



**2C\_646/2021**

**Urteil vom 7. Oktober 2021**

**II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

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

Verfahrensbeteiligte  
A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführerin,  
vertreten durch Rechtsanwalt Reinhard Nemitz,

*gegen*

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht, Bändliweg 21, 8090 Zürich,

Steuerrekursgericht des Kantons Zürich,  
Steinstrasse 21, Postfach, 8090 Zürich.

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich,  
Steuerperiode 2015,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 22. Juli 2021 (SB. 2021.00068).

**Erwägungen:**

**1.**

**1.1.** A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: die Steuerpflichtige) ist in der Bundesrepublik Deutschland ansässig und Eigentümerin von zwei Liegenschaften an der V. \_\_\_\_\_ strasse xxx und yyy in U. \_\_\_\_\_ /ZH. Das Steueramt des Kantons Zürich (KStA/ZH; nachfolgend: die Veranlagungsbehörde) veranlagte die Steuerpflichtige am 11. April 2018 aufgrund deren wirtschaftlicher Zugehörigkeit für die Steuerperiode 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 9'600.-- (satzbestimmend Fr. 35'400.--) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 391'000.-- (satzbestimmend Fr. 1'449'000.--). Die Einsprache der Steuerpflichtigen war teilweise erfolgreich. Mit Einspracheentscheid vom 21. Dezember 2018 liess die Veranlagungsbehörde anteilige Schuldzinsen von Fr. 2'782.-- zum Abzug zu. Entsprechend ergab sich ein steuerbares Einkommen von Fr. 8'900.-- (satzbestimmend Fr. 32'600.--), während das Vermögen unverändert blieb. Den Rekurs der Steuerpflichtigen wies das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich mit Entscheid vom 24. Juni 2020 ab. Dagegen gelangte die Steuerpflichtige an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich. Mit Entscheid SB.2020.00073 vom 4. November 2020 hiess dieses den angefochtenen Entscheid teilweise gut und wies es die Sache zur weiteren Untersuchung und zu neuem Entscheid an das Steuerrekursgericht zurück. Für die Unterinstanz verbindlich hielt das Verwaltungsgericht fest, dass die Schulden und die Schuldzinsen quotenmässig nach Lage aller Aktiven - und damit nicht objektmässig - auszuscheiden seien.

1.2. Im zweiten Rechtsgang hiess das Steuerrekursgericht den Rekurs am 30. März 2021 teilweise gut. Dies führte zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 8'800.-- (satzbestimmend Fr. 32'600.--) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 376'000.-- (satzbestimmend Fr. 1'135'000.--).

1.3. Dagegen gelangte die Steuerpflichtige mit Beschwerde vom 6. Mai 2021 (Datum des Eingangs) erneut an das Verwaltungsgericht. Mit einzelrichterlichem Entscheid SB.2021.00068 vom 22. Juli 2021 wies dieses, soweit hier interessierend, die Beschwerde im Sinn der Erwägungen ab, soweit darauf einzutreten war. Die Begründung ging - soweit hier noch streitig - dahin, dass schon im Entscheid SB.2020.00073 vom 4. November 2020 dargelegt worden sei, dass es zur quotenmässigen Verlegung von Schulden und Schuldzinsen nach Lage der Aktiven zu kommen habe. Die korrigierten Berechnungen der Steuerrekurskommission, die diese in ihrem Entscheid vom 30. März 2021 getroffen habe, seien nachvollziehbar und würden von der Steuerpflichtigen nicht substantiiert infrage gestellt.

1.4. Mit in Deutschland aufgegebener Eingabe vom 24. August 2021 (Posteingang beim Bundesgericht: 30. August 2021) erhebt die Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten bzw. subsidiäre Verfassungsbeschwerde. Sie beantragt, in Aufhebung der verwaltungsgerichtlichen Entscheide SB.2020.00073 vom 4. November 2020 bzw. SB.2021.00068 vom 22. Juli 2021 sei sie mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 264'000.-- ("vor Freibeträgen") und einem steuerbaren Einkommen von Fr. 6'800.-- zu veranlagern, wozu die Sache an die Veranlagungsbehörde zurückzuweisen sei.

1.5. Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG) hat von Instruktionsmassnahmen, insbesondere von einem Schriftenwechsel gemäss Art. 102 Abs. 1 BGG, abgesehen.

## 2.

2.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (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. 73 StHG [SR 642.14]) sind gegeben. Dementsprechend bleibt für die subsidiäre Verfassungsbeschwerde (Art. 113 ff. BGG) kein Raum. Die Steuerpflichtige kann zulässigerweise auch den Entscheid SB.2020.00073 des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 4. November 2020 anfechten (Art. 93 Abs. 3 BGG).

2.2. Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG; **BGE 146 IV 88** E. 1.3.2) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 145 I 239** E. 2).

2.3. Kantonales oder kommunales Recht stellt im bundesgerichtlichen Verfahren, von hier nicht entscheidwesentlichen Ausnahmen abgesehen (Art. 95 lit. c und d BGG), keinen eigenständigen Beschwerdegrund dar. Das Bundesgericht prüft solches Recht nur daraufhin, ob dessen Auslegung und/oder Anwendung zur Verletzung von Bundesrecht führt (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 147 I 259** E. 1.3.1; **146 I 11** E. 3.1.2; **146 II 367** E. 3.1.5; **145 I 108** E. 4.4.1). Zum Bundesrecht in diesem Sinn zählen auch die verfassungsmässigen Individualrechte. Bei der Überprüfung des rein kantonalen oder kommunalen Rechts steht regelmässig die Prüfung des allgemeinen Willkürverbots (Art. 9 BV) im Vordergrund (**BGE 146 I 11** E. 3.1.3).

2.4. Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) und des kantonalen Rechts nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 147 I 194** E. 3.4; **147 II 44** E. 1.2; **147 V 156** E. 7.2.3). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (**BGE 146 I 62** E. 3; **146 IV 114** E. 2.1).

2.5. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; **BGE 147 V 124** E. 1.1). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung, namentlich die antizipierte Beweiswürdigung (**BGE 146 V 240** E. 8.2). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (**BGE 147 IV 73** E. 4.1.2; vorne E. 2.4).

## 3.

3.1. Streitig und zu prüfen ist im vorliegenden Verfahren einzig noch die internationale Steuerauscheidung zwischen der Schweiz (als Belegenheitsstaat) und der Bundesrepublik Deutschland (als Ansässigkeitsstaat), und zwar unter dem Aspekt der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich. Die direkte Bundessteuer ist nicht streitig.

## 3.2.

**3.2.1.** Die Steuerpflichtige ist im Kanton Zürich aufgrund ihres Grundeigentums wirtschaftlich zugehörig (Art. 4 Abs. 1 StHG bzw. § 4 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes [des Kantons Zürich] vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; SR ZH 631.1]) und folglich beschränkt steuerpflichtig (§ 5 Abs. 2 StG/ZH). Zur internationalen Steuerauscheidung finden sich in Art. 3 ff. StHG keine harmonisierungsrechtlichen Vorgaben. Die Kantone sind damit in der Ausgestaltung grundsätzlich frei. Bei ihren diesbezüglichen Normen handelt es sich um nicht harmonisiertes kantonales Recht (Urteil 2C\_23/2019 vom 29. Januar 2019 E. 4; vgl. auch Stefan Oesterheld/Moritz Seiler, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum StHG, 3. Aufl. 2017, N. 79 zu Art. 4 StHG). Dies führt zur Prüfung unter dem Gesichtspunkt der verfassungsrechtlichen Haltbarkeit (vorne E. 2.3).

**3.2.2.** Der Kanton Zürich hat in § 5 Abs. 3 StG/ZH festgelegt, dass die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung erfolge (Art. 127 Abs. 3 BV). Zürcherische Grundstücke im Eigentum einer im Ausland ansässigen Person fallen damit unter die alleinige Steuerhoheit des Kantons Zürich als Belegenheitskanton (Kollisionsregel; Urteil 2C\_18/2014 vom 15. Januar 2015 E. 2.2.2 und 4.2.2). Die Schulden und die Schuldzinsen sind proportional nach Lage aller (privaten und geschäftlichen) Aktiven auf die zuvor bestimmten Steuerdomizile zu verlegen (Repartitionsregel; Urteil 2C\_18/2014 vom 15. Januar 2015 E. 4.2.3). Dies alles hat die Vorinstanz rechtsfehlerfrei erkannt.

**3.2.3.** Nichts Anderes ergibt sich aus Völkerrecht, das mit freier Kognition zu prüfen ist (vorne E. 2.2) : Gemäss dem hier massgebenden Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.913.62; nachfolgend DBA CH-DE) können das unbewegliche Vermögen (Art. 22 Abs. 1 DBA CH-DE), die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art. 6 Abs. 1 DBA CH-DE) und die Gewinne aus der Veräusserung unbeweglichen Vermögens (Art. 13 Abs. 1 DBA CH-DE) in jenem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt (Urteil 2C\_18/2014 vom 15. Januar 2015 E. 4.4.1). Wie schon das Musterabkommen der OECD hält auch das DBA CH-DE keine ausdrückliche Regelung zur Frage der Verlegung von Schulden bzw. Schuldzinsen und der Übernahme von Auslandsverlusten bereit (Urteil 2C\_891/2018 vom 30. Oktober 2018 E. 3.2.3 zum insofern gleichartigen DBA CH-FR).

**3.2.4.** Die Steuerpflichtige wendet sinngemäss ein, dass der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) dadurch verletzt werde, dass ein Ausscheidungsverlust entstehe. In der Bundesrepublik Deutschland würden die Schuldzinsen objektmässig verlegt, und eine Vermögenssteuer bestehe dort nicht. Auch diesem Einwand ist das Bundesgericht schon nachgegangen. Es hat in einer analogen Situation (Grundstücke im Kanton Zürich, Ansässigkeit in Deutschland) erkannt, dass von keinem Ausscheidungsverlust gesprochen werden kann, wenn der Grundstücksertrag und die Unterhaltskosten objektmässig verlegt werden, ehe der Schuldzins quotenmässig verteilt wird (Urteil 2C\_18/2014 vom 15. Januar 2015 E. 4.3.4). Dies kann allerdings dazu führen, dass die ans Ausland zugewiesenen anteiligen Schulden und Schuldzinsen aufgrund des ausländischen unilateralen Rechts nicht zum Tragen kommen. Einen Widerspruch zum DBA CH-DE ruft dies nicht hervor, ebenso wenig wie die Schweiz diese Rechtslage zu vertreten hat (siehe Urteile 2C\_891/2018 vom 30. Oktober 2018 E. 3.2.2; 2C\_404/2017 vom 10. Mai 2017 E. 3.2.2 zum ausländischen Gewinnungskostenüberschuss, den eine im Inland ansässige Person erleidet).

**3.3.** Die Beschwerde erweist sich mithin als offensichtlich unbegründet. Die Sache kann im vereinfachten Verfahren nach Art. 109 Abs. 2 lit. a BGG entschieden werden.

#### **4.**

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Steuerpflichtigen aufzuerlegen (Art. 65 in Verbindung mit Art. 66 Abs. 1 BGG). Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

#### **1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

#### **2.**

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 1'200.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

#### **3.**

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

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher