

# **BGE 150 II 417**

Bundesgericht (BGE), 2024-01-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_150 II 417](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_150%20II%20417)

FR: ATF 150 II 417

IT: DTF 150 II 417

## **Regeste**

Regeste a Art. 96 lit. b BGG; Art. 119 IPRG; Auslegung eines ausländischen Vertrags in abgaberechtlichem Kontext. Handelt es sich bei der Auslegung eines nach ausländischem Recht geschlossenen Grundstücksvertrags insgesamt um eine abgaberechtliche Angelegenheit, so liegt im Sinne von Art. 96 lit. b BGG eine vermögensrechtliche Sache im Streit. Folglich ist lediglich zu prüfen, ob das streitige ausländische Recht willkürlich ausgelegt und/oder angewandt worden ist (E. 2.6).

Regeste b Art. 127 Abs. 3 BV; Art. 6 Abs. 1 und Abs. 3, Art. 7 Abs. 1, Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG; Art. 14 Abs. 1 StHG; Bewertung einer im Ausland gelegenen Ferienwohnung (Vermögenssteuerwert und Eigenmietwert); Methodik. Regeln zur persönlichen Zugehörigkeit und teilweisen Steuerpflicht bzw. der Befreiung mit Progressionsvorbehalt, wie sie im Bereich der direkten Bundessteuer (E. 2.2), der harmonisierten Steuern von Kantonen und Gemeinden (E. 2.3) sowie im Verhältnis zu Italien (DBA CH-IT; E. 2.4) herrschen. Das Verbot der Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) bezieht sich auf interkantonale, nicht auf internationale Verhältnisse. Eine unmittelbare Erstreckung der Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV - etwa des Schlechterstellungsverbots - auf internationale Verhältnisse scheidet aus. Internationalrechtlich besteht kein allgemeines Gleichheitsgebot, das über ein an die Staatsangehörigkeit geknüpftes Diskriminierungsverbot hinausgeht (E. 3.3). Zur Bewertung von unbeweglichem Vermögen, das im Ausland liegt, sind die auf inländische Objekte anwendbaren Bewertungsregeln heranzuziehen. Besteht eine ausländische amtliche Bewertung, ist diese gegebenenfalls anzupassen, so dass sie den auf inländische Objekte anwendbaren Regeln entspricht (E. 3.4). Ein Vermögenssteuerwert von 80 Prozent des Kaufpreises einer im Ausland gelegenen Liegenschaft verletzt kein Verfassungsrecht, selbst wenn inländische Objekte mit einem 30-prozentigen Einschlag bewertet werden. Der leicht höhere Ansatz widerspiegelt die praktischen Schwierigkeiten der Bewertung und birgt keinen unzulässigen Schematismus. Vorbehalten bleibt der Nachweis eines tatsächlich niedrigeren Verkehrswerts (E. 3.5). Ein standardmässiger Eigenmietwert von 5,0 Prozent, bezogen auf den Vermögenssteuerwert des im Ausland gelegenen Objekts, ist nicht zu beanstanden. Vorbehalten bleibt der Nachweis eines tatsächlich niedrigeren Eigenmietwerts (E. 4).

## **Erwägungen**

### **E. 2.1**

Streitig und zu prüfen ist die Bewertung des ausländischen Objekts, wie sie für die Zwecke des Eigenmietwertes und des Vermögenssteuerwertes am inländischen Wohnsitz vorzunehmen ist. Der Eigenmietwert hängt von der Höhe des Vermögenssteuerwertes ab. Dementsprechend ist nachfolgend in einer ersten Phase der Vermögenssteuerwert zu klären, ehe auf den Eigenmietwert einzugehen ist.

### **E. 2.2.1**

Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; nicht publ. E. 1.4) haben die Steuerpflichtigen ihren Wohnsitz in U./SH. Demzufolge sind sie im Kanton Schaffhausen (Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) bzw. in der Schweiz ( Art. 3 Abs. 1 DBG [SR 642.11]) persönlich zugehörig.

#### **E. 2.2.2.1**

Bei persönlicher Zugehörigkeit einer natürlichen Person ist deren Steuerpflicht in der Schweiz unbeschränkt; diese erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland ( Art. 6 Abs. 1 DBG ). Insofern herrscht das Territorialitätsprinzip (HARALD SCHAUMBURG, in: Internationales Steuerrecht, Harald Schaumburg [Hrsg.], 5. Aufl. 2023, Rz. 6.61). Nach Art. 6 BGE 150 II 417 S. 421 Abs. 3 Satz 1 DBG gilt sodann, dass die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Verhältnis zum Ausland "nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung" erfolgt.

#### **E. 2.2.2.2**

Im Fall von ausländischen Grundstücken ist die Steuerausscheidung des (positiven oder negativen) Nettoergebnisses bundessteuerrechtlich nach der objektmässigen Methode vorzunehmen (Belegenheitsprinzip; BGE 117 Ib 248 E. 1b; BGE 103 Ia 233 E. 4a ; 62 I 91 E. 2a; PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2. Aufl. 2017, N. 29h zu Art. 6 DBG ; OESTERHELT/ SCHREIBER, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 27 zu Art. 6 DBG ; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Aufl. 2019, N. 48 zu Art. 6 DBG ). Demgegenüber werden Schulden und Schuldzinsen proportional - nach Lage aller (Brutto-)Aktiven des Privat- und Geschäftsvermögens - verlegt ( BGE 140 II 157 E. 7.6.3; BGE 133 I 19 E. 3; BGE 120 Ia 349 E. 4; PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, a.a.O., N. 29i zu Art. 6 DBG ; MADELEINE SIMONEK, in: Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [nachfolgend: Komm. IntStR], 2015, N. 84 zu Art. 23 A, B des Musterabkommens der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [nachfolgend: OECD-MA]; zum Ganzen: Urteile 2C\_1147/2018 vom 10. Januar 2019 E. 3.2.2; 2C\_891/2018 vom 30. Oktober 2018 E. 3.2.2; 2C\_404/2017 vom 10. Mai 2017 E. 3.2).

#### **E. 2.2.2.3**

Dieser unilateralen Sichtweise ist die Rechtslage gegenüberzustellen, wie sie aus dem betreffenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) hervorgeht und den Vorrang beansprucht ( Art. 6 Abs. 3 Satz 4 DBG ). Die Einschränkung im Sinne von Art. 6 Abs. 3 Satz 4 DBG ist deklaratorischer Natur, nachdem die von der Schweiz geschlossenen völkerrechtlichen Verträge einen unmittelbaren Teil der schweizerischen Rechtsordnung bilden, ohne dass sie eigens ins Landesrecht transformiert werden müssten ( BGE 147 I 308 E. 4.3; BGE 138 II 42 E. 3.1; Urteil 2C\_192/2022 vom 23. September 2022 E. 3.3.1; je zum gemässigten Monismus). Alsdann geht aus Art. 7 Abs. 1 DBG ("teilweise Steuerpflicht") hervor, dass persönlich zugehörige natürliche Personen, die im Inland nur für einen Teil ihres Einkommens steuerpflichtig sind, die Steuer für die hier steuerbaren Werte nach BGE

150 II 417 S. 422 dem Steuersatz zu entrichten haben, der ihrem gesamten Einkommen entspricht (Befreiung mit Progressionsvorbehalt bzw. "exemption avec progressivité"; dazu etwa schon BGE 62 I 91 E. 3; Urteile 9C\_676/2022 vom 24. April 2023 E. 7.4.2; 2C\_404/2017 vom 10. Mai 2017 E. 3.1; PETER HONGLER, in: Internationales Steuerrecht der Schweiz [nachfolgend: Internationales Steuerrecht], Stocker/Oesterhelt [Hrsg.], 2023, § 2 Rz. 104; MORITZ SEILER, ebenda, § 6 Rz. 27; XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, 5. Aufl. 2022, Rz. 348 und 749; ZWEIFEL/HUNZIKER, Komm. IntStR, a.a.O., N. 6 zu Art. 4 OECD-MA). Dadurch soll zum einen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verwirklicht (LOCHER, a.a.O., N. 6 zu Art. 7 DBG ) und zum andern ein etwaiger Progressionsvorteil, der sich aufgrund der Befreiungsmethode ergeben könnte, abgewendet werden (SCHAUMBURG, a.a.O., Rz. 17.27). Ob das ausländische Objekt vom ausländischen Staat besteuert werde, ist dabei von keinem Belang ( BGE 140 II 157 E. 7.6.1, allerdings zum Eigenmietwert).

### **E. 2.3.1**

Soweit betrifft dies die direkte Bundessteuer. Das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden enthält keine Regelung bezüglich der internationalen Steuerausscheidung, insbesondere keine mit Art. 6 Abs. 3 DBG vergleichbare Bestimmung ( BGE 140 II 141 E. 8; Urteile 2C\_465/2021 vom 16. März 2022 E. 3.6; 2C\_646/2021 vom 7. Oktober 2021 E. 3.2.1; 2C\_404/2017 vom 10. Mai 2017 E. 4). Inwiefern dies den Kantonen einen Gestaltungsspielraum verschafft, ist nicht abschliessend geklärt. Das Bundesgericht hat zwar festgehalten, die Annahme eines solchen Gestaltungsspielraums sei jedenfalls nicht zwingend ( BGE 140 II 157 E. 5.1), die Frage, ob das DBG analog Anwendung finde, dann aber letztlich offengelassen (wiederum BGE 140 II 157 E. 5.1; BGE 140 II 141 E. 8; BGE 130 II 65 E. 4.1; Urteil 2C\_891/2018 vom 30. Oktober 2018 E. 3.2.4; OESTERHELT/SCHREIBER, a.a.O., N. 18a zu Art. 6 DBG ; OESTERHELT/SEILER, in: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 9 vor Art. 3 StHG ; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Aufl. 2019, S. 11). Auch Art. 7 DBG findet im Harmonisierungsrecht kein Gegenstück (OESTERHELT/SEILER, a.a.O., N. 10 vor Art. 3 StHG ).

### **E. 2.3.2**

Dem Fehlen harmonisierungsrechtlicher Vorgaben, die den Normgehalt von Art. 6 und 7 DBG aufweisen, hat der Gesetzgeber BGE 150 II 417 S. 423 des hier interessierenden Kantons Schaffhausen in seinem eigenen Steuerrecht Rechnung getragen. So entspricht Art. 7 Abs. 1 des Gesetzes [des Kantons Schaffhausen] vom 20. März 2000 über die direkten Steuern (SHR 641.100; nachfolgend: StG/SH) der Bestimmung von Art. 6 Abs. 1 DBG (Urteil 2C\_1011/2012 / 2C\_1012/2012 vom 5. Mai 2014 E. 7.4.3). Weiter geht aus Art. 7 Abs. 4 StG /SH hervor, dass die "Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Verhältnis zu andern Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung" erfolgt. Der Progressionsvorbehalt bei teilweiser Steuerpflicht findet sich in Art. 8 Abs. 1 StG /SH. Die Rechtslage nach dem Recht des Kantons Schaffhausen deckt sich im Ergebnis mit Art. 6 und 7 DBG .

### **E. 2.4.1**

Das dargelegte unilaterale Recht steht in Einklang mit dem einschlägigen Völkerrecht: Massgebend ist hierfür das Abkommen vom 9. März 1976 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA CH-IT; SR 0.672.945.41). Gemäss Art. 6 Abs. 1 dieses Abkommens können Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt. Weiter bestimmt Art. 22 Abs. 1 DBA CH-IT, dass unbewegliches Vermögen in dem Vertragsstaat besteuert wird, in dem dieses Vermögen liegt.

#### **E. 2.4.2**

Eine Doppelbesteuerung soll wie folgt vermieden werden: Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Italien besteuert werden, so nimmt die Schweiz diese Einkünfte oder dieses Vermögen grundsätzlich von der Besteuerung aus; sie kann aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser ansässigen Person den Steuersatz anwenden, der dem Gesamteinkommen oder dem Gesamtvermögen entspricht, ohne die Befreiung zu berücksichtigen (Art. 24 Abs. 3 DBA CH-IT; Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt).

#### **E. 2.5.1**

Der Progressionsvorbehalt macht es nötig, dass das im Ausland gelegene unbewegliche Vermögen im Inland bewertet wird, BGE 150 II 417 S. 424 damit es hier in den Steuersatz für die Einkommens- bzw. Vermögenssteuern einfliessen kann. Aus dem Staatsvertragsrecht - hier: dem DBA CH-IT - gehen betreffend die Ermittlung und Bewertung des Einkommens bzw. Vermögens keine unmittelbaren Bestimmungen hervor (Urteil 2C\_1154/2013 / 2C\_1155/2013 vom 26. Juni 2015 E. 3.6). Es bleibt mithin dabei, dass die in den Steuersatz einflussenden ausländischen Elemente anhand des hiesigen unilateralen Rechts zu bewerten sind ( BGE 91 I 351 E. 1; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, a.a.O., S. 677; OBERSON, a.a.O., Rz. 451; OESTERHELT/OPEL, Internationales Steuerrecht, a.a.O., § 7 Rz. 48; OESTERHELT/SCHREIBER, a.a.O., N. 6 zu Art. 7 DBG ).

#### **E. 2.5.2**

Was insbesondere die Bewertung ausländischen unbeweglichen Vermögens angeht, lassen sich weder dem Bundessteuergesetz (DBG) noch dem Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) ausdrückliche Bestimmungen entnehmen. Die Vorinstanz hat darüber hinaus festgestellt, dass auch aus dem einschlägigen Steuergesetz des Kantons Schaffhausen keine Anordnungen hervorgehen, ebenso wenig wie aus der Verordnung [des Kantons Schaffhausen] vom 19. Dezember 2000 über die Bewertung der Grundstücke (SHR 641.301) oder aus dem Dekret [des Kantons Schaffhausen] vom 18. Dezember 1998 über die Festsetzung des Eigenmietwertes (SHR 641.120). Damit wird im Bewertungspunkt vom Recht auszugehen sein, wie es für inländische Objekte gilt. Darauf ist zurückzukommen (hinten E. 3.5). Zunächst ist der sachliche Umfang des erworbenen ausländischen Grundeigentums zu klären. Die Steuerpflichtigen erheben diesbezüglich Sachverhaltsrügen.

#### **E. 2.6.1**

Formelle Rügen - wie namentlich Gehörsrügen oder die Rüge der Befangenheit - und Sachverhaltsrügen können ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur

Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führen, weshalb sie vorab zu behandeln sind (Urteile 9C\_750/2023 vom 18. Dezember 2023 E. 2.1; 2C\_876/2020 vom 13. September 2022 E. 2.2.1 mit Hinweisen, nicht publ. in: BGE 149 II 147).

#### **E. 2.6.2**

Der Erwerb der in Italien gelegenen Stockwerkeigentumseinheit erfolgte unstreitig aufgrund des notariell beurkundeten Kaufvertrags vom 20. Dezember 2017. Dies geschah im Anschluss an einen Kaufvorvertrag vom 24. November 2017. Der Kaufvorvertrag wurde gemäss vorinstanzlicher Vertragsauslegung mit dem Abschluss BGE 150 II 417 S. 425 des Kaufvertrages "explizit für umgesetzt erklärt". Indes lasse sich, wie die Vorinstanz erwägt, dem Hauptvertrag nicht entnehmen, "dass auch Mobiliar Gegenstand des Kaufvertrags bildete". Die Steuerpflichtigen kritisieren im bundesgerichtlichen Verfahren, dass diese Sichtweise offensichtlich unrichtig sei. Sie verweisen auf eine Fotodokumentation, die sie anlässlich der ersten Besichtigung des Objekts vom 19. Oktober 2017 erstellt und den kantonalen Behörden zur Verfügung gestellt hätten. Darauf sei der Hausrat ersichtlich, dem die Immobilienagentur sodann in ihrer E-Mail-Antwort vom 2. Januar 2020 einen Wert von zirka EUR 22'000.- beigemessen habe. Es treffe zwar zu, räumen die Steuerpflichtigen ein, dass das "Wort Mobiliar im Kaufvertrag nicht speziell genannt wird", damit werde das Mobiliar aber "nicht automatisch ausgeschlossen". Anders als die Vorinstanz annehme, habe die Einsprachebehörde anerkannt, dass Mobiliar mitverkauft worden sei, sie habe einzig offengelassen, ob "alle Möbel auf den Fotos tatsächlich von der Verkäuferin stammen, ob Einbauten oder Haushaltgeräte Teil der Liegenschaft sind und welchen Wert das Mobiliar hat". Im Kern rügen die Steuerpflichtigen zum einen eine unrichtige Auslegung des Kaufvertrages, zum andern eine willkürliche vorinstanzliche Beweiswürdigung.

#### **E. 2.6.3**

Fraglich ist im bundesgerichtlichen Verfahren zunächst die Tragweite des Kaufvertrags vom 20. Dezember 2017. Nach unilateralem Recht gilt, dass Verträge über Grundstücke oder deren Gebrauch dem Recht des Staates unterstehen, in dem die Grundstücke sich befinden (Art. 119 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Dezember 1987 über das Internationale Privatrecht [IPRG; SR 291]), dies aber nur, soweit keine abweichende Rechtswahl getroffen wurde ( Art. 119 Abs. 2 IPRG ; Urteil 4C.99/2002 vom 11. Juli 2002 E. 1). Die Steuerpflichtigen bringen nicht vor, dass dieser Vertrag dem schweizerischen Recht unterstehe. Mithin ist auf den Kaufvertrag das italienische Recht anwendbar, wie die Vorinstanz dies zutreffend erwogen hat. Folglich fragt sich, ob und gegebenenfalls in welcher Weise Grundstückskaufverträge des italienischen Rechts auf die mitübertragene Fahnris eingehen. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann, was ausländisches Recht angeht, zwar gerügt werden, dass nach dem schweizerischen internationalen Privatrecht massgebende ausländische Recht sei nicht richtig angewendet worden, dies aber nur, sofern der Entscheid keine vermögensrechtliche Sache betrifft ( Art. 96 lit. b BGG ; Urteil 4A\_357/ 2021 vom 3. September 2021 E. 2.2). BGE 150 II 417 S. 426

#### **E. 2.6.4**

Vorliegend handelt es sich um eine abgaberechtliche Angelegenheit, weshalb von einer vermögensrechtlichen Sache auszugehen ist ( BGE 143 II 350 E. 3.2). Aus diesem Grund ist lediglich zu prüfen, ob die Vorinstanz das ausländische Recht willkürlich ( Art. 9 BV )

ausgelegt bzw. angewandt habe (auch dazu BGE 143 II 350 E. 3.2; BGE 138 II 536 E. 5.4.1; BGE 133 III 446 E. 3.1). Im Ergebnis entspricht dies der Kognition, wie das Bundesgericht sie im Fall der Beweiswürdigung anwendet. Willkürlich ist eine vorinstanzliche Beweiswürdigung indes nur, wenn sie schlechterdings unhaltbar ist, wenn die Behörde mithin in ihrem Entscheid von Tatsachen ausgeht, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen oder auf einem offenkundigen Fehler beruhen (nicht publ. E. 1.4).

#### **E. 2.6.5**

In diesem Zusammenhang ist entscheidend, dass die Vorinstanz erwägt, im Vertrag sei von Fahrnis ("Mobiliar") keinerlei Rede. Dies anerkennen die Steuerpflichtigen, indem sie einräumen, im Kaufvertrag werde das "Wort Mobiliar nicht speziell genannt". Die Steuerpflichtigen berufen sich indes auf eine Übersetzung des italienischsprachigen Vertrags. Dieser soll, ihrer Translation zufolge, im hier interessierenden Zusammenhang Folgendes besagen: "Die gegenständliche Immobilieneinheit wird im Ganzen verkauft, in dem rechtlichen und tatsächlichen Zustand, in dem sie sich derzeit befindet, mit allen zugehörigen Rechten, Belangen, Zubehörteilen und Zugehörigkeiten, beweglichen und unbeweglichen Zubehören, aktiven und passiven Dienstbarkeiten: alles wie es der Verkäuferin zusteht kraft ihrer Eigentums- und Inhabertitel." Den Steuerpflichtigen ist vorab entgegenzuhalten, dass aus ihrer Übersetzung, soweit sie überhaupt authentisch ist und soweit darauf abzustellen wäre, nichts zu ihren Gunsten hervorgeht. So lassen die verwendeten Ausdrücke "Zubehörteile", "Zugehörigkeiten", "Zubehör" von vornherein weniger eine Nähe zur hier interessierenden Fahrnis ( Art. 713 ff. ZGB ) als vielmehr zu den Rechtsbegriffen "Bestandteil" ("partie intégrante", "parti constitutive"; Art. 642 ZGB ) und "Zugehör" ("accessoires", "accessori"; Art. 644 ZGB ) erkennen. Bei Bestandteil und Zugehör handelt es sich aber um unbewegliches Vermögen. Hausrat (insbesondere im Sinne der Ausstattung einer Wohnung; Art. 13 Abs. 4 StHG ) gilt unilateral weder als Bestandteil noch als Zugehör eines Grundstücks, sondern eben als Fahrnis. Ungeachtet dessen, ob diese Einordnung auch im italienischen Recht herrscht, zeigt sich, dass zumindest der übersetzten Fassung des Vertrages nichts zu entnehmen ist, das die Sichtweise der Steuerpflichtigen stützen könnte. BGE 150 II 417 S. 427

#### **E. 2.6.6**

Damit ist nicht gesagt, dass keinerlei Hausrat mitübertragen worden sei. Dies hat das Bundesgericht im Rahmen der eingeschränkten Kognition nicht zu klären. Gemeint ist einzig, dass die vorinstanzliche Beweiswürdigung verfassungsrechtlich haltbar ist, zumal die Steuerpflichtigen es mit rein appellatorischer Kritik bewenden lassen. Der sie insofern treffenden qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit vermögen sie dadurch von vornherein nicht zu genügen (Art. 105 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 106 Abs. 2 BGG ; nicht publ. E. 1.4). Im Ergebnis hat es bei der vorinstanzlichen Beweiswürdigung zu bleiben. Danach ist von Gestehungskosten der Stockwerkeigentumseinheit von EUR 380'000.- auszugehen, ohne dass ein Abzug für Fahrnis vorzunehmen wäre. Bei einem Umrechnungskurs von 1,1701 (CHF/EUR) führt dies, wiederum nach den vorinstanzlichen Feststellungen, die für das Bundesgericht verbindlich sind, zu einem Anschaffungskostenwert des Objekts von Fr. 444'638.-.

#### **E. 3.1**

Streitig und zu prüfen bleiben der Vermögenssteuerwert (dazu nachfolgend) und der Eigenmietwert (hinten E. 4) des ausländischen Objekts. Dazu fehlen, wie dargelegt, ausdrückliche Normen des harmonisierten Steuerrechts von Bund, Kanton und Gemeinden bzw. des Rechts des hier interessierenden Kantons Schaffhausen (vorne E. 2.5.2). Ersatzweise ist von den auf inländische Objekte anwendbaren Bewertungsregeln auszugehen, und zwar ungeachtet dessen, dass die Bewertung im vorliegenden Fall einzig in den Steuersatz einfließt.

### **E. 3.2**

Die bewertungstechnische Gleichbehandlung inländischen und ausländischen unbeweglichen Vermögens ergibt sich aus dem allgemeinen Rechtsgleichheitsgebot ( Art. 8 Abs. 1 BV ) und insbesondere aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ( Art. 127 Abs. 2 BV ). Danach sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen. Die Abgabepflichtigen haben entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit bzw. den ihnen zur Verfügung stehenden Mitteln an die Abgabelasten beizutragen (zuletzt: BGE 149 II 19 E. 5.3, BGE 149 II 400 E. 4.1).

#### **E. 3.3.1**

Ergänzend in Betracht fallen sodann Art. 6 Abs. 3 DBG und Art. 7 Abs. 4 StG /SH, wonach die Abgrenzung der Steuerpflicht BGE 150 II 417 S. 428 für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke "im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung" erfolgt. Die Steuerpflichtigen machen geltend, dem Verweis zufolge sei auch das Schlechterstellungsverbot ( BGE 148 I 65 E. 3.1; BGE 140 I 114 E. 2.3.1; BGE 138 I 297 E. 3.1; BGE 137 I 145 E. 2.2; BGE 134 I 303 E. 2.1) zu beachten.

#### **E. 3.3.2**

Dazu ist zunächst zu sagen, dass das Doppelbesteuerungsverbot im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV sich zwar auf interkantonale, nicht aber auf internationale Verhältnisse bezieht (dazu schon BGE 11 I 409 E. 2; zuletzt etwa BGE 139 II 78 E. 2.1; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, a.a.O., S. 9). Der Verweis in Art. 6 Abs. 3 DBG bezweckt keine integrale Übernahme der Regeln zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (MARKUS REICH, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 11 Rz. 26). Sodann ist festzuhalten, dass in Art. 6 Abs. 3 DBG und Art. 7 Abs. 4 StG /SH von der "Abgrenzung der Steuerpflicht" und nicht etwa von der "Bemessung der Steuerpflicht" oder gar der "Bewertung" die Rede ist. Die Besonderheiten des internationalen Steuerrechts können ohnehin eine eigenständige Betrachtung erfordern, so beispielsweise im Zusammenhang mit dem Umfang der Steuerpflicht einer Betriebsstätte ( BGE 146 II 111 ; dazu etwa OESTERHELT/SCHREIBER, a.a.O., N. 13 zu Art. 52 DBG ; PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, a.a.O., N. 29 und 29a zu Art. 6 DBG ).

#### **E. 3.3.3**

Im Ergebnis heisst dies, dass die Konzeption von Art. 6 Abs. 3 DBG für eine uneingeschränkte unilaterale Erstreckung des interkantonalen Schlechterstellungsverbots auf internationale Verhältnisse keinen Raum lässt (anders wohl LOCHER, a.a.O., N. 31 zu Art. 6 DBG ). In den Materialien klingen zwar sowohl das Verbot der aktuellen als auch der virtuellen Doppelbesteuerung an (Botschaft vom 25. Mai 1983 über die

Steuerharmonisierung, BBl 1983 III 1, insb. 157 zu Art. 6 E-DBG), während das Schlechterstellungsverbot unerwähnt bleibt. Dies ist insofern verständlich, als dieses - anders als das Verbot der aktuellen oder virtuellen Doppelbesteuerung - hauptsächlich auf die Gleichstellung abzielt. So hat das Bundesgericht das Schlechterstellungsverbot ("interdiction du traitement discriminatoire") im Bereich der seinerzeitigen staatsrechtlichen Beschwerde entwickelt, um dem prozessualen Umstand zu begegnen, dass eine direkte Anfechtung eines erstinstanzlichen Entscheids zwar wegen Art. 46 Abs. 2 BV 1874 (Doppelbesteuerungsverbot), nicht aber wegen Art. 4 BV 1874 (Gleichheitsgebot) möglich war (PETER LOCHER, BGE 150 II 417 S. 429 Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, S. 16). Darauf ist zurückzukommen.

#### **E. 3.3.4**

Zu klären ist schliesslich, ob aus dem internationalen Steuerrecht, insbesondere aus dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Italien, ein Gleichheitsgebot hervorgehe. Gemäss Art. 25 Abs. 1 DBA CH-IT, der an Art. 24 OECD-MA erinnert, besteht ein Diskriminierungsverbot ("Die Staatsangehörigen eines Vertragsstaates dürfen, auch wenn sie nicht in einem der Vertragsstaaten ansässige Personen sind, in dem anderen Vertragsstaat weder einer Besteuerung noch einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender sind als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen die Staatsangehörigen des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen unterworfen sind oder unterworfen werden können"). Ein Verstoss gegen das abschliessend umschriebene Diskriminierungsverbot von Art. 25 DBA CH-IT fehlt im vorliegenden Fall aber schon deshalb, weil die anwendbaren Regeln zum Progressionsvorbehalt in keiner Weise auf die Staatsangehörigkeit abstellen (Urteil 2P.145/1999 / 2A.216/1999 vom 31. Januar 2000 E. 4a).

#### **E. 3.3.5**

Der Anwendungsbereich von Art. 8 Abs. 1 BV reicht im Ergebnis merklich weiter als jener von Art. 24 OECD-MA bzw. insbesondere Art. 25 DBA CH-IT. Denn bei Art. 8 Abs. 1 BV handelt es sich um ein allgemeines Gleichheitsgebot, während die beiden anderen Normen lediglich Diskriminierungen in spezifischen Situationen verbieten (Kommentar der OECD zum OECD-MA [OECD-MK], N. 1 zu Art. 24: "Cet article traite de l'élimination de la discrimination fiscale dans certaines situations précises") und dabei untrennbar an die Staatsangehörigkeit anknüpfen. Mithin verbiefen Art. 24 OECD-MA bzw. Art. 25 DBA CH-IT weder ein allgemeines Gleichheitsgebot noch ein allgemeines, von der Staatsangehörigkeit losgelöstes Diskriminierungsverbot (siehe dazu LOCHER/MARANTELLI/OPEL, a.a.O., S. 733; OESTERHELT, Komm. IntStR, a.a.O., N. 1 zu Art. 24 OECD-MA; ders., Internationales Steuerrecht, a.a.O., § 33 Rz. 1; ferner OBERSON, a.a.O., Rz. 1012; PETER BRÜLISAUER, Internationales Steuerrecht, a.a.O., § 15 Rz. 22). Eine allgemeine völkerrechtliche Regel, die in allen Staaten den Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung verbürgt, besteht nicht (SCHAUMBURG, a.a.O., Rz. 4.1).

#### **E. 3.4.1**

Mangels einer besonderen bundesgesetzlichen Norm zur Bewertung von unbeweglichem Vermögen, das im Ausland liegt, sind BGE 150 II 417 S. 430 die auf inländische Objekte anwendbaren Bewertungsregeln heranzuziehen. Unilateral herrscht für die Zwecke des Vermögenssteuerwertes, der ausschliesslich auf Ebene der Staats- und Gemeindesteuern

von Belang ist, das Prinzip der Bewertung anhand des Verkehrswerts ; dabei kann der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden (Art. 14 Abs. 1 Sätze 1 und 2 StHG; BGE 148 I 210 E. 4.4.1). Dies eröffnet den Kantonen und Gemeinden bei Überführung des Harmonisierungsrechts in ihr eigenes Steuerrecht eine "marge de manoeuvre importante" ( BGE 148 I 210 E. 4.4.2). Mit jeder Bewertung von Grundeigentum ist, unabhängig von der angewendeten Methode, eine gewisse Ungenauigkeit verbunden ( BGE 148 I 210 E. 4.4.3 und 4.4.4), was in einer Streuung zum Ausdruck kommt. Es ist deshalb zulässig, den Steuerwert aufgrund schematischer, vorsichtiger Schätzungen zu bemessen, die der notwendigen Schematisierung und der zwangsläufigen Unsicherheit der Bewertung Rechnung tragen ( BGE 148 I 210 E. 4.4.7).

#### **E. 3.4.2**

Vor diesem Hintergrund hat das Bundesgericht kantonale Steuernormen in hauptfrageweiser Rechtsetzungskontrolle als bundesrechtswidrig erachtet, die den Vermögenssteuerwert auf "in der Regel 60 Prozent des Marktwerts" ( BGE 124 I 145 E. 6) oder "70 Prozent des Schätzungswerts" ( BGE 124 I 159 E. 2h) festlegen oder die dazu führen, dass die effektiven durchschnittlichen Bewertungen rund 61 bzw. 59 Prozent des Marktwerts betragen ( BGE 124 I 193 E. 4c). Als bundesrechtskonform erachtet wurde hingegen eine kantonale Steuernorm, die zur Folge hat, dass die am oberen Rand der Bandbreite liegenden Schätzungen den effektiven Marktwert nicht übersteigen, selbst wenn dies dazu führt, dass die zu ermittelnden Vermögenssteuerwerte im Normalfall zwischen 70 und 100 Prozent des Verkehrswerts zu liegen kommen ( BGE 128 I 240 E. 3.3.2). Mit Art. 14 StHG vereinbar ist weiter, einen Zielwert von 90 Prozent anzustreben, wenn die formelhafte Bewertung im Einzelfall sonst zu einem übersetzten Marktwert führen würde ( BGE 128 I 240 E. 3.4.2). Nicht vereinbar mit Art. 14 StHG ist demgegenüber ein Ziel-Medianwert von 70 Prozent (dazu und zum Ganzen: BGE 148 I 210 E. 4.4).

#### **E. 3.4.3**

Soweit im Ausland gelegenes unbewegliches Vermögen zu bewerten ist, stellt die Rechtslage sich insofern anders dar, als die Bewertung (einzig) zwecks Ermittlung des "richtigen" Gesamtvermögens vorzunehmen ist ( Art. 7 Abs. 1 DBG ; vorne E. 2.2.2.3). An der Methodik der Bewertung kann und darf dies allein aber nichts BGE 150 II 417 S. 431 ändern. Es läge ein Verstoß gegen Art. 8 Abs. 1 BV vor, wenn das Vorgehen davon abhängig gemacht würde, ob die Bewertung in die Bemessungsgrundlage oder "nur" in den Steuersatz einfließt. Eine möglichst einheitliche Bewertung ist auch deshalb geboten, um Schulden und Schuldzinsen korrekt proportional verlegen zu können (vorne E. 2.2.2.2). Andernfalls könnten neue Ungleichheiten entstehen.

#### **E. 3.4.4**

Nicht zu übersehen sind hingegen praktische Schwierigkeiten, die sich bei Bewertung ausländischen unbeweglichen Vermögens ergeben können. So unterliegen ausländische Objekte gemeinhin im Belegenheitsstaat keiner eigentlichen "amtlichen Bewertung", an die hier angeknüpft werden könnte. Nicht selten kennt das ausländische Recht keine Vermögenssteuer, für deren Zwecke eine periodische Bewertung vorzunehmen wäre. Liegt dennoch eine amtliche Bewertung vor, wird sie nicht zwingend auf den hiesigen Bewertungsgrundsätzen beruhen. Ein Augenschein durch die inländischen Behörden am ausländischen Ort der gelegenen Sache muss von vornherein am Territorialitätsprinzip scheitern (siehe auch Art. 299 StGB ), und internationale Amtshilfe in Steuersachen dürfte

in diesem Bereich kaum je erbeten bzw. geleistet werden (Urteil 2C\_700/2021 vom 23. Juni 2022 E. 7.4).

#### **E. 3.4.5**

So oder anders gilt, dass die steuerpflichtige Person, die sich auf eine ausländische Bewertung beruft, im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht den entsprechenden Nachweis zu erbringen hat, will sie nicht die Folgen der Beweislosigkeit tragen. Ein blosses Privatgutachten reicht für gewöhnlich nicht aus, um unbesehen als Grundlage der Bewertung zu dienen (Urteile 9C\_646/2022 vom 7. Februar 2023 E. 7.2; 2C\_111/2022 vom 7. Dezember 2022 E. 7.3; 2C\_700/2021 vom 23. Juni 2022 E. 7.6). Amtliche oder private Bewertungen von ausländischen Objekten unterliegen im Inland ohnehin der freien Beweiswürdigung. Eine solche ist namentlich auch im Verfahren der gemischten Veranlagung vorzunehmen ( Art. 123 Abs. 1 und Art. 130 Abs. 1 DBG ; Art. 46 Abs. 1 StHG ; Urteile 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.3; 2A.374/2006 vom 30. Oktober 2006 E. 4.2). Aus all diesen Gründen ist es der Veranlagungsbehörde unbenommen, bei Bewertung ausländischer Objekte schematischer vorzugehen, als sie dies in rein inländischen Verhältnissen tun dürfte ( BGE 140 II 157 E. 7.5 und 7.6.1; Urteile 2C\_829/2016 / 2C\_830/2016 vom 10. Mai 2017 E. 9; 2C\_1011/2012 / 2C\_1012/2012 vom 5. Mai 2014 E. 7.4.3). BGE 150 II 417 S. 432 Preisschwankungen oder etwaigen Wertebussen des ausländischen Objekts hat sie nicht von Amtes wegen nachzugehen (Urteil 2C\_500/2018 vom 8. April 2020 E. 3.6).

#### **E. 3.4.6**

Die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu ausländischen Objekten geht dahin, dass ein ausländischer Katasterwert, soweit ein solcher überhaupt vorliegt, nicht massgebend ist, sondern (lediglich) den Ausgangspunkt der im Inland vorzunehmenden Bewertung darstellt (Urteil 2C\_700/2021 vom 23. Juni 2022 E. 7.4). Den steuerpflichtigen Personen steht im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht der Nachweis offen, dass der durch ein amtliches Dokument erstellte ausländische Vermögenssteuerwert auch mit den inländischen Bewertungsgrundsätzen vereinbar ist (Urteil 2C\_111/2022 vom 7. Dezember 2022 E. 7.3). Was etwa Spanien angeht, fehlt es an der Äquivalenz. So kennt dieses Land zwar einen Katasterwert (Urteil 2C\_700/2021 vom 23. Juni 2022 E. 7.4), wobei dieser weniger als 50 Prozent des Verkehrswerts ausmacht und schon aus diesem Grund verfassungsrechtlich unhaltbar wäre (vorne E. 3.4.2).

#### **E. 3.4.7**

Ein niedriger ausländischer Katasterwert ist daher so weit anzuheben, bis er den Anforderungen an den inländischen Vermögenssteuerwert genügt (Urteile 2C\_700/2021 vom 23. Juni 2022 E. 7.4; 2C\_724/2021 vom 23. Juni 2022 E. 7.4 [je Kanton Genf; Objekte in Spanien]; 2C\_111/2022 vom 7. Dezember 2022 E. 7.2 [Kanton Genf; Objekt in Italien]; 9C\_646/2022 vom 7. Februar 2023 E. 6.4 [Kanton Tessin; Objekt in Italien]). Nur dadurch können neue Ungleichheiten vermieden werden. Anders, als in der Literatur vorgetragen wird, ist daher nicht "konsequent auf die Bewertung im Belegenheitsstaat abzustellen, welche Grundlage für die lokale Besteuerung bietet" (dieser Ansicht BLOCH-RIEMER/WEIMANN, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht aus dem zweiten Halbjahr 2022, ASA 91 S. 817 f.). Dies würde erst recht zu ungleichen Bemessungsgrundlagen führen.

#### **E. 3.5.1**

Im vorliegenden Fall hat der Kanton Schaffhausen das in Italien gelegene Stockwerkeigentum folgendermassen bewertet: Als Ausgangspunkt wählte er den Kaufpreis von EUR 380'000.- bzw. Fr. 444'638.-, wie er aus der notariellen Urkunde hervorgeht. Wie den Umständen zu entnehmen ist, haben die Vertragsparteien bei der Preisgestaltung dem Erfordernis des "dealing at arm's length" genügt und das Rechtsgeschäft zu Drittkonditionen abgewickelt. BGE 150 II 417 S. 433 Nachdem die Steuerpflichtigen keinen unter dem Kaufpreis liegenden Verkehrswert nachzuweisen vermögen, ist das Abstellen auf den Kaufpreis verfassungsrechtlich einwandfrei. Entsprechend kann der Kaufpreis als Ausgangspunkt genommen werden. In der Diktion des interkantonalen Steuerrechts entspricht der tatsächlich erbrachte Kaufpreis einem Repartitionswert von 100 Prozent.

### **E. 3.5.2**

Vom nachgewiesenen Kaufpreis hat die Veranlagungsbehörde alsdann pauschal 20 Prozent abgezogen, wodurch sie zu einem Vermögenssteuerwert von Fr. 355'710.- gelangte. Dies bewegt sich im Rahmen dessen, was bundesgerichtlicher Rechtsprechung zufolge als Ansatz herangezogen werden darf. Unzulässig sind Vermögenssteuerwerte von "in der Regel 60 Prozent des Marktwerts" bzw. "70 Prozent des Schätzungswerts", ebenso ein "Ziel-Medianwert von 70 Prozent" (vorne E. 3.4.2). Ein Ansatz von 80 Prozent ist hingegen grundsätzlich nicht zu beanstanden. So darf namentlich dem Umstand Rechnung getragen werden, dass ausländische Staaten nicht zwangsläufig ein System von öffentlicher Beurkundung des Kaufvertrags und Eintragung im Grundbuch kennen. Auch wenn ein Kanton inländische Objekte mit 70 Prozent und ausländische mit 80 Prozent erfasst, liegt darin keine systematische Schlechterstellung, die sich auf keine sachgemässe Begründung stützen lässt.

### **E. 3.5.3**

Der Sichtweise der Steuerpflichtigen ist damit nicht zu folgen: Es ist ihnen entgegenzuhalten, dass ihre eigenen Berechnungen zu einer unhaltbar niedrigen Bemessungsgrundlage führen würden. So befürworten sie eine Bewertung des Objekts mit EUR 177'000.-, wobei hier die Fahrnis von EUR 22'000.- zu addieren ist (vorne E. 2.6.6). Dies ergäbe zirka EUR 200'000.-, was bei einem Kurs von 1,1701 rund Fr. 234'000.- entspricht. Dass dies die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegelt, bleibt unbewiesen. Wie den insofern unbestrittenen Feststellungen der Vorinstanz zu entnehmen ist, haben die Steuerpflichtigen - trotz klarer Mitwirkungspflicht - im Veranlagungsverfahren keinerlei Belege zum Miet-, Verkehrs- und Ertragswert ihres Objekts in Italien vorgelegt. Wäre ein Vermögenssteuerwert von Fr. 234'000.- als angemessen zu betrachten, käme dies einer Quote von rund 53 Prozent gleich (bezogen auf den Kaufpreis von Fr. 444'638.-). Die Steuerpflichtigen stellen sich damit eine Bewertung vor, die merklich unterhalb dessen liegt, was bundesrechtlich hinnehmbar ist. Eine derart niedrige Bewertung kann von vornherein nicht infrage kommen. BGE 150 II 417 S. 434

### **E. 3.6**

Ausgehend von dem zu Drittkonditionen abgeschlossenen Kaufvertrag hat der Kanton Schaffhausen damit kein Bundesrecht verletzt, wenn er einen Abzug von 20 Prozent vorgenommen hat. Ein Vermögenssteuerwert von 80 Prozent des Kaufpreises einer im Ausland gelegenen Liegenschaft verletzt kein Verfassungsrecht, selbst wenn inländische Objekte höchstens mit einem 30-prozentigen Einschlag bewertet werden. Der leicht höhere

Ansatz widerspiegelt die praktischen Schwierigkeiten der Bewertung und birgt keinen unzulässigen Schematismus. In jedem Fall vorbehalten bleibt der von den Grundeigentümern zu erbringende Nachweis eines tatsächlich niedrigeren Verkehrswerts.

#### **E. 4.1**

Die Steuerpflichtigen beanstanden in einem zweiten Schritt die Bemessung des Eigenmietwerts. Auch hierzu liegt im inländischen Verhältnis eine gefestigte bundesgerichtliche Rechtsprechung vor. Auf Ebene der direkten Bundessteuer ( Art. 21 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 DBG ) entspricht der Eigenmietwert dem "objektiven Marktwert" ( BGE 148 I 210 E. 4.4.5, BGE 148 I 286 E. 4.3), wobei unbestritten ist, dass dieser sich in einer gewissen Bandbreite bewegt ( BGE 132 I 157 E. 3.3). Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat ihrerseits eine Interventionslimite von 70 Prozent entwickelt. Sie geht danach gegen die vom betreffenden Kanton festgelegten Eigenmietwerte solange nicht vor, als die kantonalen Ansätze im Durchschnitt die Interventionslimite nicht unterschreiten ( BGE 123 II 9 E. 4b; Urteil 2C\_843/2016 / 2C\_844/2016 vom 31. Januar 2019 E. 2.1). Auch der harmonisierte Eigenmietwert von Kantonen und Gemeinden ( Art. 7 Abs. 1 Satz 1 StHG ) bewegt sich in einer Schwankungsbreite ( BGE 148 I 286 E. 4.3), wobei im konkreten Einzelfall ausnahmslos die Untergrenze von 60 Prozent zu wahren ist ( BGE 148 I 286 E. 4.4; BGE 143 I 137 E. 3.3; BGE 133 I 206 E. 11.2; BGE 125 I 65 E. 3c; Urteil 2C\_843/2016 / 2C\_844/2016 vom 31. Januar 2019 E. 2.2.1).

#### **E. 4.2.1**

Zur Bemessung des Eigenmietwerts ausländischer Objekte liegt, ebenso wie zur Ermittlung des Vermögenssteuerwerts von im Ausland gelegenem unbeweglichem Vermögen, nur eine vereinzelte bundesgerichtliche Rechtsprechung vor. Darauf ist einzugehen.

#### **E. 4.2.2**

Im Urteil 9C\_646/2022 vom 7. Februar 2023 (Kanton Tessin; Objekt in Italien) bestätigte das Bundesgericht als Eigenmietwert einen Ansatz von 6,0 Prozent , bezogen auf den Schätzwert ("valore BGE 150 II 417 S. 435 di stima fiscale"). Es zog hierzu das Kreisschreiben der ESTV vom 25. März 1969 betreffend die Ermittlung des steuerbaren Mietertrags von Wohnliegenschaften heran (ASA 38 S. 114). Dem Kreisschreiben zufolge entspreche der Bruttomietwert in der Regel 6,0 Prozent des Steuerwerts oder, zur Kontrolle, einer Nettorendite von 3,0 bzw. 4,0 Prozent des in das Objekt investierten Eigenkapitals (E. 6.2). Die Bestimmung des Eigenmietwerts anhand eines prozentualen Anteils des Steuer- oder Verkehrswerts sei mit Bundesrecht vereinbar (E. 7.3 und 7.4).

#### **E. 4.2.3**

In einem anderen Urteil erwog das Bundesgericht, dass Italien zwar für Zweitwohnungen einen Eigenmietwert kenne. Die Steuerpflichtigen hätten aber weder dessen Wert beziffert noch ein amtliches Dokument über dessen Höhe vorgelegt, geschweige denn nachgewiesen, dass der von den dortigen Behörden ermittelte Eigenmietwert den inländischen Massstäben entspreche (Urteil 2C\_111/ 2022 vom 7. Dezember 2022 E. 7.3 [Kanton Genf]). Entsprechend habe es bei einer Bemessung des Eigenmietwerts nach der Standardformel ( 4,5 Prozent , bezogen auf den Vermögenssteuerwert) zu bleiben. Die Pauschale verstehe sich als "semi-nette", indem von einem Brutto-Eigenmietwert von 6,0 Prozent ausgegangen und davon eine Pauschale von 25 Prozent abgezogen werde, was den (abzugsfähigen) Unterhaltskosten Rechnung trage (ebenda, E. 6.2).

#### **E. 4.2.4**

Denselben Netto-Eigenmietwert von 4,5 Prozent, bezogen auf den Vermögenssteuerwert, hielt das Bundesgericht im Fall von Spanien für angebracht, wo ebenfalls ein unilateraler Eigenmietwert erhoben wird (Urteile 2C\_700/2021 vom 23. Juni 2022 E. 5.3; 2C\_724/2021 vom 23. Juni 2022 E. 5.3; 2C\_25/2021 vom 7. Mai 2021 E. 4.3; 2C\_486/2020 vom 19. Januar 2021 E. 6.1 [Kanton Genf]). Zum selben Ergebnis gelangte das Bundesgericht sodann in Bezug auf Portugal (Urteil 2C\_829/2016 / 2C\_830/2016 vom 10. Mai 2017 E. 6.1 [Kanton Genf]).

#### **E. 4.3.1**

Die insbesondere im Kanton Genf geübte Praxis, wonach - mangels eines gegenteiligen Nachweises - ein Eigenmietwert von 6,0 Prozent (brutto) bzw. 4,5 Prozent (netto, d.h. unter pauschaler Berücksichtigung der Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten) herangezogen wird, findet ihre Grundlage im Kreisschreiben der ESTV vom 25. März 1969 betreffend die Ermittlung des steuerbaren Mietertrags von Wohnliegenschaften (vorne E. 4.2.2). Die BGE 150 II 417 S. 436 ESTV hat dieses zwar Ende 2009 stillschweigend aufgehoben (Urteil 2C\_843/2016 / 2C\_844/2016 vom 31. Januar 2019 E. 2.2.5), es bringt aber einen Gedanken zum Ausdruck, der weiterhin überzeugt. Anders als Bundesgesetze (und Rechtsverordnungen) sind Verwaltungsverordnungen für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden zwar nicht massgebend, sie werden rechtsprechungsgemäss aber berücksichtigt, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 149 II 290 E. 3.3.2 mit Hinweisen). Dies ist hier der Fall.

#### **E. 4.3.2**

Der Kanton Schaffhausen hat einen leicht abweichenden Ansatz für angemessen erachtet. Er hat, ausgehend vom Vermögenssteuerwert, den er auf 80 Prozent der Gestehungskosten bemass, einen Multiplikator von 5,0 Prozent gewählt. Auch dies ist bundesrechtlich einwandfrei: Ausgehend davon, dass der Pauschalabzug für Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten regelmässig zwischen 10,0 und 20,0 Prozent liegt, liegt die Vorgehensweise des Kantons Schaffhausens in der zulässigen Bandbreite. Vom Brutto-Eigenmietwert von 6,0 Prozent hat er einen Sechstel in Abzug gebracht und ist damit zu einem Netto-Eigenmietwert von noch 5,0 Prozent gelangt. Dies ist durchaus vertretbar, auch diesfalls wieder unter Berücksichtigung dessen, dass die Kostenstruktur im Ausland nicht zwingend mit jener im Inland übereinstimmen muss.

#### **E. 4.4**

Die Beschwerde ist damit unbegründet. Sie ist abzuweisen.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.