

Schweizerisches Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 23/2019

Urteil vom 29. Januar 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Zünd,  
Bundesrichterin Aubry Girardin,  
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte

1. A.A. \_\_\_\_\_,  
2. B.A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,  
beide vertreten durch Herrn C. \_\_\_\_\_,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2014,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Einzelrichterin, vom 15. November 2018 (SB.2017.00108, SB.2017.00109).

Erwägungen:

I. Sachverhalt

1.

1.1. Die Eheleute A.A. \_\_\_\_\_ und B.A. \_\_\_\_\_ geb. D. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: die Steuerpflichtigen) haben steuerrechtlichen Wohnsitz in U. \_\_\_\_\_/ZH. In der hier interessierenden Steuerperiode 2014 waren sie Eigentümer eines am Ort gelegenen Grundstücks, auf dem sich das selbstbewohnte Einfamilienhaus befindet. Dem Objekt kam ein Eigenmietwert von Fr. 26'844.-- zu. Zudem hielten sie Grundeigentum in Griechenland, das mit einem Ferienhaus bebaut ist und dem das Steueramt des Kantons Zürich (KStA/ZH) in den Vorperioden einen Eigenmietwert von Fr. 7'000.-- beigemessen hatte. Auch dieses Objekt war selbstgenutzt. Alles Grundeigentum befindet sich im Privatvermögen.

1.2. In der Steuererklärung zur Steuerperiode 2014 beanspruchten die Steuerpflichtigen einen Unternutzungsabzug, weshalb sie hinsichtlich des Einfamilienhauses einen Eigenmietwert von Fr. 22'771.-- deklarierten. Zudem machten sie auf dem Gebäude Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Fr. 45'803.-- geltend. Der Ertrag aus beweglichem Vermögen betrug Fr. 7'981.--. Was das ausländische Ferienobjekt betrifft, vermerkten sie einen Eigenmietwert von Fr. 0.-- und deklarierten sie objektbezogene Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Fr. 3'150.--. Weiter verzeichneten sie Renteneinkünfte von Fr. 133'260.-- und Schuldzinsen von Fr. 9'110.--.

1.3. Das KStA/ZH berücksichtigte in den Veranlagungsverfügungen vom 15. Juni 2016 einen Eigenmietwert der Häuser von Fr. 26'844.-- bzw. Fr. 7'000.-- und liess bezüglich des Ferienhauses einen Pauschalabzug von 20 Prozent (Fr. 1'400.--) zu. Die Steuerpflichtigen erhoben Einsprachen, welche das KStA/ZH im Unternutzungspunkt guthiess und den Eigenmietwert für das Objekt in U. \_\_\_\_\_/ZH auf Fr. 23'400.-- herabsetzte. Dadurch ergab sich folgende internationale Steuerauscheidung (zum besseren Verständnis durch das Bundesgericht leicht anders gruppiert und

auf die hier interessierenden Aspekte beschränkt) :

#### Total CH GR

Ertrag aus unbeweglichem Vermögen (Eigenmietwert) 30'400 23'400 7'000

Ertrag aus beweglichem Vermögen 7'981 7'981

Unterhalts-, Betriebs-, Verwaltungskosten -47'203 -45'803 -1'400

Netto-Vermögensertrag vor Schuldzinsenverlegung -8'822 -14'422 5'600

dito, korrigiert für Schuldzinsenverlegung 0 5'600

Lage der Aktiven 100.00% 86.22% 13.78%

Erste Verlegung der Schuldzinsen -9'110 -7'855 -1'255

Ergebnis nach der ersten Schuldzinsenverlegung -7'855 4'345

Zweite Verlegung der Schuldzinsen 4'345 -4'345

Schuldzinsenüberschuss -3'510

Gewinnungskostenüberschuss -14'422

Renteneinkünfte 133'620

Ergebnis vor Abzügen 115'328 115'328 0

1.4. Das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich wies die dagegen erhobenen Rechtsmittel ab (Entscheid vom 7. August 2017), ebenso wie das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung (einzelrichterlicher Entscheid SB.2017.00108 / SB.2017.00109 vom 15. November 2018). Das Verwaltungsgericht kam zum Ergebnis, der im Inland angefallene Gewinnungskostenüberschuss von Fr. 14'422.-- sei, anders als die Steuerpflichtigen dies meinten, keineswegs auf das ausländische Objekt verlegt worden, sondern insgesamt der Schweiz bzw. dem Kanton Zürich zugewiesen worden.

1.5. Mit Eingabe vom 7. Januar 2019 erheben die Steuerpflichtigen beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben, und der Betrag von Fr. 4'345.-- sei zulasten der Schweiz bzw. des Kantons Zürich zu berücksichtigen.

1.6. Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat von Instruktionsmassnahmen - namentlich von einem Schriftenwechsel (Art. 102 Abs. 1 BGG) - abgesehen. Die Beschwerde ist offensichtlich unbegründet und kann im vereinfachten Verfahren erledigt werden (Art. 109 Abs. 2 lit. a BGG).

