Urteilskopf

120 Ia 349

49. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 2. Dezember 1994 i.S. M. gegen Kantone Basel-Stadt und Solothurn (staatsrechtliche Beschwerde)
Regeste (de):
Doppelbesteuerungsverbot: Art. 46 Abs. 2 BV.

Interkantonale Doppelbesteuerung: Grundsätze der Schulden- und Schuldzinsenverlegung (E. 2 u. 3).

Anwendung der Grundsätze (E. 4), insbesondere Abgrenzung von Privat- und Geschäftsvermögen bei einer Beteiligung an einer einfachen Gesellschaft, die eine Geschäftsliegenschaft innehat (E. 4c).

Proportionale Verteilung der Schuldzinsen: Verlegung nach Lage der Aktiven, primär auf die Vermögenserträge: Beim Eigenmietwert der Liegenschaften ist auf die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung festgesetzten Eigenmietwerte abzustellen. Bei Geschäftsvermögen wird der Vermögensertrag nicht genau berechnet, sondern pauschal, aufgrund einer angemessenen Verzinsung des Eigenkapitals (5%) (E. 5 u. 6).

Regeste (fr):
Interdiction de la double imposition: art. 46 al. 2 Cst.

Double imposition intercantonale: principes de répartition des dettes et des intérêts passifs (consid. 2 et 3).

Application de ces principes (consid. 4), en particulier distinction entre fortune privée et fortune commerciale en cas de participation à une société simple qui possède un immeuble commercial (consid. 4c).

Répartition proportionnelle des intérêts passifs: répartition selon la situation des actifs, en premier lieu en fonction des rendements de la fortune: pour la valeur locative des immeubles, il faut alors se fonder sur les valeurs locatives fixées par l'Administration fédérale des contributions. S'agissant de la fortune commerciale, le revenu de la fortune n'est pas calculé de manière précise, mais forfaitairement, sur la base d'un rendement convenable du capital propre (5%) (consid. 5 et 6).

Regesto (it):
Divieto della doppia imposizione: art. 46 cpv. 2 Cost.

Doppia imposizione intercantonale: principi relativi alla ripartizione dei debiti e degli interessi passivi (consid. 2 e 3).

Applicazione di questi principi (consid. 4), in particolare distinzione tra sostanza privata e sostanza commerciale in caso di partecipazione a una società semplice che possiede un immobile commerciale (consid. 4c).

Ripartizione proporzionale degli interessi passivi: ripartizione secondo la situazione degli attivi, anzitutto in base ai redditi della sostanza: per il valore locativo degli immobili, ci si deve fondare sui valori locativi stabiliti dall'Amministrazione federale delle contribuzioni. Trattandosi della sostanza commerciale, il reddito della sostanza non è calcolato in modo preciso, ma forfettario, sulla base di un reddito adeguato del capitale proprio (5%) (consid. 5 e 6).

Sachverhalt ab Seite 350

BGE 120 Ia 349 S. 350

A.- M. hat sein Hauptsteuerdomizil in der solothurnischen Gemeinde A. Hier bewohnt er zusammen mit seiner Ehefrau, die bei der Firma Y. in Basel arbeitet, ein eigenes Haus. Der Steuerpflichtige betreibt als selbständigerwerbender Kaufmann in der Liegenschaft B. in Basel, die ihm zur Hälfte gehört, die Einzelfirma "X.".

B.- Bei der Verlegung der Schulden und Schuldzinsen für die Steuerausscheidung 1991 (Kanton Solothurn) und 1990 (Einkommenssteuer) bzw. 1991/92 (Vermögenssteuer Kanton Basel-Stadt) wurden nicht sämtliche vom Steuerpflichtigen geltend gemachten Schulden und Schuldzinsen zum Abzug zugelassen. Während die Differenz bei den Schulden gering ist und nur 0,19% der Schulden (Fr. 1'528'095.–) von den Kantonen nicht übernommen wurden, gelangten von den insgesamt geltend gemachten Schuldzinsen von Fr. 83'822.– nur Fr. 33'083.– zum Abzug.

C.- Mit Eingabe vom 11. Juni 1992 erhebt M. gegen die Kantone Basel-Stadt und Solothurn staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV. Er stellt folgende Rechtsbegehren: "1. Es sei festzustellen, dass der Kanton Basel-Stadt den auf ihn entfallenen Anteil der gesamten Schuldzinsen aus dem Bemessungsjahr 1990 zu übernehmen habe. Daraus abgeleitet sei die Einkommenssteuer 1990 neu festzusetzen. 2. Es sei festzustellen, dass der Kanton Solothurn den auf ihn entfallenden Anteil der gesamten Schuldzinsen aus dem Bemessungsjahr 1990 zu übernehmen habe. Daraus abgeleitet sei die Einkommenssteuer 1991 neu festzusetzen. 3. Im weiteren sei festzustellen, dass bezüglich der Bemessung des zu repartierenden Vermögens auf die Steuerausscheidung des Kantons Basel-Stadt vom 7. Oktober 1991 abzustellen ist, da in der Steuerausscheidung des Kantons Solothurn teilweise unrichtige Vermögensfaktoren enthalten sind, was ein zusätzlicher Grund für die Doppelbesteuerung ist:

BGE 120 Ia 349 S. 351

a) Der Landanteil von Fr. 50'010.– ist zweimal in der Steuerausscheidung des Kantons Solothurn enthalten (1x in den Aktiven der Einzelfirma und 1x im Repartitionswert der einfachen Gesellschaft). b) Der Anteil am übrigen Vermögen der einfachen Gesellschaft von Fr. 6'709.– ist zweimal in der Steuerausscheidung des Kantons Solothurn enthalten (1x in der Position Wertschriften/Guthaben und 1x im Repartitionswert der einfachen Gesellschaft). c) Der Personenwagen mit einem Betrag von Fr. 8'000.– ist erst nach Ermittlung der massgebenden Aktivenanteile dem Kanton Solothurn zuzuordnen, da der Kanton Basel-Stadt die Vermögenssteuer auf privaten Motorfahrzeugen nicht kennt und nur so sichergestellt werden kann, dass die auf die beiden Kantone entfallenden Prozentsätze zusammen 100% ergeben. 4. Alle unter o.e.-Kostenfolgen für die unterliegenden Beschwerdebeklagten."

D.- Der Kanton Solothurn beantragt Abweisung der Beschwerde, soweit sie sich gegen den Kanton Solothurn richtet und darauf einzutreten sei. Namens des Kantons Basel-Stadt schliesst die Steuerverwaltung des Kantons auf teilweise Gutheissung der Beschwerde. Das in Basel-Stadt steuerbare Einkommen sei auf Fr. 71'117.–, das für den Steuersatz massgebende Einkommen auf Fr. 102'043.– festzusetzen. Im übrigen sei die Beschwerde, soweit sie sich gegen den Kanton Basel-Stadt richtet, abzuweisen. Beide Kantone haben ihre Anträge ausführlich begründet.
Das Bundesgericht heisst die Beschwerde teilweise gut

Erwägungen

aus folgenden Erwägungen:

2. a) Grundsätzlich kann ein Steuerpflichtiger, der zwei Kantonen mit Reinvermögenssteuer und Reineinkommenssteuer angehört, verlangen, dass beide Kantone zusammen sämtliche Schulden und Schuldzinsen abziehen. Schulden und Schuldzinsen werden als eine besondere Belastung des Vermögens und des daraus fliessenden Ertrags betrachtet; sie sind daher bei Privatpersonen quotenmässig, im Verhältnis der in den einzelnen Kantonen gelegenen Aktiven, zu verlegen (BGE 119 Ia 46 E. 4a S. 49, mit Hinweisen). b) Es steht im vorliegenden Fall fest, dass sich das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers im Kanton Solothurn befindet. In der solothurnischen Gemeinde A. besitzt er ein Einfamilienhaus, das er zusammen mit seiner Ehefrau bewohnt.

