Urteilskopf

91 I 351

57. Auszug aus dem Urteil vom 1. Oktober 1965 i.S. Batschelet gegen Rekurskommission Basel-Stadt für eidg. Abgaben.
Regeste (de):
Wehrsteuer; Abkommen zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (AS 1951, 892).

Besteuerung einer in den Vereinigten Staaten wohnenden Person für den Ertrag ihrer in der Schweiz gelegenen Grundstücke; Bemessung des Abzugs für Schuldzinsen.

Regeste (fr):
Impôt pour la défense nationale; Convention entre la Confédération suisse et les Etats- Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu (ROLF 1951, p. 895).

Imposition d'une personne habitant les Etats-Unis pour le revenu de ses immeubles sis en Suisse; calcul des déductions autorisées relativement aux intérêts des dettes.

Regesto (it):
Imposta per la difesa nazionale; Convenzione tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America intesa ad evitare i casi di doppia imposizione in materia di imposte sul reddito (RU 1951, 920).

Imposizione d'una persona che abita negli Stati Uniti, per il reddito dei suoi immobili siti in Svizzera; calcolo delle deduzioni per gli interessi dei debiti.

Sachverhalt ab Seite 352

BGE 91 I 351 S. 352

A.- Der Beschwerdeführer wohnt in Washington (USA) und ist dort berufstätig. Er ist Eigentümer von Liegenschaften in Bern und Basel. Für das aus diesen fliessende Einkommen wurde er gemäss Art. 3 Z. 3 lit. a und Art. 20 Abs. 1 lit. a WStB zur Wehrsteuer der 12. Periode herangezogen. Während er den vollen Abzug der darauf lastenden Schuldzinsen verlangte, nahm die zuständige Veranlagungsbehörde Basel-Stadt den Abzug zunächst nach dem Verhältnis des inländischen Einkommens zum Gesamteinkommen vor. Im Einspracheverfahren stellte sie auf das Verhältnis der inländischen Aktiven zu den Gesamtaktiven ab, so dass sich ein höherer Abzug ergab. Mit der Beschwerde hiegegen verlangte der Beschwerdeführer erneut den vollen Abzug der Schuldzinsen. Die kantonale Rekurskommission wies die Beschwerde ab.

B.- Hiegegen erhebt Batschelet Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, es sei bei der Berechnung der Wehrsteuer der volle Betrag der Hypothekarzinsen abzuziehen. Er macht geltend, der Abzug im Verhältnis der inländischen zu den gesamten Aktiven sei von der Vermögenssteuer her bekannt; doch fehle dieser Regel bei der Einkommenssteuer die gesetzliche Grundlage. Im kantonalen Verfahren habe er ein Beispiel vorgebracht, aus dem sich ergebe, dass der proportionale Abzug nicht immer anwendbar sei; die Rekurskommission habe dazu nicht Stellung genommen, somit die Schlüssigkeit des Beispiels nicht bestritten. Der proportionale Abzug

habe, auch nach der Änderung im Einspracheentscheid, für den Beschwerdeführer eine empfindliche Erhöhung der Steuer zur Folge, für welche die USA (im Gegensatz zum Wohnsitzkanton im interkantonalen Verhältnis) keinen Ausgleich gewährten. Die Mehrbelastung stelle deshalb eine teilweise Doppelbesteuerung dar, wodurch das Abkommen zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (DBAUS) dem Sinne nach verletzt werde. Es dürfte dem Rechtsempfinden entsprechen, das internationale, in Friedenszeiten abgeschlossene Abkommen dem in Notzeiten erlassenen "und immer noch mit Ungereimtem versehenen" WStB überzuordnen.

BGE 91 I 351 S. 353

Das DBAUS werde auch dem Buchstaben nach verletzt, weil nach Art. 1X Abs. 2 der Einkommensempfänger aufGrund des Nettoeinkommens zu besteuern sei, was im gewöhnlichen Sprachgebrauch den Abzug der Schuldzinsen einschliesse. Zu Unrecht verstehe die Rekurskommission unter dem Nettoeinkommen das steuerbare Reineinkommen im Sinne des internen schweizerischen Rechtes. Das sei eine Begriffsvermengung, die befremde und durch die Art. 1X Abs. 2 DBAUS ausgehöhlt werde. Die Rekurskommission berufe sich für ihren Standpunkt vergeblich auf Art. II Abs. 2 DBAUS.

C.- Die kantonalen Behörden und die eidg. Steuerverwaltung beantragen Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Es ist unbestritten, dass der in Washington wohnhafte Beschwerdeführer gemäss Art. 3 Z. 3 lit. a und Art. 20 Abs. 1 lit. a WStB für das Einkommen, das er aus seinen in der Schweiz gelegenen Grundstücken zieht, die Wehrsteuer zu entrichten hat. Für die Berechnung dieses Einkommens sind die einschlägigen Bestimmungen des Wehrsteuerbeschlusses massgebend. Bei der erwähnten beschränkten Steuerpflicht sind sie auch im internationalen Verhältnis anwendbar, soweit dies nicht durch Staatsverträge ausdrücklich ausgeschlossen ist.
Der Streit geht ausschliesslich um den in Art. 22 Abs. 1 lit. d WStB vorgesehenen Abzug der in der Berechnungsperiode aufgelaufenen Schuldzinsen vom rohen Einkommen. Nach Art. 24 werden die vollen Abzüge nach Art. 22 - also auch der Schuldzinsenabzug - nur gewährt, wenn das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen der Wehrsteuer unterliegt; wenn ihr bloss ein Teil des Einkommens unterliegt, sind die Abzüge nach dem Verhältnis dieses Teiles zum gesamten Einkommen zulässig. Diese Ordnung beruht auf der Überlegung, dass die in Art. 22 genannten Aufwendungen das ganze Einkommen mindern und daher auf dieses gleichmässig anzurechnen sind, soweit sie nicht mit der Erzielung einzelner steuerbarer Einkünfte in einem besonders engen Zusammenhang stehen. Auf die Schuldzinsen trifft jedoch in der Regel nicht jene allgemeine Erwägung, sondern die zuletzt genannte Ausnahme zu, weil sie mit dem Erwerbseinkommen nichts zu tun haben, sondern das Gegenstück zum Vermögensertrag

BGE 91 I 351 S. 354

bilden, einseitig diesen belasten. Ihre mathematische Verteilung auf das Gesamteinkommen erscheint deshalb als sachwidrig und führt zu stossenden Ergebnissen; richtiger und ihrer Natur angemessen ist die Verteilung nach Massgabe der Aktiven, wie sie im interkantonalen Verhältnis vom Bundesgericht nicht nur auf die Schul-

den, sondern auch auf die Schuldzinsen angewendet wird. Die Praxis der Wehrsteuerbehörden weicht deshalb insofern vom Buchstaben des zweiten Satzes des Art. 24 WStB ab, als sie auf die Schuldzinsen nicht diese Bestimmung, sondern den Art. 29 sinngemäss anwendet, wonach der Schuldenabzug nach dem Verhältnis des inländischen Vermögens zum Gesamtvermögen zulässig ist. Im vorliegenden Falle hat sich die Veranlagungsbehörde zwar zunächst an den Buchstaben des Art. 24 WStB gehalten, aber im Einspracheentscheid jener Praxis angeschlossen - zugunsten des Beschwerdeführers, dessen Steuerleistung dadurch fast um die Hälfte herabgesetzt wurde. Er ficht denn auch nicht jene Abweichung vom Wortlaut des zweiten Satzes des Art. 24 an, sondern verlangt darüber hinaus den vollen Abzug der Schuldzinsen. Das würde jedoch dem ersten Satze des Art. 24 widersprechen, der ausdrücklich vorschreibt, dass die vollen Abzüge gemäss Art. 22 nur gewährt werden, wenn das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen der Wehrsteuer unterliegt. Nach den massgebenden Bestimmungen des Wehrsteuerbeschlusses ist die Beschwerde somit unbegründet.

2. Der Beschwerdeführer rügt sodann, der angefochtene Entscheid verletze Art. 1X Abs. 2 DBAUS, wonach Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen vom Staate der gelegenen Sache auf Grund des Nettoeinkommens zu besteuern sind. Er macht geltend, dieser Begriff schliesse den Abzug der Schuldzinsen in sich. Dabei übersieht er, dass der angefochtene Entscheid den Schuldzinsenabzug nicht verweigert, sondern nach Massgabe des WStB, der ihn ebenfalls vorsieht, gewährt. Da das DBAUS den Begriff des Nettoeinkommens nicht umschreibt, ist er von den schweizerischen Behörden nach dem schweizerischen Steuerrecht auszulegen gemäss Art. II Abs. 2 des Abkommens, welcher lautet: "Bei Anwendung der Bestimmungen dieses Abkommens wird jeder Vertragsstaat, sofern sich aus dem Zusammenhang nicht etwas anderes ergibt, jedem nicht anders umschriebenen Begriff den Sinn beilegen, der ihm unter der eigenen Steuergesetzgebung zukommt."



Der WStB gebraucht zwar den Ausdruck "Nettoeinkommen" nicht; wohl aber umschreibt er in Art. 22 das "reine Einkommen", das sich aus dem Abzug der dort genannten Aufwendungen (worunter sich auch die Schuldzinsen befinden) vom rohen Einkommen ergibt. Es ist offensichtlich, dass die beiden Ausdrücke den gleichen Begriff bezeichnen; schon sprachlich entsprechen sich "netto" und "rein"; ihre Gleichsetzung lässt sich daher nicht beanstanden. Somit hat gemäss Art. II Abs. 2 DBAUS die Schweiz das Nettoeinkommen des Beschwerdeführers aus den hier gelegenen Grundstücken nach den Bestimmungen des WStB über das reine Einkommen zu berechnen. Das gilt insbesondere auch für den Abzug der Schuldzinsen, der im Abkommen nicht ausdrücklich erwähnt ist und über dessen Berechnung sich aus dem Zusammenhang nichts anderes ergibt. Die dem WStB entsprechende Verteilung des Abzuges nach dem Verhältnis der inländischen Aktiven zu den gesamten Aktiven des Beschwerdeführers verletzt deshalb das DBAUS nicht. Die Anwendung verschiedener Methoden der Aufteilung der Schuldzinsen in den beteiligten Staaten kann allerdings zu einer gewissen Doppelbesteuerung führen, indem u.U. deswegen die Passivzinsen nicht vollständig abgezogen werden können, sodass im Ganzen ein höheres als das effektive Nettoeinkommen besteuert wird. Das ist einer der Fälle, in denen die Abkommen eine Doppelbesteuerung nicht zu verhindern vermögen. Für solche Fälle sehen sie häufig - so auch das DBAUS in Art. XVII - ein Verständigungsverfahren vor. Es ist jedoch nicht Sache des Verwaltungsgerichts, das Abkommen zu ergänzen und für darin nicht geordnete Fragen eine Lösung zu suchen. Es hat sich vielmehr auf die Feststellung zu beschränken, dass das Abkommen dafür keine Regelung aufstellt und deshalb die Entscheidung auf Grund der inländischen, durch das Abkommen nicht eingeschränkten Gesetzgebung zu treffen ist (BGE 62 I 98)... Das vom Beschwerdeführer konstruierte Beispiel, in dem sich die proportionale Verteilung des Schuldzinsenabzuges besonders stark zum Nachteil des Steuerpflichtigen auswirkt, vermag an dieser Rechtslage nichts zu ändern, weshalb sich die Rekurskommission nicht damit auseinanderzusetzen brauchte.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird abgewiesen.