## II. Prozessuales

### 2.

2.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind erfüllt (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 StHG [SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.2. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 143 V 19 E. 2.3 S. 23 f.) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 144 II 313 E. 5.1 S. 319).

2.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 144 V 173 E. 1.2 S. 175).

## III. Direkte Bundessteuer

### 3.

3.1. Streitig und zu prüfen ist einzig noch die internationale Steuerauscheidung. Die Steuerpflichtigen vertreten die Auffassung, der Gewinnungskostenüberschuss sei bundesrechtswidrig auf den Netto-Vermögensertrag von Fr. 5'600.-- verlegt worden, der auf dem ausländischen Objekt eingetreten war. Richtigerweise wäre der inländische Gewinnungskostenüberschuss mit den übrigen inländischen Einkünften zu verrechnen. Ein Schuldzinsenüberschuss sei entstanden, weil im Inland ein Gewinnungskostenüberschuss eingetreten sei. Weshalb Griechenland diesen zu übernehmen

habe, sei umso weniger einsichtig, als die Schweiz keine ausländischen Gewinnungskostenüberschüsse übernehme. Das griechische Recht sehe ohnehin keinen Eigenmietwert vor.

### 3.2.

3.2.1. Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland (Art. 6 Abs. 1 DBG). Die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 BV in Verbindung mit Art. 6 Abs. 3 Satz 1 DBG).

3.2.2. Interkantonal gilt hinsichtlich ausserkantonaler Grundstücke die Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt. Unbewegliches Vermögen ist objektmässig auszuscheiden, anhand des Repartitionswerts zu bemessen und dem Ort der gelegenen Sache zuzuweisen ("Belegenheitsprinzip"). Die Schulden werden proportional - nach Lage aller (Brutto-) Aktiven des Privat- und Geschäftsvermögens - verlegt. Die Quote ergibt sich "nach Lage der Aktiven" (Urteil 2C 415/2017 vom 2. Juni 2017 E. 2.2.5, in: ASA 86 S. 51, StR 72/2017 S. 795). Entsprechend werden Grundstückserträge und Gewinnungskostenüberschüsse objektmässig dem betreffenden Steuerdomizil zugewiesen. Schulden und Schuldzinsen sind nach den für die Schulden massgebenden Verhältniszahlen proportional zu verlegen (Urteil 2C 891/2018 vom 30. Oktober 2018 E. 3.2.2).

3.2.3. Ein Gewinnungskostenüberschuss ( excédent de charges bzw. excédent de frais d'acquisition) liegt vor, soweit die an einem Steuerdomizil anfallenden Gewinnungskosten (Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten des Objekts; Art. 32 Abs. 2 und 3 DBG) durch die Brutto-Einkünfte des betreffenden Steuerdomizils nicht gedeckt werden können (Art. 21 Abs. 1 DBG; ROMAN SIEBER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 25 N. 18). Die Verlegung eines derartigen Gewinnungskostenüberschusses ist in erster Linie mit anderen Einkünften im selben Steuerdomizil zu verrechnen (BGE 131 I 285 E. 4.2 S. 290: "... der dort durch kein Einkommen gedeckt werden kann..."; DANIEL DE VRIES REILING, La double imposition intercantonale, 2. Aufl. 2013, N. 745; SIEBER, a.a.O., § 25 N. 19). Hierfür sind die "Nicht-Vermögenserträge" heranzuziehen (SIEBER, in: Komm. IkSt, § 25 N. 36). Das Spezialsteuerdomizil des Grundstückorts (Urteil 2C 18/2014 vom 15. Januar 2015 E. 4.2.2, in: ASA 83 S. 512, StE 2015 A 24.43.1 Nr. 28) hat einen am Hauptsteuerdomizil eingetretenen Gewinnungskostenüberschuss nur zu übernehmen, falls und soweit dort keine weiteren Einkünfte vorliegen, die zur Verrechnung herangezogen werden können.

3.2.4. Die Schuldzinsen werden als besondere Belastung des Vermögensertrages betrachtet und sind in erster Linie von diesem abzuziehen. Ein Schuldzinsenüberschuss ( excédent d'intérêts passifs) tritt ein, falls und soweit die auf ein Steuerdomizil entfallenden Schuldzinsen höher ausfallen als der diesem Steuerdomizil zuzurechnende Netto-Vermögensertrag. Ergibt sich ein Schuldzinsenüberschuss, ist dieser bei Grundstücken des Privatvermögens auf jene weiteren Steuerdomizile zu verteilen, die - nach erfolgter erster Schuldzinsenverlegung - noch über Netto-Vermögenserträge verfügen (PETER LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, S. 82; DE VRIES REILINGH, a.a.O., N. 755; SIEBER, a.a.O., § 25 N. 29).

