



| | |
|------------------------------|--|
| Entscheidinstanz: | Steuerrekurskommissionen |
| Geschäftsnummer: | StRK_3ST.2001.540 |
| Datum des Entscheids: | 19. März 2002 |
| Rechtsgebiet: | Steuerrecht |
| Stichwort(e): | Interkantonale Steuerauscheidung |
| Verwendete Erlasse: | §§ 4 Abs. 1 lit. b, 5 Abs. 3, 6 Abs. 1 StG |

Zusammenfassung:

Die Ermittlung des Gesamtvermögens hat nach den innerkantonalen Vorschriften zu erfolgen. Die Praxis des Kantons Zürich, wonach die Festsetzung der – für den Steuersatz massgebenden – Vermögenssteuerwerte ausserkantonaler Liegenschaften mit Hilfe der Repartitionswerte bzw. Repartitionskoeffizienten erfolgt, ist grundsätzlich nicht zu beanstanden (E. 2). – Die Bewertung der Grundstücke zur Bestimmung der Quoten für die Verlegung der Schulden und Schuldzinsen hat ebenfalls nach den für die jeweilige Steuerperiode geltenden Repartitionswerten zu erfolgen. Die von der Konferenz staatlicher Steuerbeamter festgelegten Koeffizienten sind zwar grundsätzlich einer gerichtlichen Überprüfung zugänglich; ohne Not besteht indes kein Anlass, von diesen Koeffizienten abzuweichen (E. 3).

Anonymisierter Entscheidtext:

Sachverhalt:

Die Steuerpflichtige mit Wohnsitz im Kanton Zug ist Eigentümerin verschiedener Liegenschaften in den Kantonen Zug, Graubünden und Solothurn. Ferner ist sie zu einem Drittel an einer Wohn- und Geschäftsliegenschaft in der Stadt Zürich berechtigt. Der – gemäss der für dieses Steuerjahr (1999) massgebenden Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 1999 vom 3. März 1999 (Eigenmietwertweisung) ermittelte – Vermögenssteuerwert dieses Liegenschaftensanteils betrug (rund) Fr. XX (Bruttoertrag kapitalisiert zum Satz von 7,05%; vgl. Ziff. 42 der Eigenmietwertweisung).

Der Veranlagung gemäss Einschätzungs- bzw. Einsprachentscheid lag bezüglich der im Kanton Zürich befindlichen Liegenschaft der auf den Stichtag 31. Dezember 1999 gemäss Eigenmietwertweisung ermittelte Vermögenssteuerwert von Fr. XX zugrunde. Für die Verle-



gung der Schulden und Schuldzinsen im Rahmen der Steuerausscheidung setzte der Steuerkommissär für die (inner- und ausserkantonalen) Liegenschaften die sog. Repartitionswerte ein. Diese ermittelte er derart, dass er die am 31. Dezember 1999 geltenden kantonalen Vermögenssteuerwerte mit den für die Steuerperiode 1999/2000 festgelegten Repartitionskoeffizienten multiplizierte. Entsprechend dem Kreisschreiben der Konferenz staatlicher Steuerbeamter über die Regeln für die Bewertung der Grundstücke bei der interkantonalen Steuerausscheidung in der Steuerperiode 1999/2000 vom 11. Dezember 1998 legte er den Liegenschaften im Kanton Zug einen Repartitionskoeffizienten von 130%, der Liegenschaft im Kanton Zürich einen solchen von 100% zugrunde.

Dagegen liess die Pflichtige Rekurs erheben mit den Anträgen, das satzbestimmende Vermögen nicht auf Fr. XX, sondern auf Fr. YY festzusetzen und bezüglich der Verlegung der Schulden und Schuldzinsen andere Repartitionskoeffizienten zu verwenden. Insbesondere sollten die für die Steuerausscheidung massgeblichen Repartitionswerte so festgesetzt werden, dass im Ergebnis diejenigen der im Kanton Zug gelegenen Liegenschaften um 10% höher seien als derjenige der Liegenschaft in Zürich.

Die Steuerrekurskommission III wies den Rekurs mit folgender Begründung ab:

Erwägungen:

[...]

2. b) Dass der Kanton Zürich kraft seines kantonalen Rechts zur Besteuerung der auf die Liegenschaft in Zürich entfallenden Werte befugt ist, wird von der Pflichtigen nicht bestritten. Sie beanstandet indes, dass das satzbestimmende Vermögen zu hoch bemessen sei; ihr gesamtes Vermögen betrage nach Abzug der Schulden lediglich Fr. XY. Auf diesen Betrag ist die Pflichtige dadurch gelangt, dass sie für die Werte ihrer Liegenschaften in Graubünden, Solothurn, Zug und Zürich jeweils die amtlichen kantonalen Steuerwerte eingesetzt hat. Der Steuerkommissär hingegen hat für die Bestimmung des für den Steuersatz massgebenden Gesamtvermögens die amtlichen Steuerwerte der ausserkantonalen Liegenschaften mit den entsprechenden Repartitionskoeffizienten multipliziert und den derart ermittelten (höheren) Wert in die Steuersatzberechnung einbezogen (sog. Repartitionswerte).



Zur Begründung ihres tieferen Steuersatzes führt die Pflichtige aus, dass gemäss beigelegtem Artikel des schweizerischen Hauseigentümerversands die kantonalen Steuerwerte massgebend seien. Die vorgenommenen Additionen zur Ermittlung der Repartitionswerte der ausserkantonalen Liegenschaften seien deshalb wieder rückgängig zu machen. Wie dem Beispiel im Zeitungsartikel des Hauseigentümerversands zu entnehmen sei, spielten die Repartitionswerte für die Satzbestimmung denn auch keine Rolle; dies im Gegensatz zum Einspracheentscheid, in welchem für die Satzbestimmung die Repartitionswert-Differenzen beim satzbestimmenden Vermögen voll berücksichtigt worden seien. Dadurch würde der Satzbestimmung anstelle eines massgebenden Vermögens von Fr. XY ein solches von Fr. XY zugrunde gelegt, was zu korrigieren sei.

- c) Die vom Bundesgericht in lückenfüllender Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zum interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht sind grundsätzlich reine Kollisionsnormen, die bestimmen, welche Teile des (Gesamt-) Einkommens und (Gesamt-) Vermögens den beteiligten Kantonen zur Besteuerung zuzuweisen sind. Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht verbietet einem Kanton insbesondere nicht, das auf ihn entfallende Einkommen und Vermögen nach dem Steuersatz des gesamten Einkommens und Vermögens zu besteuern (sog. Progressionsvorbehalt). Die Berechnung des Gesamteinkommens und -vermögens wird dabei stets nach Massgabe des kantonalen Rechts vorgenommen, da wie erwähnt das übergeordnete bundesgerichtliche Kollisionsrecht lediglich vorschreibt, wie das nach kantonalem Recht ermittelte (Gesamt-) Einkommen und (Gesamt-) Vermögen auf die beteiligten Kantone zu verteilen ist. Daraus folgt, dass das Gesamteinkommen und -vermögen in den beteiligten Kantonen unterschiedlich ausfallen kann, was aber keine unzulässige Doppelbesteuerung darstellt, solange jeder Kanton für die Bestimmung des ihm zustehenden Teils des (nach seinen Grundsätzen ermittelten) Gesamteinkommens und -vermögens die bundesrechtlichen Zuteilungsregeln beachtet (dazu Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4.A., 2000, S. 65 ff.).
- d) Aus dem Grundsatz, dass das Gesamteinkommen bzw. -vermögen nach der jeweiligen kantonalen Ordnung zu bestimmen ist, ergibt sich, dass insbesondere auch die Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände nach den jeweiligen kantonalen Grundsätzen zu erfolgen hat. Aus den Regeln des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts, insbesondere des Schlechterstellungsverbots, ist dabei lediglich abzuleiten, dass inner- und ausserkantonale Werte gleich zu bestimmen sind. Insbesondere darf ein Steuer-



