



## Entscheid

24. Juni 2020

Mitwirkend:

Einzelrichterin Micheline Roth und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

**A,**

vertreten durch Rechtsanwalt B,

**Rekurrentin,**

gegen

**Staat Zürich,**

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

**Rekursgegner,**

betreffend

**Staats- und Gemeindesteuern 2015**

hat sich ergeben:

A. Mit Einschätzungsentscheid vom 11. April 2018 wurde A (nachfolgend die Pflichtige) mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 9'600.- (satzbestimmend Fr. 35'400.-) sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 391'000.- (satzbestimmend Fr. 1'449'000.-) eingeschätzt. Dagegen erhob die Pflichtige am 5. Mai 2018 Einsprache u.a. mit dem Begehren, die Schulden von Fr. 368'595.- gänzlich dem Kanton Zürich zuzuordnen.

B. Mit Entscheid vom 21. Dezember 2018 wurde die Einsprache teilweise gutgeheissen und die Pflichtige mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 8'900.- (satzbestimmend Fr. 32'600.-) sowie (unverändert) einem steuerbaren Vermögen von Fr. 391'000.- (satzbestimmend Fr. 1'449'000.-) eingeschätzt. Dabei wurden zu Gunsten der Pflichtigen neu anteilige Schuldzinsen von Fr. 2'782.- gewährt.

C. Mit Rekurs vom 7. Januar 2019 liess die Pflichtige beantragen, den Einspracheentscheid teilweise abzuändern und für die Veranlagung (recte: Einschätzung) der Pflichtigen ein steuerbares Einkommen von Fr. 6'800.- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 115'600.- festzusetzen, dies unter Zusprechung einer Parteientschädigung. Dabei plädierte sie im Ergebnis für eine objektmässige Schuld(zinsen)-verlegung. Mit Rekursantwort vom 21. Februar 2019 beantragte der Rekursgegner die Abweisung des Rekurses unter Kostenfolge. Mit Schreiben vom 19. März 2019 liess die Pflichtige ergänzend Stellung nehmen. Nach Korrespondenz vom April 2020 mit dem Steuerrekursgericht über die geltende Rechtslage liess die Pflichtige mit einem weiteren Schreiben vom 25. Mai 2020 beantragen, ein steuerbares Einkommen von (unverändert) Fr. 6'800.- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 230'251.- festzusetzen und den Entscheid in Dreierbesetzung zu fällen. Das kantonale Steueramt liess sich daraufhin nicht mehr vernehmen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird – sofern entscheidrelevant – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. Die Pflichtige lässt beantragen, die Sache gemäss § 114 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) einer Dreierbesetzung zum Entscheid zu unterbreiten, da die zu beantwortenden Rechtsfragen eine Vielzahl von Steuerpflichtigen in gleichartigen Sachkonstellationen betreffe und ihre Klärung diene der einheitlichen Rechtsauslegung/-anwendung. Diesem Begehren kann jedoch nicht stattgegeben werden. Weder erheischt der im vorliegenden Verfahren geringe Streitwert von knapp Fr. 700.- die beantragte Kollegialzuständigkeit – wobei anzumerken ist, dass die Streitwertgrenze für eine Dreierbesetzung gemäss § 114 Abs. 2 lit. b StG bei Fr. 20'000.- liegt –, noch liegen Rechtsfragen vor, die bis anhin nicht höchstrichterlich entschieden worden wären (vgl. E. 2 ff.).

2. a) 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).

b) Die Pflichtige hat ihr Hauptsteuerdomizil zufolge Wohnsitz in Deutschland und verfügt im Kanton Zürich nur über eine Liegenschaft. Sie ist 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.

3. a) Das Bundesgericht hält im Bereich des Bundessteuerrechts – insbesondere zu Art. 6 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) – fest, dass Grundstückerträge und Gewinnungskostenüberschüsse sind objektmässig demselben Steuerdomizil zuzuweisen sind. Dagegen werden Schulden und Schuldzinsen proportional – nach Lage aller (Brutto-)Aktiven des Privat- und Geschäftsvermögens – verlegt (BGr, 10. Januar 2019, 2C\_1147/2018, E. 3.2.2; BGr, 10. Mai 2017, 2C\_404/2017 E. 3.2.1 = StR 2017, 959; BGr, 15. Januar 2015, 2C\_18/2014 E. 2.2.2; BGr, 1. April 2010, 2C\_839/2009, E. 2.2.2). Das unilaterale Recht steht dabei in Einklang mit dem Musterabkommen der OECD (OECD-MA) und der ständigen Abkommenspraxis der Schweiz (vgl. zum DBA CH-DE: BGr, 10. Mai 2017, 2C\_404/2017, E. 3.3.2; BGr, 29. August 2015, 2C\_698+699/2015, E. 3.2.2).

Auch für das kantonale (sprich zürcherische) Steuerrecht wird festgehalten, dass die Schuldzinsen im internationalen Verhältnis nur dann objektmässig auszuscheiden sind, sprich demjenigen Vermögenswert bzw. Ertrag zuzuordnen sind, wenn diese Ausscheidungsart im anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen ist (was beim DBA zwischen der Schweiz und Deutschland, nachfolgend DBA-D nicht der Fall ist, vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 31 N 27 StG). Andernfalls erfolgt die Verlegung nach den Grundsätzen im interkantonalen Verhältnis, also proportional zur Lage der Aktiven (vgl. BGr, 21. August 2007, StE 2009 B 11.3 Nr. 18; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, §§ 5 N 30 und 68 ff., insb. N 74a, sowie 31 N 26 StG).

b) Der Vertreter der Pflichtigen, ihr Ehemann B, übt in seinen Eingaben mehrfach Kritik an der in der Schweiz bestehenden Praxis zur internationalen Doppelbesteuerung. Insbesondere ist sein Verweis auf die Praxis im interkantonalen Steuerrecht – so etwa auf die in der Stellungnahme vom 25. Mai 2020 erwähnten BGE 131 I 249, BGE 131 I 285 und BGE 133 I 19 – unbehilflich, denn zum einen werden dort andere Sachverhalte – nämlich **interkantonale** und eben nicht internationale – geregelt und zum anderen besteht dort infolge einheitlicher Anwendung der proportionalen Schuldenverlegung auch kein Konflikt zwischen verschiedenen Methoden zur Schuldenver-

legung. Diese inländische Lösung wendet die Schweiz bzw. der Kanton Zürich wie erwähnt auch im internationalen Verhältnis an und sie müssen – wenn das Doppelbesteuerungsabkommen wie vorliegend nicht z.B. die objektmässige Ausscheidung vorschreibt – davon auch dann nicht unilateral abweichen, wenn infolge Inkompatibilität mit einer ausländischen Steuerrechtsordnung im Ergebnis allenfalls eine Doppel- oder unter Umständen auch eine Unterbesteuerung erfolgt. Jedenfalls ist weder die Schweiz noch Deutschland verpflichtet, diese Doppelbesteuerung ihrerseits (unilateral) zu korrigieren. Die im Schreiben vom 25. Mai 2020 weiter erwähnten Verfahrensmaximen bzw. "Ausgleichsmechanismen" betreffen allesamt das nationale oder interkantonale Steuerrecht, welche **innerhalb** der Schweiz bzw. unter den Kantonen zur bestmöglichen Vermeidung von **inländischen** Doppelbesteuerungen (z.B. bei Liegenschaften in einem anderen Kanton als dem Wohnsitzkanton) führen sollen.

c) Diese Grundsätze des nationalen Steuerrechts lassen sich indes nicht ohne Weiteres auf das internationale Steuerrecht übertragen, da dort eine Vielzahl sich konkurrierender Rechtssysteme aufeinandertreffen. Für die dabei entstehenden Probleme schliesst die Schweiz auf Basis des OECD-MA verschiedenartige Doppelbesteuerungsabkommen mit ausländischen Staaten ab. Die Pflichtige lässt selber anerkennen *"dass das DBA CH-D keine Regelung betr. Abzüge und Berechnung des der Besteuerung unterliegenden Liegenschaftsvermögens- und -einkommens trifft und dass beide Länder im jeweils eigenen Hoheitsbereich diesbezüglich unterschiedliche Ausscheidungsmethoden anwenden"*. Im unilateralen Aussensteuerrecht könnten solche Disparitäten zwar vermieden werden, indem man die Schulden in jenem Umfang der Schweiz zuweist, in welchem bei der ausländischen Vermögenssteuer kein Abzug möglich ist. Eine solche Lösung ist jedoch abzulehnen: Sie würde die Steuerauscheidung komplizieren und hätte zudem den Nachteil, dass das in der Schweiz steuerbare Vermögen von der Ausgestaltung des Schuldenabzugs im Ausland abhängen würde (Philipp Betschart, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Art. 22 N 5 OECD-MA). So schreiben auch Kolb/Kubaile (zu Art. 22 Ziff. 2.4 [S. 163] des Kompaktkommentars zum Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, 2015, Handelskammer DE-CH) Folgendes: *"Die wirtschaftliche Verknüpfung der Schulden mit einem bestimmten Vermögenswert ist für die internationale Verlegung der Schulden nach schweizerischer Praxis grundsätzlich unbeachtlich. Ein in Deutschland ansässiger Eigentümer einer in der Schweiz belegenen Liegenschaft kann eine darauf bestehende Hypothek regelmässig nicht objektmässig von den in der*

*Schweiz besteuerten Aktiven abziehen. Die praktische Folge besteht oft in einer nur unvollständigen Abzugsfähigkeit der bestehenden Schulden".* Genau dies wird aber – wie bereits erwähnt – von der konstanten höchstrichterlichen schweizerischen Rechtsprechung gebilligt bzw. bewusst in Kauf genommen.

4. a) Bei Schuld(zins)en handelt es sich um steuermindernde Tatsachen. Letztere sind gemäss den allgemeinen Beweislastregeln vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen sind (RB 1987 Nr. 35; 1980 Nr. 69; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 46 N 19 StG). Genügend substantiiert ist eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund all jene Tatsachenbehauptungen enthält, die ohne weitere Untersuchung, aber unter dem Vorbehalt der Beweiserhebung die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steuerminderung erlauben (RB 1992 Nr. 32). Der Steuerpflichtige hat bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist die zum Beweis für seine Darstellung erforderlichen Beweismittel einzureichen oder zumindest anzubieten (RB 1986 Nr. 49). Fehlt es an einer hinreichenden Sachdarstellung, so trifft das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungspflicht (VGr, 2. Oktober 2013, SB.2013.00031, E. 2.2). Es hat den Steuerpflichtigen weder zur Ergänzung seiner mangelhaften Sachdarstellung noch zur Beibringung besserer Beweismittel anzuhalten.

Weder als Antwort auf die steueramtliche Untersuchung im Einschätzungsverfahren zum weltweiten Einkommen und Vermögen für die Satzbestimmung noch während der Rekursfrist – sondern lange nach deren Ablauf – hat die rechtskundig vertretene Pflichtige Schulden von ihr und ihrem Ehemann in Deutschland in Höhe von € 500'227.-, bzw. umgerechnet Fr. 543'996.-, geltend gemacht. Sie hat auch nicht vorgebracht, es handle sich bei ihrem deutschen Vermögen lediglich um Bruttoangaben. Ebenso hat sie weder gegenüber dem kantonalen Steueramt noch in ihrer Rekurschrift Beweismittel für diese Schulden eingereicht oder angeboten. Daher sind diese nicht nachgewiesenen deutschen Schulden nicht in die internationale Steuerauscheidung miteinzubeziehen.

b) Der von der Pflichtigen in Frage gestellte Betrag von Fr. 277'095.-, welcher gemäss internationaler Steuerauscheidung des Einspracheentscheids nach Deutschland ausgeschieden wurde, bezieht sich im Übrigen auf die zu 1/3 von der Pflichtigen am ... 2015 gekaufte Liegenschaft an der ...str. 8+10 in C. Der ihr zuzurechnende an-

teilige Verkehrswert von Fr. 546'000.- ist für die (internationale) Steuerauscheidung mit dem Repartitionswert für Zürcher Liegenschaften von 90% zu multiplizieren, was Fr. 491'400.- ergibt. Da während 203 Tagen, sprich vom ... 2015 bis ... 2015, das in Zürich gelegene unbewegliche Vermögen noch in Form von beweglichem Vermögen bestand, welches einzig am Wohnsitz der Pflichtigen in Deutschland besteuert werden kann (vgl. Art. 22 Abs. 6 DBA CH-D), wurde für die Steuerberechnung der Betrag von Fr. 491'400.- daher multipliziert mit 203 (Tage) / 360 (= 12x30 Tage). Entsprechend der Steuerberechnung ist der Betrag von Fr. 277'095.- korrekt für die genannte Zeitperiode berechnet und nach Deutschland ausgeschieden worden.

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

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]