### 3.3.

3.3.1. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 2.3) entstand im Inland, nicht aber im Ausland ein Gewinnungskostenüberschuss, wobei die beiden Objekte dem Privatvermögen zugewiesen sind (vorne E. 1.1). Die Steuerpflichtigen nehmen an, der inländische Gewinnungskostenüberschuss sei auf das ausländische Objekt verlegt worden. Dies trifft mit Blick auf die internationale Steuerauscheidung (vorne E. 1.3) offenkundig nicht zu, zumal dies gegen die zu Art. 127 BV entwickelten Regeln verstiesse. Wie dargelegt, hat ein Steuerdomizil, in welchem ein Gewinnungskostenüberschuss eingetreten ist, zunächst die im Kanton angefallenen "Nicht-Vermögenserträgen" zu belasten, ehe ein verbleibender Überschuss überhaupt auf ein anderes Steuerdomizil weitergereicht werden könnte (vorne E. 3.2.3).

3.3.2. Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der interkantonalen Steuerauscheidung, dass die Steuerpflichtigen Renteneinkünfte von Fr. 133'260.-- vereinnahmen konnten (vorne E. 1.2). Diese waren dem Hauptsteuerdomizil zuzuweisen und reichten vollständig aus, um den inländischen Gewinnungskostenüberschuss von Fr. 14'422.-- zu decken. In einer weiteren Phase musste ein

Schuldzinsenüberschuss verlegt werden. Dieser war, darin ist den Steuerpflichtigen zuzustimmen, die Folge dessen, dass im Inland ein Gewinnungskostenüberschuss eingetreten war. Nach der dargelegten Praxis ist aber auch dieses Vorgehen nicht zu beanstanden, hatte doch nach der ersten Schuldzinsenverlegung eine zweite Verlegung zu erfolgen, welche nur noch jene Steuerdomizile treffen konnte, die über Netto-Vermögenserträge verfügten (E. 3.2.4). Vorliegend war dies zwangsläufig der ausländische Staat, wo nach der ersten Verlegung noch ein positiver Betrag von Fr. 4'345.-- verblieben war.

3.3.3. Die Steuerpflichtigen bringen gegen die Verlegung von Gewinnungskosten- bzw. Schuldzinsenüberschüssen auf das ausländische Spezialdomizil vor, dass die Schweiz im umgekehrten Verhältnis keine derartigen Überschüsse übernehme. Diese Einschätzung trifft zu, sie beruht aber auf klarem Gesetzesrecht. Einen Auslandsverlust, gehe dieser auf einen grundstückbezogenen Schuldzinsenüberschuss (BGE 140 II 141 E. 4 S. 147) oder einen auf einem Grundstück entstehenden Gewinnungskostenüberschuss zurück (BGE 140 II 157 E. 7.6.2 S. 165), hat die Schweiz bei Ermittlung des steuerbaren Einkommens nicht zu übernehmen. Beachtlich ist er ausschliesslich bei Ermittlung des Steuersatzes (Art. 6 Abs. 3 Satz 3 DBG; Urteil 2C 891/2018 vom 30. Oktober 2018 E. 3.2.2). Dies betrifft einzig das " Inbound "-Verhältnis. Im " Outbound "-Verhältnis bestehen keine derartigen Einschränkungen.

3.3.4. Nichts anderes ergibt sich schliesslich daraus, dass Griechenland keinen Eigenmietwert kennen soll, wie die Steuerpflichtigen vorbringen. Für die interkantonale - und damit auch die internationale - Steuerausscheidung sind vergleichbare Verhältnisse zu schaffen, wobei jedes Steuerdomizil die für die kantonalen Steuern massgebenden Faktoren anhand seiner eigenen Steuerordnung ermittelt, die ihrerseits durch das Harmonisierungsrecht geprägt ist. Sowohl der Bund als auch die Kantone und Gemeinden kennen den Eigenmietwert (Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG; Art. 7 Abs. 1 Satz 1 StHG). Für die Zwecke der interkantonalen und internationalen Steuerausscheidung ist den exterritorialen Grundstücken ein Eigenmietwert beizumessen. Im konkreten Fall haben die Steuerpflichtigen den Ansatz von Fr. 7'000.-- im Übrigen gar nicht bestritten.

3.4. Die Beschwerde erweist sich als offensichtlich unbegründet. Sie ist im vereinfachten Verfahren abzuweisen (vorne E.1.6).

#### IV. Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich

4.

Art. 6 Abs. 1 und 3 DBG erfährt zwar keine Regelung im harmonisierten Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden (StHG), das Steuergesetz vom 8. Juni 1997 des Kantons Zürich (StG ZH; SR ZH 631.1) hat in § 5 Abs. 1 und 3 den Text des DBG indes wortwörtlich übernommen (Urteil 2C 95/2015 / 2C 96/2015 vom 27. August 2015 E. 5, in: RDAF 2017 II 62, StE 2015 B 11.3 Nr. 29). Der Progressionsvorbehalt ergibt sich sodann aus § 6 Abs. 1 Satz 1 StG/ZH. Es kann damit auf das zur direkten Bundessteuer Gesagte verwiesen werden. Die Beschwerde ist auch kantonrechtlich unbegründet.

#### V. Kosten und Entschädigung

5.

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Diese tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftbarkeit (Art. 66 Abs. 5 BGG). Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2014, wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich, Steuerperiode 2014, wird abgewiesen.

3.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 1'300.-- werden den Beschwerdeführern

aufgelegt. Diese tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftbarkeit.

4.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Einzelrichterin, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 29. Januar 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher