Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.65/2006/Plc

Urteil vom 31. August 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch G + S Treuhand AG,

gegen

Steueramt des Kantons Aargau,
Rechtsdienst, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau,
Verwaltungsgericht des Kantons Aargau,
2. Kammer, Obere Vorstadt 40, 5000 Aarau,
Steuerverwaltung des Kantons Zug,
Postfach, 6301 Zug.

Gegenstand
Art. 127 BV (Doppelbesteuerung),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen das Urteil
des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau,
2. Kammer, vom 20. Januar 2006.

Sachverhalt:
A.
X._____ war bis am 7. Juni 2000 in Y._____ (AG) wohnhaft und deshalb bis zu diesem Zeitpunkt im Kanton Aargau unbeschränkt steuerpflichtig. Am 8. Juni 2000 verlegte er seinen Wohnsitz nach Z._____ (ZG) und wurde ab diesem Zeitpunkt neu im Kanton Zug unbeschränkt steuerpflichtig. Bereits mit Grundbucheintrag vom 3. November 1999 (Übergang von Nutzen und Schaden per 1. Dezember 1999) hatte X._____ in Z._____ eine Liegenschaft für Fr. 1'500'000.– erworben. Den Kauf finanzierte er im Umfang von Fr. 200'000.– mit Eigen- und im Übrigen mit Fremdkapital (Fr. 1'300'000.–). Unmittelbar nach dem Erwerb liess er die Liegenschaft umfassend sanieren. Den Sanierungsaufwand von Fr. 662'547.– qualifizierten in der Folge sowohl die Steuerverwaltung des Kantons Zug als auch die aargauischen Steuerbehörden betreffend die direkte Bundessteuer 1999/2000 im Betrag von Fr. 487'479.– als wertvermehrende und im Betrag von Fr. 175'068.– als werterhaltende Aufwendungen (Unterhaltsaufwand).
B.
Die Steuerkommission Y._____ veranlagte X._____ mit Verfügung vom 11. Oktober 2001 für die Steuerperiode 1999/2000 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 288'600.– und zu einem steuerbaren Vermögen von Fr. 2'181'000.–.

Die Kantonale Steuerverwaltung Zug veranlagte X._____ mit Verfügung vom 3. Mai 2001 für die Steuerperiode 1999/2000 (gültig ab 1. Dezember 1999 bis am 7. Juni 2000) zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 303'000.– (zum Satz von Fr. 682'000.– ). In der gleichzeitig eröffneten interkantonalen Steuerausscheidung wies sie sowohl den Schuldzinsenüberschuss als auch einen Gewinnungskostenüberschuss (Unterhaltskosten) von Fr. 175'068.– dem Hauptsteuerdomizil im Kanton Aargau zu. Weil die Liegenschaft in Z._____ während der Sanierung nicht bewohnbar war und deshalb kein Eigenmietwert versteuert werden musste, bildeten die werterhaltenden Aufwendungen von Fr. 175'068.– zugleich den im Liegenschaftskanton nicht mit Einkünften verrechenbaren Gewinnungskostenüberschuss.

Mit Verfügung vom 4. Juli 2002 nahm die Steuerkommission Y._____ eine Zwischenveranlagung mit Wirkung ab 1. Dezember 1999 vor wegen Änderung der interkantonalen Steuerausscheidung. Das steuerbare Einkommen wurde auf Fr. 236'400.– (zum Satz von Fr. 288'600.–) und das steuerbare Vermögen auf Fr. 1'322'700.– (zum Satz von Fr. 2'181'000.–) festgesetzt. Dabei wurden die angefallenen Schuldzinsen auf dem für den Liegenschaftserwerb aufgenommenen Fremdkapital vollumfänglich, d.h. einschliesslich Schuldzinsenüberschuss, vom Kanton Aargau als Hauptsteuerdomizil übernommen. Hingegen wurde der Gewinnungskostenüberschuss von Fr. 175'068.– vom Kanton Aargau nicht zum Abzug vom übrigen Einkommen zugelassen.

An dieser Veranlagung hielten die Steuerkommission Y._____ (Einspracheentscheid vom 28. Oktober 2002), das Steuerrekursgericht des Kantons Aargau (Entscheid vom 23. September 2004) sowie das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau (Urteil vom 20. Januar 2006) fest. Das Verwaltungsgericht sah keine Möglichkeit, im Rahmen der grundsätzlich auf der zweijährigen Vergangenheitsbemessung (Bemessungsjahre 1997/1998) beruhenden Veranlagung 1999/2000 bereits Unterhaltskosten zu berücksichtigen, die in den Jahren 1999/2000 angefallen waren.

C.

X._____ hat am 27. Februar 2006 beim Bundesgericht staatsrechtliche Beschwerde (allenfalls Verwaltungsgerichtsbeschwerde) wegen interkantonaler Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) gegen den Kanton Aargau erhoben. Er beantragt, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 20. Januar 2006 sei aufzuheben; zudem sei die Veranlagungsbehörde anzuweisen, "die nach Liegenschaftserwerb im Kanton Zug angefallenen Liegenschaftsunterhaltskosten von insgesamt Fr. 175'068.- im Rahmen der Zwischenveranlagung per 1. Dezember 1999 zum Abzug zuzulassen und demzufolge das steuerbare Einkommen ab diesem Zeitpunkt bis zur Aufgabe des Wohnsitzes am 7. Juni 2000 im Durchschnitt von Fr. 236'472.– um Fr. 87'534.– auf Fr. 148'938.– zu reduzieren"; die Veranlagungsbehörde sei ferner anzuweisen, in der Steuerperiode 1999/ 2000 allfällig zuviel bezahlte Steuern mit Verzugszins zurückzuerstatten.

D.

Das Kantonale Steueramt Aargau beantragt, die Beschwerde abzuweisen. Die Steuerkommission Y._____ und das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau haben auf eine Vernehmlassung verzichtet; ebenso die Steuerverwaltung des Kantons Zug.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

Das Bundesgericht prüft die Zulässigkeit der bei ihm eingereichten Beschwerden von Amtes wegen und mit freier Kognition (BGE 132 I 140 E. 1.1 S. 142; 131 II 58 E. 1 S. 60, je mit Hinweisen).

1.1 Der angefochtene Entscheid betrifft die Steuerperiode 1999/2000 und damit einen Sachverhalt, der vor die am 31. Dezember 2000 abgelaufene Frist fällt, die den Kantonen zur Anpassung ihrer Gesetzgebung an das Steuerharmonisierungsgesetz gewährt wurde (vgl. Art. 72 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, StHG; SR 642.14). In einem solchen Fall steht die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 73 StHG noch nicht zur Verfügung, auch wenn es sich beim angefochtenen Urteil um einen Entscheid der letzten kantonalen Instanz im Sinn von Art. 73 Abs. 1 StHG handelt (vgl. ASA 73, 170 E. 1.1 S. 171 f., mit Hinweisen).

Die fristgerecht erhobene staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV des gemäss Art. 88 OG legitimierten Beschwerdeführers ist daher zulässig.

1.2 Die staatsrechtliche Beschwerde ist grundsätzlich rein kassatorischer Natur, das heisst, es kann mit ihr in

der Regel nur die Aufhebung des angefochtenen Entscheids verlangt werden (statt vieler: BGE 132 I 21 E. 1 S. 22, mit Hinweisen). Eine Ausnahme gilt für Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots (Art. 127 Abs. 3 BV): Hier kann das Bundesgericht zusammen mit der Aufhebung des kantonalen Hoheitsakts auch Feststellungen treffen, den beteiligten Kantonen verbindliche Anweisungen für die verfassungskonforme Steuerausscheidung erteilen oder die Rückerstattung ungerechtfertigt erhobener Steuern anordnen. Damit erweisen sich vorliegend die Rechtsbegehren des Beschwerdeführers als grundsätzlich zulässig.

Allerdings folgt aus dem Doppelbesteuerungsverbot nicht auch die Verpflichtung zur Leistung eines Vergütungszinses. Ein entsprechender Anspruch müsste sich aus dem massgebenden kantonalen Recht ergeben. Dass dies für den Kanton Aargau zutrifft, wird in der Beschwerde nicht dargetan, weshalb auf dieses Begehren nicht eingetreten werden kann (ASA 73, 420 E. 1.3 S. 423, mit Hinweisen).

2.

2.1 Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer veranlagt, zu deren Erhebung ein anderer Kanton zuständig ist (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem hat das Bundesgericht aus dem verfassungsmässigen Verbot der Doppelbesteuerung abgeleitet, ein Kanton dürfe einen Steuerpflichtigen nicht deshalb stärker belasten, weil er nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit unterstehe, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig sei (Schlechterstellungsverbot; vgl. BGE 132 I 29 E. 2.1 S. 31 f.; 131 I 285 E. 2.1 S. 286; ASA 74, 684 E. 2.1 S. 685, je mit Hinweisen).

2.2 Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts sind das Grundeigentum und sein Ertrag dem Kanton der gelegenen Sache zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten. Dabei darf beim Erwerb einer ausserkantonalen Liegenschaft der Kanton der gelegenen Sache die Besteuerungsbefugnis vom ersten Tag an in Anspruch nehmen, an dem der Steuerpflichtige über die Liegenschaft verfügt. Diesem Umstand hat der Kanton des Hauptsteuerdomizils mit einer Zwischenveranlagung selbst dann Rechnung zu tragen, wenn eine solche nach seiner Gesetzgebung nicht vorgesehen ist (BGE 119 Ia 46 E. 3 S. 48 f., mit Hinweisen).

Vorliegend hat die Steuerkommission Y._____ demnach richtigerweise eine Zwischenveranlagung auf den 1. Dezember 1999 vorgenommen (vgl. auch § 57 Abs. 1 lit. c des hier noch anwendbaren aargauischen Steuergesetzes vom 13. Dezember 1983, aStG/AG).

2.3 Ein Steuerpflichtiger, der in zwei Kantonen der Reinvermögens- und der Reineinkommenssteuer unterliegt, kann verlangen, dass beide Kantone zusammen sämtliche Schulden und Schuldzinsen berücksichtigen. Diese Regel gilt nicht nur dann, wenn im Rahmen der ordentlichen Veranlagung eine Steuerausscheidung vorzunehmen ist, sondern auch dann, wenn der Steuerpflichtige im Lauf des Jahres ausserhalb des Hauptsteuerdomizils eine Liegenschaft erwirbt und sich dadurch das Verhältnis der gesamten Schulden zu den gesamten Aktiven sowie der Gesamtbetrag der Schuldzinsen erhöhen (BGE 119 Ia 46 E. 4 f. S. 49 ff.; Kurt Locher/Peter Locher, Doppelbesteuerungspraxis, § 9, IA, 1, Nr. 25).

Auch diese Regel hat die Steuerkommission Y._____ befolgt und den Schuldzinsenüberschuss auf der Liegenschaft in Z._____ übernommen. Hingegen haben die aargauischen Steuerbehörden die nach dem Erwerb der Liegenschaft im Kanton Zug angefallenen Unterhaltskosten von Fr. 175'068.– in der Zwischenveranlagung per 1. Dezember 1999 nicht (als Gewinnungskostenüberschuss) zum Abzug zugelassen. Der Beschwerdeführer rügt dies zu Recht als einen Verstoss gegen das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot.

3.

3.1 Grundsätzlich kann ein Steuerpflichtiger, der in zwei Kantonen der Reinvermögens- und der Reineinkommenssteuer unterliegt, verlangen, dass beide Kantone zusammen sämtliche Unterhaltskosten berücksichtigen. Zwar hat vorab der Liegenschaftskanton die auf seiner Liegenschaft angefallenen, d.h. objektmässig auszuscheidenden Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen, jedoch hat das Hauptsteuerdomizil zulasten des dort steuerbaren Einkommens einen allfälligen Gewinnungskostenüberschuss zu übernehmen (ASA 55, 652 E. 3b S. 655).

Ob diese Regel - ausser bei einer Steuerausscheidung im Rahmen der ordentlichen Veranlagung - auch dann gilt,

wenn der Steuerpflichtige im Lauf des Jahres ausserhalb des Hauptsteuerdomizils eine Liegenschaft erwirbt und sich infolge umfassender Sanierung mit teilweise werterhaltenden Aufwendungen Liegenschaftsunterhaltskosten ergeben, welche die Erträge im Liegenschaftskanton weit übersteigen, brauchte das Bundesgericht bisher nicht zu entscheiden. Die Frage ist zu bejahen, wie sich ohne weiteres aus der bisherigen Rechtsprechung ergibt: Diese achtet, insbesondere in neueren Urteilen, konsequent darauf, dass ein Steuerpflichtiger im System der Reineinkommensbesteuerung in mehreren Kantonen zusammen nicht mehr als sein gesamtes Reineinkommen versteuern muss (BGE 131 I 285 E. 3.2 S. 287 f., mit Hinweisen). Aus dem Urteil 2P.80/2002 vom 30. Oktober 2002 (E. 4) lässt sich nichts Gegenteiliges ableiten: Dort ging es um grundsätzlich abziehbare Weiterbildungskosten, die allerdings nicht im Rahmen einer Zwischenveranlagung gegenwartsmässig berücksichtigt werden konnten, weil sie aufgrund des Systemwechsels (Übergang von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung) in die Bemessungslücke fielen.
3.2 Was im angefochtenen Entscheid im Übrigen gegen dieses Ergebnis vorgebracht wird, vermag nicht zu überzeugen. Insbesondere stimmt die Feststellung nicht, die Periode 1999/2000 sei nie Bemessungsperiode für aargauische Steuern gewesen. Mit der Zwischenveranlagung per 1. Dezember 1999 stellte nämlich der Kanton Aargau jedenfalls für die Schulden- und die Schuldzinsenverlegung nicht mehr auf eine reine Vergangenheitsbemessung (1997/1998) ab. Es ist nicht einzusehen, weshalb dies für die Anrechnung des Gewinnungskostenüberschusses im Rahmen der doppelbesteuerungsrechtlich vorgeschriebenen Zwischenveranlagung nicht ebenfalls möglich sein soll. Stünde dem allenfalls der kantonalrechtliche § 57 Abs. 1 lit. c aStG/AG entgegen, so ginge ohnehin der direkt aus Art. 127 Abs. 3 BV abzuleitende Zwischenveranlagungsgrund vor (oben E. 2.2). Sollte aber für das Verwaltungsgericht fraglich sein, ob die Berücksichtigung dieses Aufwands noch kausal mit dem "Erwerb von Grundeigentum" zusammenhänge, wären freilich die für die interkantonale Steuerausscheidung massgebenden Verhältnisse, die zu einer Zwischenveranlagung führen, jedenfalls bei klar abgegrenzten Zusatzinvestitionen genau gleich zu ändern.

