



2C_891/2018

Urteil vom 30. Oktober 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd, Haag,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte

A. _____,
Beschwerdeführer,

gegen

Gemeinde Flims, 7017 Flims Dorf,
Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Steinbruchstrasse 18/20, 7001 Chur.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Graubünden und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2015,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden, 4. Kammer, vom 5. September 2018 (A 18 3).

Erwägungen:

1.

1.1. Die Eheleute A. _____ und B. _____ geb. C. _____ haben steuerrechtlichen Wohnsitz in U. _____/GR und sind Eigentümer eines bebauten Grundstücks in V. _____, Frankreich. Zur *Steuerperiode 2014* deklarierten sie für ihr Auslandsobjekt einen Eigenmietwert von Fr. 5'151.-- und effektive Unterhaltskosten von Fr. 15'215.--, was zu einem Gewinnungskostenüberschuss von Fr. 9'974.-- führte. Die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (KSTV/GR) liess den Gewinnungskostenüberschuss weder auf Ebene der direkten Bundes- noch der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Graubünden zum Abzug zu, berücksichtigte ihn aber satzbestimmend (Veranlagungsverfügungen vom 7. März 2016). Die Einsprachen (Einspracheentscheide vom 3. Juni 2016) und die Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden (4. Kammer, einzelrichterlicher Entscheid A 16 31 vom 22. März 2017) blieben erfolglos. Das Bundesgericht bestätigte die kantonale Sichtweise (Urteil 2C_404/2017 vom 10. Mai 2017, in: ASA 85 S. 760) und wies das Revisionsgesuch der Steuerpflichtigen ab, soweit darauf einzutreten war (Urteil 2F_15/2017 vom 24. August 2017).

1.2. Zur *Steuerperiode 2015* deklarierten die Steuerpflichtigen für ihr Auslandsobjekt einen Eigenmietwert von nunmehr Fr. 4'564.-- und effektive Unterhaltskosten von Fr. 30'425.--, sodass ein Gewinnungskostenüberschuss von Fr. 25'861.-- eintrat. Die KSTV/GR berücksichtigte diesen auf Ebene der direkten Bundes- und der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Graubünden wiederum (nur) satzbestimmend (Veranlagungsverfügungen vom 29. September 2017). Die Einsprachen (Einspracheentscheide vom 21. November 2017) und die Beschwerde vom 22. Dezember 2017 an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden (4. Kammer, einzelrichterlicher Entscheid A 18 3 vom 5. September 2018) blieben erneut erfolglos. Das Verwaltungsgericht erkannte, die Rechtslage sei entsprechend jener in der Vorperiode zu beurteilen, weshalb der Gewinnungskostenüberschuss von Fr. 25'861.-- zwar satzbestimmend, nicht aber (als Abzug) im steuerbaren Einkommen heranzuziehen sei.

1.3. Mit Eingabe vom 1. Oktober 2018 erhebt der Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Er beantragt, die Rechtslage bezüglich der "in eigener Nutzniessung befindenden Liegenschaft in Frankreich" sei neu zu prüfen. Der angefochtene Entscheid verletzte sowohl das Abkommen vom 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und -flucht (DBA CH-FR; SR 0.672.934.91) als auch das zugehörige Zusatzprotokoll.

1.4. 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.

2.

2.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (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]).

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 141 V 234 E**. 2 S. 236).

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

3.

3.1. Der Steuerpflichtige bringt nicht vor, der Sachverhalt gestalte sich grundsätzlich anders als in der Vorperiode. Ebenso wenig stellt er sich auf den Standpunkt, die Rechtslage habe seither Änderungen erfahren. Er macht vielmehr geltend, er habe in den Urteilen 2C_404/2017 vom 10. Mai 2017 und 2F_15/2017 vom 24. August 2017 beim Bundesgericht "leider kein Gehör gefunden", obwohl er "eindringlich darauf hingewiesen [habe], dass er in Frankreich keinerlei wirtschaftliche Tätigkeit ausübe". Verletzt seien zum einen völkerrechtliche Bestimmungen (Art. 6 und Art. 25 lit. B DBA CH-FR sowie Art. X des Zusatzprotokolls zum DBA CH-FR), zum anderen die landesrechtlichen Vorschriften zur Besteuerung des Eigenmietwerts.

3.2.

3.2.1. Die Rechtslage ist dem Steuerpflichtigen zunächst im Urteil 2C_404/2017 vom 10. Mai 2017 und alsdann nochmals im Urteil 2F_15/2017 vom 24. August 2017 dargelegt worden. Dessen ungeachtet scheint er der dezidierten Auffassung zu sein, die Schweiz sei "zuständig für die Besteuerung des Eigenmietwerts" des bebauten Grundstücks in Frankreich. Dieser Rechtsauffassung ist weiterhin nicht zu folgen, widerspricht sie doch klarem unilateralem Gesetzesrecht und verstösst sie gegen das massgebende DBA-Recht.

3.2.2. Unilateral gilt hinsichtlich ausländischer Grundstücke die *Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt* (Art. 3 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1, Art. 6 Abs. 3 Sätze 1, 3 und 4, Art. 7 Abs. 1 DBG; Urteil 2C_404/2017 vom 10. Mai 2017 E. 3.1). Grundstückserträge und Gewinnungskostenüberschüsse werden demnach *objektmassig* dem betreffenden Steuerdomizil zugewiesen ("Belegenheitsprinzip"). Schulden und Schuldzinsen sind alsdann *proportional* - nach Lage aller (Brutto-) Aktiven des Privat- und Geschäftsvermögens - zu verlegen. Einen etwaigen Auslandsverlust, gehe dieser auf einen grundstückbezogenen Schuldzinsenüberschuss (*excédent d'intérêts passifs*; **BGE 140 II 141 E**. 4 S. 147) oder einen auf einem Grundstück entstehenden Gewinnungskostenüberschuss zurück (*excédent de charges*; **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_404/2017 vom 10. Mai 2017 E. 3.2).

3.2.3. Das unilaterale Recht steht in Einklang mit dem einschlägigen Völkerrecht: Wie schon das Musterabkommen der OECD hält auch das DBA CH-FR keine ausdrückliche Regelung zur Frage der Verlegung von Schulden bzw. Schuldzinsen und der Übernahme von Auslandsverlusten bereit (**BGE 140 II 157 E**. 5.2 S. 160). Es legt nur, aber immerhin fest, dass die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art. 6 Ziff. 1) und das unbewegliche Vermögen (ausschliesslich) am *Belegenheitsort* besteuert werden können (Art. 24 Ziff. 1 DBA CH-FR; Urteil 2C_404/2017 vom 10. Mai 2017 E. 3.3).

3.2.4. Das Gesagte gilt entsprechend auch für die Rechtslage gemäss dem hier massgebenden Steuergesetz [des Kantons Graubünden] vom 8. Juni 1986 (StG/GR; BR 720.000). Dabei kann offenbleiben, ob Art. 6 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 1 DBG analog Anwendung finden oder die Kantone aufgrund des Schweigens des Harmonisierungsgesetzgebers über einen Gestaltungsspielraum verfügen, wobei der Kanton Graubünden unilateral den Art. 6 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 1 DBG folgt (Urteil 2C_404/2017 vom 10. Mai 2017 E. 4).

3.3. Der Steuerpflichtige stellt sich auf den Standpunkt, er gehe in Frankreich keiner wirtschaftlichen Tätigkeit nach, weshalb Art. 6 DBA CH-FR "auf seinen Status nicht zutreffe". Ihm ist entgegenzuhalten, dass Art. 6 DBA zwar das Belegenheitsprinzip kodifiziert, dass dieses aber keinerlei wirtschaftliche Tätigkeit voraussetzt. Aus Art. 25 lit. B DBA CH-FR, den der Steuerpflichtige weiter anruft, kann er ebenso wenig

etwas zu seinen Gunsten ableiten. Denn Art. 25 lit. B Abs. 1 Satz 1 wiederholt nichts anderes als die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt, wie sie sich ohnehin schon aus Art. 6 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 1 DBG ergibt. In Art. 25 lit. B Abs. 2 Teilabs. 1 Satz 2 ist dann zwar die Rede davon, dass die Befreiung der in Art. 6 Abs. 2 Teilabs. 2 DBA CH-FR erwähnten Einkünfte, Kapitalgewinne oder Vermögensteile an den "Nachweis der Besteuerung dieser Einkünfte, Kapitalgewinne oder Vermögensteile in Frankreich" geknüpft sei. Entgegen der Einschätzung des Steuerpflichtigen ist auch dies unbehelflich, denn Gegenstand von Art. 6 Abs. 2 Teilabs. 2 DBA CH-FR sind die Immobiliengesellschaften. Eine solche liegt hier klarerweise nicht vor. Damit bleibt es DBA-rechtlich bei der Regelung, wie sie sich aus dem DBA-konformen unilateralen Recht ergibt.

3.4.

3.4.1. Schliesslich ruft der Steuerpflichtige Art. X des Zusatzprotokolls zum DBA CH-FR an. Diesem zufolge besteht "Einvernehmen darüber, dass die in einem Vertragsstaat ansässigen Personen, die auf dem Gebiet des anderen Staates über eine oder mehrere Wohnstätten verfügen, in diesem anderen Staat keiner nach dem Mietwert dieser Wohnstätte oder Wohnstätten bemessenen Pauschalsteuer vom Einkommen unterworfen werden können". Anders, als der Steuerpflichtige dies vermutet, findet Art. X des Zusatzprotokolls auf seinen Fall keine Anwendung.

3.4.2. Der heutige Art. X war in der ursprünglichen Fassung des DBA CH-FR vom 9. September 1966 in Art. II untergebracht (AS 1967 1079, insb. 1100). Er war als Reaktion auf eine Praxis konzipiert, die sich unter Herrschaft des vorangehenden DBA CH-FR vom 31. Dezember 1953 eingeschrieben hatte. Dieses hatte nämlich erlaubt bzw. jedenfalls nicht ausgeschlossen, dass ein Vertragsstaat auch *Saisonaufenthalter* mit einer (alle übrigen Steuern abgeltenden) Pauschalsteuer erfassen konnte, obwohl deren Wohnsitz im anderen Vertragsstaat lag. Betroffen waren namentlich "zahlreiche in der Schweiz wohnhafte Besitzer von Ferienhäusern in Frankreich" (Botschaft vom 18. Oktober 1966 über die Genehmigung des zwischen der Schweiz und Frankreich abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BBl 1966 II 577 ff., insb. 586). Diese Steuer wurde zwar anhand des Eigenmietwerts bemessen, sie erfüllte aber eine andere Funktion, vergleichbar mit der Besteuerung nach dem Aufwand gemäss Art. 14 DBG.

3.4.3. Heute erhebt Frankreich keine derartige "Pauschalsteuer vom Einkommen" mehr und auch keine Steuer auf dem Eigenmietwert, was auch der Steuerpflichtige bestätigt. Dies ändert nichts daran, dass in der Schweiz der Eigenmietwert französischer Grundstücke freigestellt ist und lediglich progressionswirksam in Betracht fällt. Dasselbe hat spiegelbildlich für einen Gewinnungskostenüberschuss oder einen Schuldzinsenüberschuss zu gelten.

3.5. Die Beschwerde erweist sich als offensichtlich unbegründet. Sie kann im vereinfachten Verfahren nach Art. 109 Abs. 2 lit. a BGG abgewiesen werden. Das Bundesgericht behält sich vor, auf gleiche oder ähnliche Eingaben des Steuerpflichtigen - nach erfolgter Prüfung - nur noch mit Kurzbegründung einzugehen.

4.

4.1. Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Steuerpflichtigen aufzuerlegen.

4.2. Dem Kanton Graubünden, 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 2015, wird abgewiesen.
- 2.**
Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Graubünden, Steuerperiode 2015, wird abgewiesen.
- 3.**
Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
- 4.**
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden, 4. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 30. Oktober 2018

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher