



Entscheid

12. Juli 2013

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

1. **A**,
Steuergemeinde C,
2. **B**,
Steuergemeinde C,

Nr. 1 vertreten durch RA Dr.iur. Marco Möhr,
Kanzlei Kornplatz Advokatur Notariat Steuerberatung,
Kornplatz 2, Postfach 201, 7002 Chur,
Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

Rekurrenten,

gegen

Staat Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Stadt Zürich,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Rekursgegner,

betreffend
Staats- und Gemeindesteuern 2009

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der/die Pflichtige bzw. zusammen die Pflichtigen) haben ihren Wohnsitz in D/Deutschland. In der Schweiz verfügen sie über verschiedene Liegenschaften, u.a. in C an der ...strasse .. über ein Mehrfamilienhaus. In E/Kanton G betreibt der Pflichtige ein Hotel als Einzelfirma. Gemäss Steuererklärung 2009 des Kantons G erlitt er damit im Jahr 2009 einen Verlust von Fr. 255'523.-.

Am 13. Juni 2012 schätzte der Steuerkommissär die Pflichtigen für die Steuerperiode 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 126'100.- (satzbestimmend Fr. 703'800.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 2'905'000.- (satzbestimmend Fr. 24'643'000.-) ein. Das steuerbare Einkommen beschränkte er auf den Nettoertrag der hiesigen Liegenschaft, jedoch ohne den Verlust aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen im Kanton G zu berücksichtigen. Diesen Verlust wies er vollständig dem Hauptsteuerdomizil in Deutschland zu und akzeptierte ihn nur beim satzbestimmenden Einkommen.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 13. Juli 2012 Einsprache erheben und beantragen, sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.- einzuschätzen, indem der Verlust aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit mit dem hiesigen Liegenschaftenertrag zu verrechnen sei. Das steuerbare Vermögen blieb unbestritten. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 2. April 2013 ab und erhöhte gleichzeitig das steuerbare Einkommen um im vorliegenden Verfahren nicht mehr streitige Positionen auf Fr. 126'900.- (satzbestimmend Fr. 1'805'000.-).

C. Mit "Beschwerde" (recte: Rekurs) vom 27. April 2013 liessen die Pflichtigen den Einspracheantrag erneuern und die Zuspreehung einer Parteientschädigung verlangen. Das kantonale Steueramt schloss am 10. Juni 2013 auf Abweisung des Rekurses.

Der verlangte Kostenvorschuss wurde von den Pflichtigen fristgerecht geleistet.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die Pflichtigen beantragen mit dem Rekurs die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels. Darauf haben sie jedoch keinen Anspruch, ist ein zweiter Schriftenwechsel gemäss § 148 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) doch nur ausnahmsweise anzuordnen und liegt ein solcher Ausnahmefall nicht vor. Insbesondere hat das kantonale Steueramt in der (den Pflichtigen zugestellten) Rekursantwort auf eine Vernehmlassung ausdrücklich verzichtet und lediglich auf den Einspracheentscheid verwiesen, sodass von den Pflichtigen keine Replik einzuholen war.

2. Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton sind gemäss § 4 Abs. 1 StG aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie u.a. an Grundstücken im Kanton Eigentum, dingliche Rechte oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben (lit. b).

Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht gemäss § 5 Abs. 1 StG unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons. Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt sich die Steuerpflicht laut § 5 Abs. 2 StG auf die Teile des Einkommens und Vermögens, für die gemäss § 4 StG eine Steuerpflicht im Kanton besteht. Die Steuerauscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zu andern Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung, allerdings vorbehältlich Abs. 4 (§ 5 Abs. 3 StG). Steuerpflichtige ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben für Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten das im Kanton erzielte Einkommen und das im Kanton gelegene Vermögen zu versteuern (§ 5 Abs. 4 StG).

3. a) Die Pflichtigen haben ihr Hauptsteuerdomizil zufolge Wohnsitz in Deutschland und verfügen im Kanton Zürich nur über eine Liegenschaft. Sie sind daher hier gemäss § 4 Abs. 1 StG bloss kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wobei sich die Steuerpflicht beim Einkommen auf den Liegenschaftenertrag und beim Vermögen auf die Liegenschaft beschränkt (§ 5 Abs. 2 StG). Dies ist nicht streitig.

b) Die Meinungen der Parteien gehen jedoch darüber auseinander, wie die erforderliche Steuerausscheidung hinsichtlich des vom Pflichtigen mit der selbstständigen Erwerbstätigkeit im Kanton G erlittenen Verlusts vorzunehmen ist, d.h. welchem Steuerdomizil dieser Verlust zuzuweisen ist. Der Verlust selber bildet dabei nicht Gegenstand der Differenzen und wird vom kantonalen Steueramt, wie deklariert, mit Fr. 255'523.- anerkannt.

4. a) Vorab ist die gesetzliche Grundlage der Steuerausscheidung streitig. Während sich die Pflichtigen auf § 5 Abs. 4 StG stützen, erachtet das kantonale Steueramt § 5 Abs. 3 StG für anwendbar.

Abs. 4 von § 5 StG regelt seinem klaren Wortlaut entsprechend nur die Ausscheidung von Steuerpflichtigen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, die zudem hier über Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten verfügen, während die Steuerpflichtigen ohne hiesigen Wohnsitz oder Aufenthalt mit Grundstücken nicht erwähnt werden. Darin ist keine unbeabsichtigte Unterlassung bzw. ein Versehen des Gesetzgebers zu erblicken, stellt Abs. 4 doch ausdrücklich eine Ausnahmeregelung von Abs. 3 dar, welche letztere Bestimmung die Steuerausscheidung klar bei Steuerpflichtigen mit Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten **und** Grundstücken regelt, sodass sich der Gesetzgeber bei Formulierung des nachfolgenden Abs. 4 der Beschränkung auf die Steuerpflichtigen mit Geschäftsbetrieben und Betriebsstätten, d.h. ohne Erwähnung derjenigen mit Grundstücken, zwangsläufig bewusst sein musste. Die Beschränkung hat auch einen sachlichen Grund, da es bei ausländischen Personen ohne hiesigen Wohnsitz bzw. Aufenthalt mit Geschäftsbetrieben/Betriebsstätten bisweilen schwierig sein kann, zuverlässige Unterlagen über die Gesamtfaktoren ihres Unternehmens zu erhalten. Es drängt sich daher bei diesen Personen die Anwendung der objektmässigen

gen Ausscheidungsmethode, wie sie in § 5 Abs. 4 StG statuiert ist, auf, da diese Methode ohne die genannten Unterlagen auskommt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 5 N 95 mit Verweisungen). Bei den Pflichtigen, die hier zwar keinen Wohnsitz haben, aber über ein Grundstück verfügen, scheidet daher § 5 Abs. 4 StG als Grundlage für die Steuerausscheidung ohne weiteres aus.

Die Pflichtigen betrachten Abs. 3 von § 5 StG aber auch deshalb für sie als nicht anwendbar, weil die Bestimmung nur für die Steuerpflichtigen mit Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz gelte, während sie ihren Wohnsitz in Deutschland hätten und sich in der Schweiz auch nicht aufhielten. Dem ist nicht zu folgen, da eine solche Einschränkung schon aus dem Wortlaut von Abs. 3 Satz 1 nicht hervorgeht und zudem der Gesetzessystematik widerspricht. So wird in den Abs. 1 und 2 von § 5 StG der Umfang der Steuerpflicht bei unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht geregelt und in anschliessenden Abs. 3 die Steuerausscheidung nicht nur für eine spezifische Art von Steuerpflichtigen, insbesondere nicht bloss für diejenigen mit hiesigem Wohnsitz/Aufenthalt, bestimmt. Abs. 3 gilt daher sowohl für die Steuerpflichtigen mit unbeschränkter als auch solche mit beschränkter Steuerpflicht. Im Übrigen ist auch Art. 6 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) gleich wie § 5 Abs. 3 StG ausgestaltet und legt auch diese Bestimmung die Steuerausscheidungsregeln sowohl für die Steuerpflichtigen mit hiesigem Wohnsitz/Aufenthalt als auch für diejenigen mit beschränkter Steuerpflicht in der Schweiz und unbeschränkter Steuerpflicht im Ausland fest (Athanas/Giglio, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 6 N 16 DBG). Nicht weiter hilft sodann auch der von den Pflichtigen angeführte Umstand, dass Richner/Frei/Kaufmann/Meuter in ihrem Kommentar als Titel von § 5 Abs. 3 StG "Steuerausscheidungen bei schweizerischem Wohnsitz oder Aufenthalt" verwenden, da sie diese Einschränkung nicht begründen und damit im Titel wohl einfach den Hauptfall der verschiedenen Steuerausscheidungsvarianten herausgegriffen haben.

Demnach ist als gesetzliche Grundlage für die bei den Pflichtigen bezüglich der Liegenschaft in C zu treffenden Steuerausscheidung § 5 Abs. 3 StG anzuwenden.

b) Streitig ist sodann auch die auf dieser Gesetzesgrundlage vorzunehmende Steuerauscheidung selber.

aa) Das für die Steuerauscheidung gemäss § 5 Abs. 3 StG massgebende Bundesrecht über das Verbot der Doppelbesteuerung wird in gesetzesvertretender Weise durch die vom Bundesgericht aufgestellten Kollisionsregeln gebildet. Diese Regeln gelten kraft § 5 Abs. 3 StG sowohl im interkantonalen als auch im internationalen Verhältnis, wobei jedoch in letzterem Verhältnis abweichende Bestimmungen eines allfälligen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) vorgehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 5 N 2 und 6). Grundstücke werden bei den unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Personen grundsätzlich am Ort der gelegenen Sache besteuert, d.h. es kommt die objektmässige Ausscheidung zur Anwendung (BGr, 21. August 2007, 2A.36/2007, www.bger.ch). Im internationalen Verhältnis ist dabei unerheblich, ob sich die Liegenschaften im Privat- oder Geschäftsvermögen befinden (Ernst Höhn, Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., 1993, S. 320 f.). Gewinnungskosten wie Verwaltungs-, Betriebs-, Unterhaltskosten und Kausalabgaben sowie Objektsteuern werden objektmässig auf die zur Besteuerung der entsprechenden Einkünfte berechtigten Kantone verlegt, ebenso die Schuldzinsen, allerdings nach Lage der Aktiven (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 2000, § 21 Ziff. 7 und 11).

Diese Grundsätze der objektmässigen Ausscheidung für die hiesige Liegenschaft der Pflichtigen in C hat die Vorinstanz korrekt umgesetzt, indem sie den Nettoertrag aus dem Objekt von Fr. 176'556.-, abzüglich der anteiligen Schuldzinsen von insgesamt Fr. 49'107.-, dem Kanton Zürich zur Besteuerung zugewiesen und dergestalt ein zu besteuender Betreffnis von Fr. 127'449.- ermittelt hat.

Insofern wird die Steuerauscheidung von den Pflichtigen denn auch nicht in Frage gestellt. Zu prüfen bleibt demnach allein noch die Zuweisung des aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen im Kanton G erlittenen Verlusts von Fr. 255'523.-.

bb) Bei der Steuerauscheidung für selbstständigerwerbende natürliche Personen, die ihre Personenunternehmung ausserhalb des Hauptsteuerdomizilkantons in

ständigen Anlagen und Einrichtungen führen und damit ein Nebensteuerdomizil des Geschäftsorts begründen, handelt es sich entweder um Inhaber von Einzelunternehmungen oder um Teilhaber von Personengesellschaften (Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, einfache Gesellschaft, stille Gesellschaft).

Für die Steuerauscheidung zwischen Hauptsteuerdomizil und Geschäftsort werden dabei die geschäftlichen Einkünfte der selbstständigerwerbenden Personen (objekt-mässig) dem Geschäftsort und die privaten Einkünfte dem Hauptsteuerdomizil zugewiesen, ebenso die jeweiligen Gewinnungskosten zur Erzielung dieser Einkünfte (Höhn/Mäusli, § 22 Ziff. 9 f.). Geschäftsverluste aus der am Geschäftsort betriebenen Einzelunternehmung sind daher dieser objekt-mässigen Betrachtung folgend ebenfalls von den am Hauptsteuerdomizil steuerbaren Einkommen in Abzug zu bringen. Dies hat seinen Grund im Schlechterstellungsverbot, wonach der Steuerpflichtige bei Steuerpflicht in mehreren Kantonen nicht für mehr als sein Reineinkommen besteuert werden darf (Höhn/Mäusli, § 22 Ziff. 11 i.V.m. § 4 Ziff. 27, BGE 98 Ia 574). Die Verlustübernahme durch das Hauptsteuerdomizil hat jedoch nur im Umfang der dort vorhandenen Einkünfte zu erfolgen (Höhn/Mäusli, § 22 Ziff. 16).

Sind neben dem Hauptsteuerdomizil – wie vorliegend – mehrere Nebensteuerdomizile mit Grundstücken und/oder Geschäftsorten vorhanden, gilt der allgemeine Steuerauscheidungsgrundsatz, dass die Aktiven, Einkünfte und Gewinnungskosten objekt-mässig nach den Zuteilungsnormen zuzuweisen sind (Höhn/Mäusli, § 23 Ziff. 4). Im Speziellen sind Überschüsse von Gewinnungskosten (ohne Schuldzinsen) über die an den Nebensteuerdomizilen steuerbaren Einkünfte wiederum vom Hauptsteuerdomizil zu übernehmen. Ein dadurch am Hauptsteuerdomizil seinerseits entstehender Gewinnungskostenüberschuss ist sodann von den übrigen Nebensteuerdomizilen zu tragen, und zwar im Verhältnis der auf sie entfallenden Einkommensanteile (Höhn/Mäusli, § 23 Ziff. 6 ff.).

cc) Demnach ist der fragliche Verlust aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen im Kanton G von Fr. 255'523.- dessen Hauptsteuerdomizil in D/Deutschland zuzuweisen.

Es ist nicht streitig, dass die am Hauptsteuerdomizil steuerbaren Einkünfte diesen Verlust (bei weitem) übersteigen, sodass keine Weiterverrechnung des Letzteren an die Nebensteuerdomizile in den Kantonen Zürich und H zu erfolgen hat.

c) Die Pflichtigen wenden gegen diese Ausscheidung ein, der Verlust sei zuerst in der gleichen Steuerhoheit zu verrechnen, wobei diese Steuerhoheit gewissermassen der "Kanton Schweiz" mit seinen drei Nebensteuerdomizilen in den Kantonen G, Zürich und H darstelle. Erst wenn danach noch ein Verlust übrig bliebe, was aber nicht der Fall sei, müsste dieser vom Hauptsteuerdomizil von der andern Steuerhoheit (Deutschland) übernommen werden.

Die Pflichtigen übersehen, dass die Steuerhoheit bei den vorliegend streitbetroffenen Staats- und Gemeindesteuern dem Kanton Zürich zusteht und es daher insofern keine Steuerhoheit "Schweiz" zu berücksichtigen gilt. Eine vorgängige Verrechnung des streitigen Verlusts mit den steuerbaren Einkünften in den Nebensteuerdomizilen der Kantone Zürich und H insgesamt im Sinn eines "Kantons Schweiz" fällt daher – anders als im Recht der direkten Bundessteuer – ausser Betracht.

d) Demnach bleibt es bei Anwendung der Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung bzw. des innerstaatlichen Rechts dabei, dass der Verlust vollumfänglich vom ausserkantonalen Hauptsteuerdomizil der Pflichtigen und nicht vom hiesigen Nebensteuerdomizil zu tragen ist. Weil diese Grundsätze gemäss § 5 Abs. 3 StG ausdrücklich auch im Verhältnis zum Ausland gelten, spielt es keine Rolle, dass sich dieses Hauptsteuerdomizil in Deutschland befindet. Der angefochtene Einspracheentscheid hat daher bezüglich der Anwendung des innerstaatlichen Rechts Bestand.

5. a) Die interkantonalen Regeln kommen nach dem Gesagten dann nicht zur Anwendung, wenn sie gegen die Bestimmungen eines DBAs verstossen (§ 5 Abs. 3 Satz 2 StG). In Frage kommt vorliegend wegen des Hauptsteuerdomizils der Pflichtigen in Deutschland das zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland am 11. August 1971 geschlossene Abkommen zur Ver-

meidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-D).