Solche Zusatzinvestitionen im Ausmass von rund Fr. 660'000.– liegen hier offensichtlich vor, wobei ein Teil davon anerkanntermassen als werterhaltend zu qualifizieren ist und sich deshalb (wie die Schuldzinsen) einkommensschmälernd auswirkt. Soweit dieser Aufwand nicht im Liegenschaftskanton mit Erträgen verrechnet werden kann, ist der Gewinnungskostenüberschuss vom Hauptsteuerdomizil zu übernehmen. Diesem Umstand ist genauso wie beim Erwerb der Liegenschaft als solcher im Rahmen einer Zwischenveranlagung Rechnung zu tragen (vgl. BGE 101 Ia 384 E. 5 S. 389 f.; Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2000, S. 344 ff.). Die vom Zeitpunkt der Errichtung oder Erweiterung eines Nebensteuerdomizils an geltenden Ausscheidungen aufgrund von Zwischen- oder Neuveranlagungen müssen für den neuen und den bisherigen Kanton aufeinander abgestimmt werden; geschieht dies nicht, wie hier nach dem Urteil des Verwaltungsgerichts, resultiert eine verpönte Doppelbesteuerung. (Zur steuerlichen Behandlung des umgekehrten Vorgangs, nämlich die Veräusserung einer ausserkantonalen Liegenschaft, vgl. ASA 59, 275 E. 3b S. 278.)
4.
Nach dem Gesagten ist die staatsrechtliche Beschwerde gegenüber dem Kanton Aargau gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist, und das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 20. Januar 2006 aufzuheben. Die Veranlagungsbehörde wird angewiesen, die nach dem Liegenschaftserwerb im Kanton Zug angefallenen Liegenschaftsunterhaltskosten von insgesamt Fr. 175'068.- im Rahmen der Zwischenveranlagung per 1. Dezember 1999 zum Abzug zuzulassen und das steuerbare Einkommen ab diesem Zeitpunkt bis zur Aufgabe des Wohnsitzes am 7. Juni 2000 von Fr. 236'472.– durchschnittlich um Fr. 87'534.– auf Fr. 148'938.– zu reduzieren. Der Kanton Aargau ist gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV verpflichtet, die für die Steuerperiode 1999/2000 zuviel bezahlten Steuern zurückzuerstatten.
5.
Entsprechend dem Verfahrensausgang hat der Kanton Aargau, der Vermögensinteressen verfolgt, die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 153 und 153a in Verbindung mit Art. 156 Abs. 1 und 2 OG). Er hat dem Beschwerdeführer zudem eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 159 OG).
Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die staatsrechtliche Beschwerde wird gegenüber dem Kanton Aargau gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist, und das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 20. Januar 2006 wird aufgehoben. Die Sache wird an die Steu-

erkommission Y._____ zurückgewiesen zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen, und der Kanton Aargau wird verpflichtet, die für die Steuerperiode 1999/2000 zuviel bezahlten Steuern zurückzuerstatten.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'500.– wird dem Kanton Aargau auferlegt.
3.
Der Kanton Aargau hat dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 2'000.– zu entrichten.
4.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Kantonalen Steueramt Aargau, dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau sowie der Kantonalen Steuerverwaltung Zug schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 31. August 2006
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: