine Diskriminierung (vgl. zum Erfordernis der gleichen Verhältnisse STEFAN OESTERHELT, in: MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH/RENÉ MATTEOTTI [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 24 N 17 f.; ebenso für das DBA USA–D Urteil des deutschen Bundesfinanzhofs vom 30. März 2011, in: KURT LOCHER/WALTER MEIER/RUDOLF VON SIEBENTHAL/ANDREAS KOLB [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz–Deutschland [Loseblatt] Art. 25.1 Nr. 31 E. 2a; so auch ausdrücklich HEIKO KUBAILE, in: HANS FLICK/FRANZ WASSERMEYER/MICHAEL KEMPERMANN [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen Deutsch-

land–Schweiz, Köln, Loseblatt ab 1981, Art. 25 N 19 [Lfg. 38 Juni 2013]) und liegt somit keine Verletzung des Diskriminierungsverbots vor. Dass die Dinge mit Blick auf eine inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens und das Betriebsstättediskriminierungsverbot von Art. 25 Abs. 2 DBA CH–D allenfalls anders liegen, ändert nichts (vgl. dazu Stefan OESTERHELT/SUSANNE SCHREIBER in: MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Auflage, Zürich 2017, Art. 7 N 14 mit Hinweisen).

2.2.2.

Abgesehen vom Diskriminierungsverbot wird in der Literatur die Frage diskutiert, ob der Methodendualismus – bei insgesamt negativen Steuerfaktoren infolge eines Auslandsverlusts Abstellen nur auf die Progression auf dem schweizerischen Steuerobjekt, bei insgesamt positiven Steuerfaktoren Besteuerung mit Gesamtprogression – nicht gegen das Gebot der Gleichbehandlung von Art. 8 BV verstosse. Peter Locher führt in diesem Zusammenhang aus, dass dann, wenn die nicht überprüfbaren Auslandsunterlagen genügen, um eine höhere Progression zu rechtfertigen, Analoges auch im umgekehrten Fall gelten sollte (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil., Therwil 2001, Art. 7 N 11). Da vorliegend jedoch nicht negative sondern positive Steuerfaktoren im Ausland zu beurteilen sind, erübrigt sich eine vertiefte Auseinandersetzung mit dieser Thematik.

2.2.3.

Selbst wenn angenommen wird, § 19 Abs. 2 StG verstosse in bestimmten Fallkonstellationen gegen das Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 BV, rechtfertigt dies nicht, die Norm auch dann, wenn sie wie hier zu sachgerechten Ergebnissen führt, nicht zur Anwendung zu bringen.

2.2.3.1.

Zum einen ist schon zweifelhaft, ob die Argumentation, wonach ausländische Faktoren schwer zu ermitteln und deshalb ganz ausser Acht zu lassen seien, generell zutrifft. Hinsichtlich in- wie ausländischer Liegenschaften erscheint es durchaus als möglich, die zentralen Parameter für den Liegenschaftenertrag (Mieteinnahmen, Unterhalts-

aufwendungen, Schuldzinsen auf Hypotheken) bei Inland- wie bei Auslandsachverhalten zu ermitteln. Auch die Ermittlung von Renteneinkünften, wie sie bei der Beschwerdegegnerin vorliegen, begegnet keinen grundsätzlichen Schwierigkeiten; zumindest ähnlich dürfte sich die Sachlage bei ausländischen Einkünften aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit darstellen (auch wenn naturgemäss nicht die Möglichkeit der Einforderung eines Lohnausweises offensteht). All diese Einkünfte bzw. damit zusammenhängende Aufwendungen lassen sich in aller Regel anhand einfacher, aussagekräftiger Dokumente belegen. Soweit der beschränkt Steuerpflichtige bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen nicht mitwirkt, steht im Übrigen – wie gerade die hier zu beurteilende Angelegenheit zeigt – ebenso wie bei den unbeschränkt Steuerpflichtigen das Instrument der Ermessensveranlagung offen. Allfällige praktische Schwierigkeiten bei der Ermittlung der genannten Einkunftsarten sind jedenfalls kaum mit den möglichen Problemen der Überprüfung des Gesamtergebnisses eines vorwiegend im Ausland tätigen Unternehmens mit schweizerischer Betriebsstätte vergleichbar. Insoweit überzeugt es durchaus, wenn Peter Locher nur für Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten auf die Berücksichtigung des ausländischen Ergebnisses verzichten will, ausländische Faktoren aber bei beschränkter Steuerpflicht wegen inländischem Immobilienbesitz durchgängig heranziehen will (vgl. LOCHER, a.a.O., I. Teil, Art. 7 N 13; dieser Aspekt wird übersehen von MADELEINE SIMONEK, Wirkungen einer nachrangigen Ansässigkeit auf die Steuerpflicht in der Schweiz, in: JÜRGEN-BEAT ACKERMANN/FELIX BOMMER [Hrsg.], *Liber Amicorum* für Dr. Martin Vonplon, Zürich 2009, S. 303).

2.2.3.2.

Hinzu kommt aber vor allem ein vom Beschwerdeführer aufgegriffener Punkt: Würden beschränkt Steuerpflichtige generell nur für ihr in der Schweiz erzielttes Einkommen und Vermögen zu dem entsprechenden Steuersatz besteuert, liefe dies auf eine systematische Schlechterstellung der in der Schweiz unbeschränkt Steuerpflichtigen hinaus. Insbesondere in einem anderen Kanton unbeschränkt Steuerpflichtige, die qua Liegenschaftenbesitz im Kanton Aargau der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, wären gegenüber den im Aus-

land unbeschränkt, jedoch im Kanton Aargau beschränkt Steuerpflichtigen massiv benachteiligt. Die Lösung für das von der Vorinstanz skizzierte Problem des Methodendualismus bei beschränkter Steuerpflicht kann daher nicht in der generellen Zugrundelegung – sowohl für das steuerbare als auch für das satzbestimmende Einkommen – nur der inländischen Faktoren liegen. Wenn überhaupt stellt sich die Frage einer Korrektur der vom Gesetzgeber getroffenen Lösung wegen eines allfälligen Verstosses gegen das Gleichbehandlungsgebot nicht in Konstellationen wie der hier zu beurteilenden, wo im In- und Ausland Einkommen erzielt wird. Zu einer Korrektur unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten könnte höchstens die Situation Anlass geben, da im Ausland Verluste resultieren. Ob in einer solchen Konstellation allein die fehlende Überprüfbarkeit der Angaben des Steuerpflichtigen über seine ausländischen Verluste einen ausreichenden Grund für die steuerliche Erfassung mindestens der Inlandfaktoren sein kann, ist hier indessen nicht zu entscheiden.

2.3.

Die angestellten Überlegungen gelten, worauf der Beschwerdeführer zutreffend hinweist auch hinsichtlich positiver bzw. negativer Vermögensbestandteile, so dass der Anwendung von § 19 Abs. 2 StG in der hier zu beurteilenden Angelegenheit auch insoweit nichts entgegensteht. Es trifft ausserdem zu, dass – wie der Beschwerdeführer ebenfalls ausführt – die objektmässige Ausscheidung nicht per se zu tieferen Steuern führt. So kann z.B. bei objektmässiger Ausscheidung je nach Lage der Aktiven bei selbstfinanziertem Inland- und fremdfinanziertem Auslandseigentum eine höhere Steuerlast als bei proportionaler Ausscheidung resultieren. Der Entscheid der Vorinstanz, der die objektmässige Methode bei beschränkter Steuerpflicht durchgehend zur Anwendung bringen will, verletzt damit nicht nur § 18 Abs. 3 StG, welcher nicht nur im Verhältnis zu anderen Kantonen, sondern auch im Verhältnis zum Ausland die Ausscheidung nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung und damit auch im Verhältnis zum Ausland die Verlegung von Schulden und Schuldzinsen nach der proportionalen Methode gesetzlich vorschreibt. Darüber hinaus kann die von der

Vorinstanz vertretene Auffassung sogar zu einer rechtsungleichen Schlechterstellung des beschränkt Steuerpflichtigen gegenüber dem unbeschränkt Steuerpflichtigen führen. Auch insoweit erweist sich der Entscheid der Vorinstanz somit als rechtsfehlerhaft.

16 Liegenschaftsunterhaltskosten (§ 39 Abs. 2 StG)

Umbau von Ein- in Zweifamilienhaus als umfassende Instandstellung, bei welcher kein Unterhaltsabzug gewährt wird (kein Unterhaltsanteil; Quasi-Neubau-Praxis)

Aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 3. Juli 2017, i.S. R.J. und B.J. gegen KStA (WBE.2017.21)

Aus den Erwägungen

1.

1.1.

Streitgegenstand bildet die Höhe der abzugsfähigen Unterhaltskosten für die Liegenschaft bei der Kantons- und Gemeindesteuer 2012. In diese Periode fallen von den gesamten Kosten von Fr. 1'250'000.00 lediglich Fr. 26'407.00. Das Spezialverwaltungsgericht ging davon aus, dass es sich beim Umbau der Liegenschaft um eine umfassende Instandstellung handelte, welche sämtliche wesentlichen Bereiche der Liegenschaft betraf und deren Nutzungswert im Vergleich zum Standard beim Erwerb erheblich erhöhte. Es taxierte die Renovation im Sinne einer Gesamtbetrachtung als wertvermehrende Investition und dementsprechend als nicht abziehbar.

1.2.

Die Beschwerdeführer machen geltend, die Renovations- resp. Umbaukosten hätten Fr. 830'000.00 betragen und nicht Fr. 1'250'000.00. Die Kosten für den Anbau, den alleinstehenden Carport sowie die Kosten im Zusammenhang mit dem abparzellier-