Gemäss Art. 7 Abs. 1 DBA-D können Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im andern Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens im andern Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. Der Ausdruck "Unternehmen eines Vertragsstaates" verweist auf die Ansässigkeit des Unternehmers. Ein schweizerisches Unternehmen ist daher ein Unternehmen, das von einer in der Schweiz ansässigen Person betrieben wird, und umgekehrt. Daher gilt auch ein Unternehmen, das ausschliesslich in Deutschland von einer in der Schweiz ansässigen Person betrieben wird, als schweizerisches Unternehmen (Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., 2005, S. 321). Umgekehrt liegt bei einer in der Schweiz von einer in Deutschland ansässigen Person betriebenen Unternehmung ein deutsches Unternehmen vor.

b) Vorliegend betreibt der Pflichtige im Kanton G als Einzelfirmainhaber ein Hotel. Da er zufolge Wohnsitzes in Deutschland ansässig ist, handelt es sich bei diesem Betrieb nach dem Gesagten um ein deutsches Unternehmen. Trotzdem hat er den damit erzielten Gewinn in der Schweiz zu versteuern, verfügt das Unternehmen doch hier über seine einzige Betriebsstätte und erwirtschaftet es den Gewinn vollumfänglich mit dieser.

Allerdings resultierte aus dem Hotel im streitbetroffenen Jahr 2009 kein Gewinn, sondern ein Verlust. Die Frage, wie Verluste eines (deutschen) Unternehmens, dessen Gewinn der Schweiz zuzuordnen wäre, verlegt werden müssen, ist im DBA-D nicht geregelt (vgl. Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, Band 5, B 7.1 Nr. 22, auch zum Folgenden sowie BGr, 10. Dezember 2003, 2P.14/2003, www.bger.ch). Massgebend für die Beantwortung dieser Frage ist demnach das innerstaatliche schweizerische Recht. Nach diesem

Recht (§ 5 Abs. 3 StG) ist der streitige Verlust – wie erwähnt – dem Hauptsteuerdomizil in Deutschland und nicht den Nebensteuerdomizilen in der Schweiz zuzuordnen.

Als Resultat ist damit festzuhalten, dass der fraglichen Verlustverlegung auf das Hauptsteuerdomizil in Deutschland das DBA-D nicht entgegensteht.

c) Der Einwand der Pflichtigen, die Methode der (unbedingten) Freistellung bei der Steuerauscheidung gemäss DBA-D müsse bei Anwendung der so genannten "Symmetriethese" nicht nur für positive Einkünfte, sondern auch für negative gelten, verfängt nicht. Diese These entbehrt der erforderlichen gesetzlichen Grundlage, ist sie doch im DBA-D nicht vorgesehen und lässt sich daraus auch nicht ableiten.

Entgegen dem Dafürhalten der Pflichtigen lässt sich sodann auch keine Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) erkennen. Die Pflichtigen werden am zürcherischen Nebensteuerdomizil nicht für mehr besteuert, als sie hier erwirtschaftet haben und ihnen an diesem Domizil kraft gesetzlicher Bestimmung auch zuzuordnen ist. Wenn aufgrund des Kollisionsrechts im DBA-D der streitige Verlust aus der Betriebsstätte im Kanton G auf das Ausland (Deutschland) zu verlegen ist und die Pflichtigen diesen dort – wie sie mutmassen – mangels innerstaatlicher Regelung nicht zur Verrechnung bringen können, liegt mit andern Worten jedenfalls keine von der Schweiz verursachte Besteuerung vor, die sich nicht an ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit orientiert. Im Übrigen hätten die Pflichtigen nach Art. 26 DBA-D noch immer die Möglichkeit, ihren Fall unbeschadet des innerstaatlichen deutschen Rechts den zuständigen Steuerbehörden Deutschlands zu unterbreiten, um eine für sie befriedigende Lösung herbeizuführen, oder – sofern diese Behörden hierzu nicht in der Lage sind – durch Verständigung der beiden Vertragsstaaten zu regeln.

d) Nach alledem erweist sich der angefochtene Einspracheentscheid vollumfänglich als rechtsbeständig.

6. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens – unter Verrechnung mit dem geleisteten Kostenvorschuss – den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegengesetzes vom 24. Mai 1958/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]