pflichtiger aus dem Umstand, dass er in einem Kanton nur einer beschränkten Steuerpflicht untersteht, nicht schlechter behandelt werden, als wenn er im Kanton unbeschränkt steuerpflichtig wäre. Die Ermittlung der Gesamtsteuerwerte hat deshalb derart zu erfolgen, wie wenn er voll der Steuerhoheit des Kantons unterstünde (Reimann/Zuppinger/Schärker, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band I, 1961, § 7 N 5). Zwar schreibt die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht den Kantonen im Zusammenhang mit der Verlegung der Schuldzinsen bestimmte – vom innerkantonalen Recht allenfalls abweichende – Bewertungsnormen vor (dazu unten E. 3); diese sind von den Kantonen aber lediglich bezüglich der Bestimmung der Quoten für die Verlegung der Schuldzinsen zu beachten. Nach welchen Grundsätzen die Kantone das Vermögen für die Bestimmung des Gesamtsteuersatzes bewerten, steht ihnen – unter Vorbehalt der rechtsgleichen Bewertung ausser- und innerkantonaler Vermögenswerte und der Beachtung weiteren übergeordneten Rechts – nach wie vor frei und sind sie diesbezüglich einzig an die eigene kantonale Gesetzgebung gebunden.

e)

- aa) Die Bestimmung des Vermögenssteuerwerts von im Kanton Zürich gelegenen Grundstücken erfolgt anhand der vorgenannten Eigenmietwertweisung, welche – mit Ausnahme bezüglich der Mehrfamilien- und Geschäftshäusern – u.a. auf vorbestimmten Landwerten basiert. Zu diesem Zweck wurden für die einzelnen Gemeinden Preisbandbreiten festgelegt, in deren Rahmen verschiedene Lageklassen geschaffen wurden (vgl. Ziff. 7 ff. Eigenmietwertweisung). Der Vermögenssteuerwert von Mehrfamilien- und Geschäftshäusern bestimmt sich dagegen allein aufgrund des Ertragswerts. Dieser wird durch Kapitalisierung des Bruttomietetrags mit einem festen Satz von 7,05% ermittelt (Ziff. 38 ff.).

- bb) Ein Vorgehen nach der Eigenmietwertweisung für die Bestimmung des Vermögenssteuerwerts ausserkantonomer Liegenschaften fällt naturgemäss nicht in Betracht, fehlen doch diesbezüglich entsprechende, für die Bestimmung des Vermögenssteuerwerts erforderliche Landwerte. Für die Bestimmung der – für den Steuersatz massgebenden – Vermögenssteuerwerte ausserkantonomer Liegenschaften bedient sich die kantonal-zürcherische Praxis deshalb der sog. Repartitionswerte bzw. der Repartitionskoeffizienten. Die sog. Repartitionswerte dienen zwar in erster Linie der Ermittlung des Schlüssels zur Verteilung der Schulden und Schuldzinsen (dazu E. 3). Mittelbar wer-



den sie aber auch zur Ermittlung des kantonalzürcherischen Vermögenssteuerwerts herangezogen.

Die sog. Repartitionswerte stellen die mit dem Repartitionskoeffizienten multiplizierten kantonalen Steuerwerte dar. Die Koeffizienten werden vom Ausschuss der Konferenz staatlicher Steuerbeamter festgesetzt und sind grundsätzlich reine Erfahrungszahlen. Die mit den entsprechenden Koeffizienten multiplizierten amtlichen Steuerwerte (Repartitionswerte) ermöglichen es, dass in sämtlichen beteiligten Kantonen ziffernmässig gleich hohe Liegenschaftswerte in die Steuerausscheidung einbezogen werden; die Koeffizienten berücksichtigen dabei die jeweiligen Eigenheiten der kantonalen Bewertung und zielen darauf ab, den tatsächlichen Verkehrswert der jeweiligen Liegenschaft festzusetzen (vgl. dazu Steuerrekursgericht Aargau, 22. März 1995, Aargauische Steuerjustizentscheide 3/1995). Ausgehend vom Umstand, dass die Repartitionswerte – zumindest annäherungsweise – die jeweils amtlichen Steuerwerte auf eine gleiche Basis stellen, können durch entsprechende Abrechnungen die für das kantonale Recht bzw. die für den Steuersatz massgebenden Vermögenssteuerwerte festgesetzt werden.

Eine solche Abrechnung der Repartitionswerte hat für die kantonalzürcherische Einschätzung in den Steuerperioden 1999/2000 aber zu unterbleiben, da der Repartitionskoeffizient für die nach der Eigenmietwertweisung festgesetzten amtlichen Vermögenssteuerwerte 100% beträgt. Die Konferenz staatlicher Steuerbeamter geht folglich davon aus, dass die amtlichen Steuerwerte, wie sie im Kanton Zürich für diese beiden Steuerperioden aufgrund der Eigenmietwertweisung gelten, schon annähernd dem tatsächlichen Verkehrswert entsprechen, während etwa die amtlichen Steuerwerte aus dem Kanton Zug mit einem Koeffizienten von 130% zu multiplizieren sind. Dies bedeutet, dass die Repartitionswerte für Liegenschaften im Kanton Zug einen Wert wiedergeben, der annähernd den Bewertungsgrundsätzen im Kanton Zürich entspricht, eine Abrechnung der Repartitionsdifferenz folglich zu unterbleiben hat. Eine Abrechnung hätte nur dann zu erfolgen, wenn der Repartitionskoeffizient für die Liegenschaften im Kanton Zürich über 100% betragen würde. Diesfalls müsste der Kanton Zürich für die Satzbestimmung die Repartitionswerte der ausserkantonalen Liegenschaften mit dem für ihn geltenden Faktor vermindern. In solchen Fällen gebietet die Forderung, ausser- und innerkantonale Liegenschaften nach den gleichen Grundsätzen zu bewerten, dass die Repartitionswerte durch entsprechende Abrechnungen auf das "Bewertungsniveau" für kantonalzürcherische Liegenschaften herabgesetzt werden.



- f) Die Vorbringen der Pflichtigen, wonach die Repartitionswerte für die Satzbestimmung keine Rolle spielten, geht folglich fehl. Sie verkennt, dass die Repartitionswerte (bzw. die Repartitionskoeffizienten) nicht nur eine Hilfsgrösse zur Ermittlung des Schulden- und Schuldzinsenverteilungsschlüssels, sondern auch eine Hilfsgrösse zur Ermittlung der für die Steuersatzbestimmung massgebenden Vermögenssteuerwerte der ausserkantonalen Liegenschaften darstellen. Das Berechnungsbeispiel der Pflichtigen, worin diese letztlich die amtlichen Steuerwerte der ausserkantonalen Liegenschaften für die Satzbestimmung angewendet wissen will, zeigt deutlich, dass dies den kantonalzürcherischen Bewertungsgrundsätzen für Liegenschaften widerspricht. So ist denn offensichtlich, dass der amtliche Steuerwert der Liegenschaft im Kanton Solothurn, für den ein Repartitionskoeffizient von 280% gilt, unter dem Wert einer vergleichbaren Liegenschaft im Kanton Zürich liegt, wenn dieser nach der Eigenmietwertweisung berechnet würde. Der Steuerkommissär hat deshalb zu Recht die mit den Repartitionskoeffizienten multiplizierten amtlichen Steuerwerte der ausserkantonalen Liegenschaften in die Satzbestimmung miteinbezogen und er hat des Weiteren – wiederum zu Recht – von einer entsprechenden Abrechnung der Repartitionsdifferenz abgesehen, da der Repartitionskoeffizient für die amtlichen Steuerwerte des Kantons Zürich auf 100% festgelegt worden ist.

Daran ändert auch der Hinweis der Pflichtigen auf den Artikel in der Zeitung des schweizerischen Hauseigentümerversands nichts, worin das Beispiel einer interkantonalen Steuerausscheidung durch den Kanton Zug referiert wird. In diesem Beispiel wie auch aus der den Akten beiliegenden Steuerausscheidung des Kantons Zug für die Steuerperiode 1995/96 ist ersichtlich, dass für die Festsetzung der – für den Steuersatz massgebenden – Vermögenssteuerwerte der ausserkantonalen Liegenschaften die Repartitionswerte nicht um den für den Kanton Zug geltenden Repartitionskoeffizienten korrigiert worden sind, sondern dass die Differenz zwischen Repartitionswert und jeweils geltendem ausserkantonalen Steuerwert abgezogen worden ist. Im Ergebnis bedeutet dies, dass der Kanton Zug für seine Steuereinschätzung bzw. für den seiner Einschätzung zugrunde liegenden Steuersatz die amtlichen Vermögenssteuerwerte verwendet hat. Daraus kann die Pflichtige für die kantonalzürcherische Einschätzung aber nichts zu ihren Gunsten ableiten. Berücksichtigt nämlich ein anderer Kanton in interkantonalen Verhältnissen für die Steuersatzbestimmung die jeweiligen amtlichen Werte der ausserkantonalen Liegenschaften, obwohl gerade in einigen Kantonen diese offensichtlich unter dem tatsächlichen Verkehrswert liegen, so vermag dies die hiesigen rechtsanwendenden Behörden nicht zu binden. Insbesondere lässt sich daraus



nicht ableiten, dass auch für die zürcherische Einschätzung die amtlichen Steuerwerte zu übernehmen seien. Vielmehr ist die Bestimmung des Steuersatzes und damit die Bewertung des unbeweglichen Vermögens nach den eigenen kantonalrechtlichen Bestimmungen vorzunehmen. Dass dabei die Vermögenssteuerwerte ausserkantonaler Liegenschaften mittels der Repartitionswerte, welche für die Steuerperioden 1999/2000 nicht zu korrigieren sind, festgesetzt werden, entspricht einer zwar vereinfachten, aber durchaus praktikablen Lösung.

- g) Die Rekurskommission verkennt dabei nicht, dass die Ermittlung der Vermögenssteuerwerte ausserkantonaler Liegenschaften mittels der Repartitionswerte (und einer allfälligen Korrektur mit dem für den Kanton Zürich geltenden Faktor) eine einfache und vergrößernde Art der Bewertung darstellt. Denn zum einen basieren die amtlichen Steuerwerte ihrerseits teilweise auf formelhaften Bewertungsmethoden – wie dies etwa für den Kanton Zürich der Fall ist –, und zum anderen stellen die Repartitionskoeffizienten des Ausschusses der Konferenz staatlicher Steuerbeamter lediglich Erfahrungswerte dar. Im Hinblick auf die praktischen Schwierigkeiten der Bewertung ausserkantonaler Liegenschaften besteht für die Rekurskommission indessen kein Anlass, diese Methode in Frage zu stellen. Dies gilt insbesondere aus zwei Gründen: Einerseits fließen die Vermögenssteuerwerte der ausserkantonalen Liegenschaften lediglich in die Satzbestimmung ein; die Besteuerung durch den Kanton Zürich beschränkt sich ja auf die seiner Steuerhoheit zugewiesene Vermögenssubstanz. Andererseits ist es einem Pflichtigen unbenommen, die durch den Kanton Zürich mittels der Repartitionswerte (bzw. der Repartitionskoeffizienten) festgesetzten Vermögenssteuerwerte der ausserkantonalen Liegenschaften in Frage zu stellen und etwa zu rügen, der für die Satzbestimmung berücksichtigte Wert übersteige den tatsächlichen Verkehrswert, verletze somit kantonales Recht.

Diesbezügliche Einwände erhebt die Pflichtige indes in keiner Weise. Insbesondere bringt sie nicht vor, dass die Vermögenssteuerwerte ihrer ausserkantonalen Liegenschaften, wie sie durch den Steuerkommissär festgesetzt worden sind, den tatsächlichen Verkehrswert überstiegen. Sie beschränkt sich vielmehr auf Vorbringen "rechnerischer Art", wonach "die Repartitionswerte gar keine Rolle spielen". Angaben zu ihren Liegenschaften oder Ausführungen darüber, weshalb die Bewertung der ausserkantonalen Liegenschaften gesetzwidrig sei bzw. den Verkehrswert übersteige, bleiben gänzlich aus. Aufgrund dieser Sachlage besteht für die Rekurskommission umso weniger Anlass, die Bestimmung des satzbestimmenden Vermögens durch den Steuer-



kommissär in Frage zu stellen. Die diesbezüglichen Vorbringen der Pflichtigen sind folglich unbegründet und die Einschätzung ist in diesem Punkt zu bestätigen.

3. a) Des Weiteren verlangt die Pflichtige sinngemäss, für die Steuerauscheidung sei der Repartitionskoeffizient für die Liegenschaft in Zürich um 10% höher festzusetzen als derjenige für die Liegenschaften in Zug. Der Steuerkommissär dagegen multiplizierte die amtlichen Vermögenssteuerwerte mit den Faktoren, wie sie der Ausschuss der Konferenz staatlicher Steuerbeamter für die Steuerperioden 1999/2000 festgelegt hat (Zug: 130%; Zürich: 100%), und nahm die Verlegung der Schulden und Schuldzinsen anhand des so gewonnenen Schlüssels vor.
- b) Schulden und Schuldzinsen sind nach konstanter Rechtsprechung des Bundesgerichts zum interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht proportional nach Lage der Aktiven zu verlegen (Höhn/Mäusli, S. 255 ff.). Ausnahmen bilden die geschäftlichen Schulden und Schuldzinsen von Personen, die an einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft beteiligt sind, und bei Liegenschaftenhändlern findet bezüglich der Schuldzinsen eine objektmässige Verlegung statt.
- c) Immer dann, wenn die Einkommens- oder Vermögensteile bzw. entsprechende Abzüge proportional und damit nach Lage der Aktiven verteilt werden, kommt der Bewertung der Aktiven entscheidende Bedeutung zu. Dabei reicht es für eine vollständige Verlegung der Schulden und Schuldzinsen nicht aus, wenn jeder Kanton die Bewertung der Aktiven nach seinen eigenen Regeln vornimmt (etwa die Wertschriften zum Verkehrswert und die Grundstücke – inner- wie ausserkantonale – zu einem unter dem Verkehrswert liegendem Steuerwert). Eine Vermeidung von Ausscheidungsverlusten ist grundsätzlich nur garantiert, wenn die beteiligten Kantone sämtliche Aktiven – d.h. bewegliches und unbewegliches Vermögen – entweder zum Verkehrs- oder zu einem tieferen Steuerwert bewerten. Doch selbst dann, wenn die beteiligten Kantone ihre Aktiven (bewegliches und unbewegliches Vermögen) nach übereinstimmenden Regeln bewerten – am zweckmässigsten ist hierbei die Bewertung zum Verkehrswert –, ist eine vollständige Verlegung der Schulden und Schuldzinsen nicht gesichert, da die Bewertungen in den Kantonen unterschiedlich vorgenommen werden und eine ziffernmässige Übereinstimmung insbesondere der Verkehrswerte der Liegenschaften selten erreicht wird. Eine vollständige Verlegung der Schulden und Schuldzinsen ist deshalb nur dann garantiert, wenn die Vermögensteile auch ziffernmässig gleich bewertet wer-



den (vgl. hierzu Robert Senn: Die Liegenschaft des Privatvermögens im interkantonalen und internationalen Steuerrecht, Zürich 1985, 60 ff.; ferner Höhn/Mäusli, 258 ff.).

Bezüglich der Schuldenverlegung verzichtet das Bundesgericht, den beteiligten Kantonen einen bestimmten Bewertungsmassstab vorzuschreiben; es verlangt lediglich, dass der Kanton seine Bewertungsregeln einheitlich anwendet. Ein Kanton kann folglich die Wertschriften zum Verkehrswert, die Liegenschaften aber zu einem tieferen Wert bewerten. Er hat dabei diesen tieferen Wert jedoch sowohl bei den inner- als auch den ausserkantonalen Liegenschaften anzuwenden (Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrechts, § 7, I A, 2 Nr. 15). Im Rahmen der Verlegung der Schuldzinsen verlangt das Bundesgericht hingegen, dass sämtliche Aktiven durch die beteiligten Kantone nach übereinstimmenden Regeln bewertet werden (Locher, § 9, II Nrn. 34, 37).

- d) Wie vorstehend erwähnt (lit. c), ist auch bei einer einheitlichen Bewertung sämtlicher Aktiven durch die beteiligten Kantone ein allfälliger Ausscheidungsverlust bezüglich Schulden und Schuldzinsen nicht ausgeschlossen, da die Verpflichtung auf einen einheitlichen Bewertungsmassstab keine ziffernmässig gleichen Vermögenswerte garantiert. Deshalb bedient sich die Praxis für die Bewertung der Grundstücke der sog. Repartitionswerte. Diese Werte sind – wie gesagt – reine Hilfswerte zur Ermittlung der von den Kantonen ausscheidungsrechtlich zu übernehmenden Schulden und Schuldzinsen. Durch die Verwendung dieser Repartitionswerte wird erreicht, dass die Grundstücke in den beteiligten Kantone nicht nur nach demselben Massstab – d.h. annähernd nach dem Verkehrswert – bewertet werden, sondern dass die Bewertung der Grundstücke auch ziffernmässig gleich ausfällt, mithin ein Ausscheidungsverlust vermieden werden kann.
- e) Diese Ausführungen zeigen den Nutzen der Repartitionswerte bzw. von deren einheitlichen Anwendung durch die Kantone: Sofern die beteiligten Kantone diese für ihre Ausscheidung verwenden, sind Ausscheidungsverluste, die sich aufgrund unterschiedlicher ziffernmässiger Beträge ergeben könnten, ausgeschlossen. Diese Methode der Bewertung zu Ausscheidungszwecken besticht darüber hinaus durch ihre Einfachheit: Es sind einzig die jeweiligen amtlichen Steuerwerte mit den für die entsprechende Steuerperiode festgelegten Repartitionskoeffizienten zu multiplizieren. Daraus erhellt, dass die Steuerrekurskommission grundsätzlich nicht ohne Not von diesen Werten abweicht. Durch ein einseitiges Abweichen von den geltenden Repartitionswerten – ins-



besondere durch Verwendung anderer Repartitionskoeffizienten – bestünde nämlich die Gefahr, dass letztlich nicht sämtliche Schulden und Schuldzinsen einkommensmindernd berücksichtigt werden. Eine zurückhaltende Überprüfung der Repartitionswerte bzw. der Repartitionskoeffizienten ist aber auch deshalb angebracht, weil die Repartitionswerte lediglich Hilfswerte zur Ermittlung des Verteilschlüssels für Schulden und Schuldzinsen darstellen.

- f) Die auf Erfahrungswerten basierenden Repartitionskoeffizienten der Konferenz staatlicher Steuerbeamter und die daraus resultierenden Repartitionswerte sind reine Hilfswerte für die Ausscheidung der Schulden und Schuldzinsen und stellen lediglich eine Annäherung an den Verkehrswert der Liegenschaften dar (vgl. oben E. 2g). Ein Pflichtiger kann deshalb durchaus verlangen, dass die Ausscheidung nicht anhand der Repartitionswerte, sondern aufgrund der tatsächlichen, durch Einzelbewertung zu ermittelnden Verkehrswerte vorgenommen wird. Ein solches Vorgehen beantragt die Pflichtige indes nicht; vielmehr will sie im Grundsatz die Ausscheidung aufgrund von Repartitionswerten vornehmen, dabei aber andere Repartitionskoeffizienten verwenden.
- aa) Wie die Repartitionswerte als solche sind grundsätzlich auch die Repartitionskoeffizienten einer gerichtlichen Überprüfung zugänglich. Dies zeigt sich daraus, dass der Repartitionskoeffizient für nicht landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften im Kanton Zug mit dem Hinweis "empfohlene Schätzung" versehen ist, folglich ein anderer, allenfalls tieferer Repartitionskoeffizient zur Anwendung gelangen kann. Nicht zuletzt aus den oben erwähnten Gründen (lit. e) besteht für die Rekurskommission vorliegend aber kein Anlass, von den durch die Konferenz staatlicher Steuerbeamter festgelegten Koeffizienten abzuweichen.
- bb) Verlangt ein Pflichtiger wie hier, für Liegenschaften in einem Kanton einen tieferen (Kanton Zug: tiefer als 130%), für Liegenschaften in einem anderen Kanton einen höheren als die durch die Konferenz staatlicher Steuerbeamter festgelegten Koeffizienten zu verwenden (Kanton Zürich: höher als 100%; mindestens aber 10% höher als der Koeffizient für Liegenschaften im Kanton Zug), so hat er aufzuzeigen, weshalb im konkreten Fall nicht die festgelegten, sondern die davon abweichenden Koeffizienten den tatsächlichen Wertverhältnissen eher entsprechen. Auf den konkreten Fall bezogen hätte die Pflichtige z.B. darlegen müssen, dass die amtlichen Werte ihrer Liegenschaften im Kanton Zug nahezu dem Verkehrswert entsprechen, so dass diese mit einem tieferen Koeffizienten zu erhöhen wären. Umgekehrt hätte sie bezüglich der Liegen-



schaft in Zürich aufzeigen müssen, dass der amtliche Wert einer höheren Korrektur bedürfe.

- cc) Diesbezüglich fehlt es indes an jeglicher Substanziierung, an die zudem – soll von den durch die Konferenz staatlicher Steuerbeamter festgelegten Koeffizienten abgewichen werden – hohe Anforderungen zu stellen sind. Die Pflichtige beschränkt sich darauf, in allgemeiner Weise die Bewertungsregeln der Kantone Zug und Zürich wiederzugeben. Dazu hält sie fest, dass die amtlichen Werte der Liegenschaften im Kanton Zug "tendenziell betrachtet" höher seien und deshalb eine Vergleichbarkeit der amtlichen Werte nur dadurch erreicht werde, dass die Grundstücke im Kanton Zürich (gemeint sind die amtlichen Vermögenssteuerwerte) höher aufgewertet würden als diejenigen im Kanton Zug. Ausführungen bezüglich der streitbetroffenen Liegenschaften macht die Pflichtige nicht. Insbesondere bleibt im Dunkeln, weshalb gerade ihre Liegenschaften im Kanton Zug eine höhere Aufwertung erfahren müssen als diejenige in Zürich, fehlen doch Angaben über Beschaffenheit, Alter und andere bewertungsrelevanten Faktoren ihrer Liegenschaften. Ein Abweichen von den vom Steuerkommissär verwendeten Repartitionswerten ist deshalb nicht angezeigt.