Im Kanton Basel-Stadt führt der Beschwerdeführer eine Einzelfirma. Daneben ist er Teilhaber an einer einfachen Gesellschaft und als solcher zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft B. in der Stadt Basel. Der Kanton Basel-Stadt ist somit Geschäfts- und Liegenschaftenort zugleich. c) Zu entscheiden ist, wie die Schulden und Schuldzinsen auf die beteiligten Kantone zu verlegen sind, wobei es über den Grundsatz der Verlegung zwischen den Parteien keine Meinungsverschiedenheiten gibt. Der Beschwerdeführer und die beteiligten Kantone beantragen - der festen bundesgerichtlichen Rechtsprechung entsprechend - eine Verlegung nach Lage der Aktiven. Meinungsverschiedenheiten bestehen indessen hinsichtlich der zu verlegenden Aktiven und deren Bewertung. Bei der Aufteilung der Schuldzinsen, die in erster Linie auf die Vermögenserträge zu verlegen sind, bestehen Differenzen über die Ermittlung des Vermögensertrags. Es geht in diesem Zusammenhang einerseits um die Schätzung des Eigenmietwertes des Einfamilienhauses in A., anderseits um die Verzinsung des am Geschäftsort investierten Eigenkapitals, wobei insbesondere zu entscheiden ist, ob die Beteiligung an der einfachen Gesellschaft B. als Privat- oder als Geschäftsvermögen zu gelten hat.

3. a) Gegenstand der Besteuerung ist nach den Steuergesetzen der Kantone Solothurn und Basel-Stadt das Reinvermögen (§ 60 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Solothurn vom 1. Dezember 1985, StG SO; § 65 Abs. 1 des Gesetzes über die direkten Steuern des Kantons Basel-Stadt vom 22. Dezember 1949, StG BS). Schulden sind dementsprechend voll abzugsfähig. Bei geteilter Steuerhoheit werden die Schulden grundsätzlich proportional nach Massgabe der Lage der Aktiven verteilt, und zwar sowohl die privaten als auch die geschäftlichen Schulden (BGE 119 Ia 46 E. 4a S. 49; K. LOCHER, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht. Die Praxis der Bundessteuern; III. Teil, § 9 und die dort zitierten Entscheide; ERNST HÖHN, Interkantonales Steuerrecht, 3. Aufl. 1993, N. 10 f. zu § 19 S. 254). b) Für die Ausscheidung des Vermögens verzichtet das Bundesgericht auf einen einheitlichen Bewertungsmassstab. Es gestattet, dass für die Schuldenverlegung jeder Kanton die Aktiven nach Massgabe seiner eigenen Gesetzgebung bewertet und fordert lediglich die gleichmässige Anwendung dieses Bewertungsgrundsatzes sowohl auf die dem Kanton zur Besteuerung zustehenden eigenen als auch auf die der Steuerhoheit des andern Kantons

unterworfenen Objekte (LOCHER, a.a.O., § 9 I A 2 Nr. 15, mit Hinweisen; HÖHN, a.a.O., N. 18 zu § 19 S. 258; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, N. 19 zu § 6 StG, mit Hinweisen; ZUPPINGER, Probleme der Steuerausscheidung für Liegenschaften des Privatvermögens im interkantonalen Verhältnis bei den direkten Steuern vom Einkommen und Vermögen, in: Festschrift für Ulrich

Häfelin zum 65. Geburtstag, S. 416). Bewerten die Kantone beispielsweise die eigenen Liegenschaften zu Steuerwerten, Wertschriften zu den Verkehrswerten (Börsenkursen) und Geschäftsvermögen zu den Buchwerten, so müssen sie ausserkantonale Aktiven nach den gleichen Grundsätzen bewerten. Indessen ist auch damit ein vollständiger Schuldenabzug nicht immer gewährleistet; denn der oder die an der Ausscheidung beteiligten Kantone können auch bei Anwendung grundsätzlich gleicher Bewertungsgrundsätze unterschiedliche Bewertungen vornehmen. So werden insbesondere die Verkehrswerte von Liegenschaften in den Kantonen häufig verschieden ermittelt (HÖHN, a.a.O., N. 18 zu § 19 S. 258 unter Hinweis auf ASA 27, 423; ROBERT SENN, Die Liegenschaften des Privatvermögens im interkantonalen und internationalen Steuerrecht [aus schweizerischer Sicht], S. 60, insbesondere N. 33; ZUPPINGER, a.a.O., S. 417). c) Die Gesamtaktiven sind von der Steuerverwaltung des Kantons Solothurn mit Fr. 1'890'570.–, von Basel-Stadt mit Fr. 1'825'714.– ermittelt worden. Nach der korrigierten Berechnung des Kantons Solothurn gemäss der Vernehmlassung vom 19. August 1992 stimmen Bewertung und Verteilung der Aktiven in den beiden Kantonen weitgehend überein. Die verbleibende Differenz von Fr. 7'688.– rührt davon her, dass zum einen der Kanton Basel-Stadt den Personenwagen nicht in seine Berechnungen einbezogen hat, obschon gemäss § 61 StG BS das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen besteuert wird; zum andern hat der Kanton Solothurn den Buchwert der Liegenschaft B. in Rechnung gestellt, während der Kanton Basel-Stadt den Repartitionswert angerechnet hat. Da kein Kanton eine Vermögenssteuer erhoben hat und der Beschwerdeführer aufgrund der getroffenen Ausscheidung nicht belastet wurde, braucht das Bundesgericht die von den Kantonen getroffene Vermögensausscheidung nicht zu ändern. Insoweit ist die Beschwerde abzuweisen.

4. Die Schuldzinsen sind nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts im Anwendungsbereich der allgemeinen Reineinkommenssteuer wie die Schulden

proportional nach Massgabe der Lage der Aktiven zu verteilen (BGE 119 Ia 46 E. 4a S. 49, mit Hinweisen). Sowohl der Kanton Solothurn als auch der Kanton Basel-Stadt kennen das System der allgemeinen Reineinkommensbesteuerung, und beide Kantone sehen demnach in ihren Steuergesetzen den vollen Abzug der Schuldzinsen vor (§ 41 Abs. 1 lit. a StG SO, § 43 Abs. 1 lit. c StG BS). Zunächst sind die jedem Kanton zuzuweisenden Aktiven zu bestimmen. a) Bei der Schuldzinsenverlegung genügt es nicht, wenn bei der Bewertung der Aktiven jeder Kanton seine eigenen Bewertungsregeln sowohl auf die innerkantonalen als auch auf die ausserkantonalen Vermögensobjekte anwendet. Dieses Verfahren hätte zur Folge, dass unter Umständen nicht die gesamten Schuldzinsen übernommen würden. Deshalb müssen sämtliche Aktiven von den beteiligten Kantonen nach übereinstimmenden Regeln bewertet werden (BGE 87 I 121 E. 1 S. 123 f.; ASA 35, 443 E. 4; vgl. LOCHER, a.a.O., § 9 II Nrn. 14 und 16; HÖHN, a.a.O., N. 21 zu § 19 S. 261; ZUPPINGER, a.a.O., S. 417).
b) Im vorliegenden Fall gehen beide Kantone davon aus, dass das Einfamilienhaus in der Wohnsitzgemeinde A. zum Repartitionswert von Fr. 482'270.– dem Kanton Solothurn und die Aktiven der vom Beschwerdeführer betriebenen Einzelfirma im Betrage von Fr. 499'873.– dem Kanton Basel-Stadt zuzuordnen sind. Der Beschwerdeführer vertritt die gleiche Auffassung. Es liegen keine Gründe vor, die zu einer abweichenden Beurteilung führen. c) Meinungsverschiedenheiten bestehen hinsichtlich der Zuordnung der Beteiligung an der einfachen Gesellschaft B. Der Kanton Solothurn qualifiziert die Beteiligung als Privatvermögen, weil die einfache Gesellschaft einzig die Verwaltung der Liegenschaft B. bezwecke. Von einem Geschäftsbetrieb könne keine Rede sein, denn die Einnahmen würden nur aus den Mietzinseinnahmen und dem Aufwand für Zins- und Verwaltungskosten bestehen. Der Kanton Basel-Stadt und auch der Beschwerdeführer betrachten hingegen die Beteiligung als Geschäftsvermögen. Der Beschwerdeführer ist zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft und mietet sie zugleich zu einem Viertel. Er erwarb sie nach der nicht bestrittenen Darstellung der Steuerverwaltung Basel-Stadt zu geschäftlichen Zwecken und betreibt darin die Einzelfirma "X.". aa) Die Zugehörigkeit eines Vermögensobjektes zum Geschäftsvermögen oder zum Privatvermögen kann sich unter Umständen - im Bereich des notwendigen Geschäfts- oder notwendigen Privatvermögens - aufgrund seiner äusseren

Beschaffenheit ergeben. Schwierigkeiten bereitet mitunter aber die Zuteilung von Objekten, die sowohl mit einem vom Steuerpflichtigen betriebenen Geschäft im Zusammenhang stehen als auch ausschliesslich für die private Verwendung geeignet sein können. Für die Bestimmung, ob solche Gegenstände zum Geschäfts- oder Privatvermögen zu zählen sind, ist massgebend auf die technisch-wirtschaftliche Funktion eines Vermögenswertes abzustellen, d.h. ob dieser tatsächlich dem Geschäft dient (vgl. ASA 62, 409 E. 3a S. 412; 57, 271 E. 3a S. 274; 49, 72 E. 1 S. 74; MARKUS REICH, Die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen im Einkommenssteuerrecht, SJZ 80/1984, S. 224, 227). Die Funktion eines Gegenstandes ist von Fall zu Fall aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden Verhältnisse zu ermitteln (vgl. ASA 62, 409 E. 3a S. 412, mit Hinweis). bb) Wie der Kanton Solothurn ausgeführt hat, trifft es an sich zu, dass die Liegenschaft B., die das Hauptaktivum der Beteiligung des Beschwerdeführers an der einfachen Gesellschaft ausmacht, von ihr lediglich - wie Privatvermögen - verwaltet wird; insofern liegt ein Geschäftsbetrieb nicht vor. Darauf kommt es indessen nicht allein an. Ausschlaggebend ist vielmehr die Rolle, welche die Beteiligung im Vermögen des Eigentümers spielt. Es ist sehr wohl möglich, dass eine im Eigentum mehrerer Personen stehende Beteiligung bei einem Beteiligten Privatvermögen darstellt, beim anderen aber geschäftlichen Charakter aufweist.
Bei Würdigung der gesamten Verhältnisse kann die Beteiligung des Beschwerdeführers an der einfachen Gesellschaft B. nicht als private Kapitalanlage bezeichnet werden. Der Beschwerdeführer betreibt in der Liegenschaft B., die er zusammen mit weiteren Personen erworben hat, seine Einzelfirma "X.". Die Beteiligung "B." dient demnach seinem Geschäft und stellt daher für ihn Geschäftsvermögen dar. Dementsprechend sind bei der Lokalisierung der Aktiven auch die beweglichen Aktiven der einfachen Gesellschaft zur Hälfte dem Kanton Basel-Stadt zuzuweisen. Das ergibt insgesamt Fr. 821'358.– (Buchwert Liegenschaft Fr. 814'675.– + bewegliche Aktiven Fr. 6'683.–). cc) Ungeachtet der im Kanton Basel-Stadt geltenden Praxis, private Motorfahrzeuge bei der Vermögenssteuer nicht zu erfassen, ist der Personenwagen ausscheidungsrechtlich zu berücksichtigen. Er ist dabei dem Kanton Solothurn zuzuteilen und mit Fr. 8'000.– zu bewerten.

d) Demnach ergibt sich für die Schuldzinsenverlegung folgende Verteilung der Aktiven:

Aktiven	Kanton Solothurn	Kanton Basel-Stadt
	Fr.	Fr.
Liegenschaft A.	482'270.–	
Einzelfirma "X."	499'873.–	
Personenwagen	8'000.–	
Hälftiger Anteil an einfacher Gesellschaft B.	821'358.–	
Privates Wertschriftenvermögen	22'187.–	
Gesamtvermögen von Fr.	1'833'688.–	512'457.– 1'321'231.–
100%	27,95%	72,05%

5. Bei der proportionalen Verteilung der Schuldzinsen auf die Kantone im Verhältnis der Aktiven sind die

Schulden in erster Linie auf die Vermögenserträge zu verlegen. Soweit der (nach Lage der Aktiven zu übernehmende) Schuldzinsenanteil den (nach Abzug der Gewinnungskosten verbleibenden) Vermögensertrag in einem Kanton übersteigt, ist dieser von den übrigen Kantonen zu tragen, die noch über einen Nettoertrag aus Vermögen verfügen. Erst wenn die Passivzinsen "im ganzen" den Vermögensertrag übersteigen, ist der Überschuss auf das übrige Einkommen zu verlegen (Urteil vom 30. September 1992, in StE 1994 A 24.42.5 Nr. 2 E. 4; BGE 97 I 36 E. 2 S. 40 f.; s. auch BGE 104 Ia 256 E. 4b S. 261; LOCHER, a.a.O., § 9 II Nrn. 5, 7, 16, 27; HÖHN, a.a.O., N. 20 zu § 19 S. 260; ZUPPINGER, a.a.O., S. 417; SENN, a.a.O., S. 69/70, insbesondere auch Anm. 69 mit Hinweis auf BGE 63 I 71). Im folgenden sind die den beiden Kantonen für die Schuldzinsenverlegung zur Verfügung stehenden Vermögenserträge zu ermitteln. a) Der Beschwerdeführer besitzt im Kanton Solothurn ein Einfamilienhaus, das von ihm und seiner Ehefrau bewohnt wird. Der Mietwert einer selbstbewohnten Liegenschaft gehört nach schweizerischem Steuerrecht zum steuerbaren Einkommen (ASA 63, 155 E. 2a S. 157, mit Hinweisen; ERNST HÖHN, Steuerrecht, 7. Auflage 1993, N. 7 zu § 16 S. 266 f.; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, a.a.O., N. 11 zu § 20 StG; BAUR/KLÖTI-WEBER/KOCH/MEIER/URSPRUNG, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, N. 292 d

zu § 22 S. 240; MASSHARDT, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage 1985, N. 57 zu Art. 21 Abs. 1 Buchst. b BdBSt S. 120; KÄNZIG, Direkte Bundessteuer, 2. Auflage 1982, N. 92-97 zu Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt). Er ist ein in Form einer Naturalleistung zugeflossener Vermögensertrag aus unbeweglichem Vermögen, der voll dem Belegenheitskanton zur Besteuerung zugewiesen wird (HÖHN, Interkantonales Steuerrecht, a.a.O., N. 6 zu § 21 S. 283, mit Hinweis). Dementsprechend gilt auch der Ertrag aus einem selbstbewohnten Haus als Vermögensertrag, auf den die Schuldzinsen primär zu verlegen sind.
aa) Über die Schätzung des Eigenmietwertes des Einfamilienhauses in A. gehen die Meinungen der Parteien auseinander: Der Beschwerdeführer und der Kanton Solothurn gehen von einem Eigenmietwert von Fr. 11'973.– aus. Nach Abzug der Unterhaltskosten (ohne Abzug der Schuldzinsen) verbleibt ein Nettoertrag von Fr. 8'980.–. Dieser Wert entspricht auch der für die direkte Bundessteuer massgeblichen Bewertung. Demgegenüber wird vom Kanton Basel-Stadt ein erheblich höherer Eigenmietwert vertreten. Der Nettoeigenmietwert (vor Schuldzinsenabzug) beträgt nach den vom Kantonalen Steueramt Basel-Stadt angestellten Berechnungen Fr. 18'085.–. bb) Bei der Verteilung der Schuldzinsen auf die beteiligten Kantone sind nicht nur die zur Verfügung stehenden Aktiven in beiden Kantonen nach den gleichen Regeln zu bewerten (vgl. vorne E. 4a). Auch bei der Ermittlung der für die Schuldzinsenverteilung vorhandenen Vermögenserträge muss gleich vorgegangen werden. Der Eigenmietwert muss also von beiden Kantonen nach den gleichen Bewertungsregeln festgesetzt werden. Dabei ist auf die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Hinblick auf eine gleichmässige Veranlagung (vgl. Art. 93 Abs. 2 BdBSt) für die direkte Bundessteuer festgesetzten Eigenmietwerte abzustellen. Dies stellt eine praktikable und den Zwecken der Steuerausscheidung angemessene Lösung dar. Die Kantone sind ja ohnehin frei, bei ihrer Veranlagung kantonale Werte zu übernehmen. Der Schuldzinsenverlegung ist demnach der für die direkte Bundessteuer massgebende Nettomietwert von Fr. 8'980.– (Bruttomietwert von Fr. 11'973.– abzüglich der Unterhaltspauschale von 25%) als Vermögensertrag aus unbeweglichem Vermögen zugrunde zu legen. b) Dem Kanton Solothurn sind zudem an Erträgen aus dem beweglichen Privatvermögen Vermögenserträgnisse in der Höhe von Fr. 893.80 (vgl.

Wertschriftenverzeichnis Staats- und Gemeindesteuern Solothurn 1991) zuzurechnen, womit im Kanton So-

lothurn Vermögenserträge von Fr. 9'873.80 zur Verfügung stehen. c) Zum Kapitaleinkommen, von dem die Schuldzinsen primär abzurechnen sind, gehört auch der Ertrag der vom Beschwerdeführer in der Stadt Basel betriebenen Einzelfirma "X.", soweit es sich um Eigenkapital handelt (BGE 97 I 36 E. 3 S. 41 ff.; LOCHER, a.a.O., § 9 II Nr. 27; HÖHN, a.a.O., N. 20 zu § 19 S. 260). Das in der Einzelfirma investierte Eigenkapital beträgt nach Abzug des mit Fr. 50'010.– bilanzierten Landes B. per Ende 1990 Fr. 190'271.–. Die Parteien sind sich einig, dass das Eigenkapital mit 5% zu verzinsen ist. Dieser Regelung kann beigetreten werden. Der dem Kanton Basel-Stadt zuzuweisende Vermögensertrag beträgt somit Fr. 9'513.–. d) Der Anteil des Beschwerdeführers an der einfachen Gesellschaft B. ist - wie das der Einzelfirma "X." dienende Vermögen - Geschäftsvermögen (vgl. vorne E. 4c). Nach der vom Bundesgericht sanktionierten Ausscheidungspraxis werden bei Privatvermögen die zur Verrechnung mit Schuldzinsen zur Verfügung stehenden Vermögenserträge genau berechnet. Bei Geschäftsvermögen hingegen werden sie pauschal, aufgrund einer angemessenen Verzinsung des Eigenkapitals, ermittelt (BGE 97 I 36 E. 3 S. 43 f.). Der Zinssatz beträgt in der Ausscheidungspraxis 5%. Das vom Beschwerdeführer in die einfache Gesellschaft B. investierte Kapital beträgt gemäss Bilanz per 31. Dezember 1990 Fr. 273'884.05 und setzt sich zusammen aus dem eigentlichen Eigenkapital (Fr. 244'000.–) und dem Privatkonto (Fr. 29'884.05). Verzinst mit 5% ergibt dies einen dem Kanton Basel-Stadt zuzuweisenden Kapitalertrag von Fr. 13'694.20. e) Damit stehen den Kantonen Solothurn und Basel-Stadt für die Schuldzinsenverlegung folgende Vermögenserträge zur Verfügung: Vermögenserträge Solothurn Basel-Stadt Total
Fr. Fr. Fr.
Eigenmietwert: 8'980.–
Bewegliches Privat-
vermögen: 893.80
Eigenkapital Ein-
zelfirma: 9'513.–
Eigenkapital ein-
fache Gesellschaft: 13'694.20

_____ _____
Total: 9'873.80 23'207.20 33'081.–

6. a) Die Gesamtschuldzinsen, die von den Kantonen Solothurn und Basel-Stadt zu übernehmen sind, betragen Fr. 83'822.–. Bei einer Verteilung dieses Betrags auf die Kantone nach Lage der Aktiven ergäbe sich folgende Verlegung: Solothurn Basel-Stadt Total
27,95% = 72,05% = 100% =
23'428.– 60'394.– 83'822.–
Diese Beträge übersteigen den auf den Vermögensertrag zu verlegenden Schuldzinsenanteil bei beiden Kantonen. Bei der ersten Verteilung, die nach der Lage der Aktiven, jedoch bis zum Maximalbetrag des jedem Kanton zugewiesenen Vermögensertrags vorzunehmen ist (vgl. vorne E. 5), werden demnach folgende Beträge verlegt: Solothurn Basel-Stadt Total
9'873.80 23'207.20 33'081.–
b) Im vorliegenden Fall ist bei keinem Kanton mehr Vermögensertrag vorhanden, auf den im Rahmen der ersten Verteilung noch keine Schuldzinsen verlegt worden sind, so dass kein Kanton gehalten ist, zusätzliche Schuldzinsen zu Lasten seines Vermögensertrags zu übernehmen. Die Zuweisung zusätzlicher Schuldzinsen auf noch freie Vermögenserträge im Rahmen der zweiten Verteilung kommt im vorliegenden Fall nicht zum Tragen. c) Die noch nicht verlegten Schuldzinsen sind daher von den beteiligten Kantonen im Rahmen einer weiteren Verteilung zu übernehmen, wobei jeder Kanton in erster Linie jene Schuldzinsen zu Lasten des übrigen Einkommens zu übernehmen hat, die ihm aufgrund der ersten proportionalen Verteilung (nach Lage der Aktiven) zugewiesen worden und die noch nicht mit Vermögensertrag verrechnet sind (vgl. HÖHN, a.a.O., N. 17 zu § 22 S. 308). d) Demnach ergibt sich folgende Schuldzinsenverlegung zu Lasten der Kantone Solothurn

und Basel-Stadt: Solothurn Basel-Stadt Total
Lage der Aktiven: 27,95% 72,05% 100%
Fr. Fr. Fr.
Bei Verteilung
nach Lage der
Aktiven 23’428.– 60’394.– 83’822.-

1. Verteilung:
Schuldzinsen
(Fr. 83’822.–)
verlegt nach Lage
der Aktiven bis
zu den in den
Kantonen vor-
handenen Vermö-
genserträgen 9’873.80 23’207.20 33’081.–
_____ _____ _____
Unterdeckung ./. 13’554.20 ./. 37’186.80 ./. 50’741.–
2. Verteilung:
Restliche Schuld-
zinsen verlegt
auf den übrigen
Vermögensertrag -.– -.– -.–
3. Verteilung:
Restliche
Schuldzinsen
(Fr. 50’741.–)
verlegt nach
Lage der Aktiven
und soweit noch
nicht mit
Vermögens- 23’428.– 60’394.– 83’822.–
ertrag ver- ./. 9’873.80 ./. 23’207.20 ./. 33’081.–
_____ _____ _____
rechnet 13’554.20 37’186.80 50’741.–
Total der von
beiden Kantonen
zu überneh-
menden Schuld-
zinsen 23’428.– 60’394.– 83’822.–
(27,95%) (72,05%) (100%)