

BGer 2C 18/2014 vom 15. Januar 2015

Bundesgericht, 2015-01-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_18_2014

FR: TF 2C 18/2014 du 15 janvier 2015

IT: TF 2C 18/2014 del 15 gennaio 2015

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2009 (Repartition bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit) |
Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 140 I 90 E. 1 S. 92; 140 IV 57 E. 2 S. 59; 140 V 22 E. 4 S. 26 mit Hinweisen).

E. 1.2

Die Beschwerde richtet sich gegen einen verfahrensabschliessenden Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.3.1

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundes- und Völkerrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a und b BGG). Bei deren Prüfung verfügt das Bundesgericht über volle Kognition und wendet es das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Das Bundesgericht ist daher weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 140 III 86 E. 2 S. 89 unten; 140 V 136 E. S. 137).

E. 1.3.2

Trotz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG) prüft das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG ; BGE 139 I 306 E. 1.2 S. 308 f.), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, es sei denn, die rechtlichen Mängel lägen geradezu auf der Hand (BGE 140 III 86 E. 2 S. 88 ff.). Fehlt es an einer hinreichenden Begründung, wird auf die Beschwerde nicht eingetreten (Art. 108 Abs. 1 lit. b BGG ; BGE 140 III 115 E. 2 S. 116; 140 V 136 E. 1.1 S. 138).

E. 1.3.3

Das Bundesgericht prüft auch das harmonisierte kantonale Steuerrecht grundsätzlich mit voller Kognition, in gleicher Weise, wie es dies im Fall von Bundesrecht täte (Art. 95 lit. a BGG). Soweit das Harmonisierungsrecht den Kantonen allerdings einen gewissen Gestaltungsspielraum ("une certaine marge de manoeuvre") belässt, handelt es sich bei der kantonalen Norm insoweit um (rein) kantonales Recht, was eine Einschränkung der Kognition nach sich zieht (Urteil 2C_128/2014 vom 25. Juli 2014 E. 1.2.1 mit Hinweisen; dazu nachfolgend).

E. 1.3.4

Der Eingriff in kantonales oder kommunales Recht bildet nur insofern einen eigenständigen Beschwerdegrund, als die Verletzung kantonaler verfassungsmässiger Rechte (Art. 95 lit. c BGG) oder kantonaler Bestimmungen zum Stimm- und Wahlrecht (Art. 95 lit. d BGG) geltend gemacht wird (Urteil 1C_273/2012 vom 7. November 2012 E. 1.5, nicht publ. in: BGE 139 I 2 ; BGE 136 I 241 E. 2.4 S. 259). Darüber hinaus kann bloss gerügt werden, die Anwendung des kantonalen oder kommunalen Gesetzes- oder Ordnungsrechts verstosse gegen Bundes- oder Völkerrecht (Art. 95 lit. a und b BGG ; vorne E. 1.3.1). Das Bundesgericht hat die Auslegung und Anwendung kantonalen und kommunalen Rechts damit nur auf Verfassungs- und Völkerrechtskonformität hin zu prüfen (BGE 140 II 298 E. 2 S. 300 ; 138 I 143 E. 2 S. 150; 137 V 143 E. 1.2 S. 145), wobei die Prüfung der Verletzung des Willkürverbots im Vordergrund steht (BGE 138 I 162 E. 3.3 S. 166 ; 136 I 241 E. 2.5.2 S. 250). Willkür in der Rechtsanwendung liegt vor, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Das Bundesgericht hebt einen Entscheid jedoch nur auf, wenn nicht bloss die Begründung, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt nicht (BGE 140 III 16 E. 2.1 S. 18 f.; 139 III 334 E. 3.2.5 S. 339 ; 138 I 49 E. 7.1 S. 51).

E. 1.3.5

Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht prüft das Bundesgericht nur insofern, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG). Zu den Grundrechten in diesem Sinn zählen neben den Art. 7-34 BV die weiteren verfassungsmässigen Rechte der BV, im Steuerrecht insbesondere Art. 127 BV (BGE 140 I 176 E. 5.2 S. 180 ; 136 I 142 E. 3.1 S. 145; 132 II 371 E. 2.1 S. 374 ; 132 I 157 E. 2.2 S. 159 [Abs. 1] ; 131 I 409 E. 3.1 S. 412 [Abs. 3]), sowie die durch die jeweilige Kantonsverfassung gewährleisteten Rechte (BGE 137 I 77 E. 1.3.1 S. 79 f.). In der Beschwerde ist klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (BGE 140 II 141 E. 8 S. 156). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am vorinstanzlichen Entscheid tritt das Bundesgericht nicht ein (BGE 139 I 138 E. 3.8 S. 144). Diesfalls kann das Bundesgericht eine Beschwerde selbst dann nicht gutheissen, wenn eine Verfassungsverletzung tatsächlich vorliegt (BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232).

E. 1.3.6

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die tatsächlichen Feststellungen der

Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen, soweit sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Zudem muss die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein, was in der Beschwerde klar und substantiiert aufzuzeigen ist (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 17 f.).

E. 2.1

Streitig und zu prüfen ist die (Rechts-) Frage, auf welche Weise ein in einem inländischen Geschäftsbetrieb angefallener Geschäftsverlust international zu verlegen ist, falls der in der Schweiz nur beschränkt steuerpflichtige Einzelunternehmer an seinem ausländischen Hauptsteuerdomizil und an weiteren schweizerischen Nebensteuerdomizilen Vermögenserträge erzielt.

E. 2.2.1

Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz oder im betreffenden Kanton sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie Inhaber, Teilhaber oder Nutzniesser von Geschäftsbetrieben in der Schweiz sind, in der Schweiz Betriebsstätten unterhalten, an Grundstücken in der Schweiz Eigentum, dingliche oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben oder in der Schweiz gelegene Grundstücke vermitteln oder damit handeln (Art. 4 Abs. 1 DBG und Art. 4 Abs. 1 StHG). Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht beschränkt.

E. 2.2.2

Nach dem Bundessteuergesetz erstreckt die Steuerpflicht sich bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit auf die Teile des Einkommens, für die nach den Art. 4 und 5 DBG eine Steuerpflicht in der Schweiz besteht. Erfasst werden mithin nur, aber immerhin jene Vermögenswerte, die der schweizerischen Gebietshoheit unterworfen sind (Urteil 2A.480/2001 vom 29. Juli 2002 E. 3.2, in: StE 2003 B 11.3 Nr. 13; BGE 117 Ib 248 E. 1b S. 252). Die Steuerausscheidung erfolgt dabei nach der objektmässigen Methode (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N. 20 zu Art. 6 DBG). Im Unterschied dazu werden Schulden und Schuldzinsen in ständiger Praxis proportional (nach Lage aller Aktiven des Privat- und Geschäftsvermögens) verlegt (BGE 140 II 157 E. 7.6.3 S. 166 ; 133 I 19 E. 3 S. 21; 120 Ia 349 E. 4 S. 353 f.; Urteile 2A.36/2007 vom 21. August 2007 E. 3.1 [international], in: StE 2009 B 11.3 Nr. 18; 2P.49/1991 vom 30. September 1992 E. 4 [interkantonal], in: StE 1994 A 24.42.5 Nr. 2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 26 zu Art. 6 DBG). Alsdann sieht das Gesetz hinsichtlich der Repartition zwei Untergrenzen vor: Es ist mindestens das in der Schweiz erzielte Einkommen zu versteuern (Art. 6 Abs. 2 DBG), mindestens zu dem Steuersatz, der diesem Einkommen entspricht (Art. 7 Abs. 2 DBG).

E. 2.2.3

Im Bereich der direkten Steuern fallen der Umfang der Steuerpflicht und die Steuerberechnung bei anteilmässiger oder teilweiser Steuerpflicht in die Kompetenz des Bundes (Art. 129 Abs. 2 BV). Dennoch fehlen im Steuerharmonisierungsgesetz Bestimmungen dazu. Das Bundesgericht hat sich in der jüngsten Vergangenheit verschiedentlich mit dem Fehlen solcher harmonisierungsrechtlicher Anordnungen befasst. Dies betraf zum einen das Steuerrecht des Kantons Genf (BGE 140 II 141 E. 8 S. 155 f. und 140 II 157 E. 5.1 S. 159), zum andern jenes des Kantons Schaffhausen (Urteil

2C_1011/2012 / 2C_1012/2012 vom 5. Mai 2014 E. 7.3, in: ASA 83 S. 54; StR 69/2014 S. 523). In allen Konstellationen ging es um persönlich zugehörige natürliche Personen, die im Ausland über Grundeigentum verfügten. Dabei konnte das Bundesgericht die Frage nach der Rechtsnatur der kantonalen Kollisions- und Ausscheidungsregeln offen lassen, nachdem der kantonale Gesetzgeber jeweils den Wortlaut von Art. 6 und 7 DBG weitgehend übernommen hatte. Hinzu kam, dass die Beschwerden ohnehin abzuweisen waren. Es war damit nicht zu entscheiden, ob von harmonisiertem kantonalem oder rein kantonalem Recht auszugehen ist, was wiederum Einfluss auf die vor Bundesgericht herrschende Kognition gehabt hätte (vorne E. 1.3.3). In einer spiegelbildlichen Konstellation - ausländische juristische Person mit wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Betriebsstätte) - hat das Bundesgericht freilich erwogen, es liege im Interesse der Transparenz und der Vereinfachung des schweizerischen Steuerrechts, dass die Kantone sich weitgehend den Regelungen des Bundessteuergesetzes anschliessen (Urteil 2P.140/2005 vom 28. November 2005 E. 4.3 [Kanton ZH], in: StE 2006 A 31.2 Nr. 7, StR 61/2006 S. 433; Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, 4. Aufl. 2014, N. 481). Dies ist eine Folge der anzustrebenden vertikalen Harmonisierung zwischen Bund und Kantonen (dazu namentlich BGE 139 II 363 E. 3.2 S. 371 [aufwärts, StHG/DBG], Urteil 2C_509/2013 / 2C_510/2013 und 2C_527/2013 / 2C_528/2013 vom 8. Juni 2014 E. 3.2 [abwärts, DBG/StHG] und Urteil 2C_404/2013 vom 2. Mai 2014 E. 3.3.3 [seitwärts, interkantonal]). Wie es sich damit verhält, bedarf aber hier keiner abschliessenden Klärung. Auch der Kanton Zürich hat die Formulierung von Art. 6 und 7 DBG übernommen (dazu nachfolgend) und die Beschwerde erweist sich, wie zu zeigen ist, als unbegründet.

E. 2.2.4

Gemäss § 5 Abs. 3 und 4 des Steuergesetzes (des Kantons Zürich) vom 8. Juni 1997 (LS 631.1; nachfolgend: StG/ZH), der unter dem Randtitel "Umfang der Steuerpflicht und Steuerauscheidung" steht, gilt Folgendes:

E. 3

Die Steuerauscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Vorbehalten bleibt jedoch Abs. 4.

E. 3.1

Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG) erzielt der Steuerpflichtige inländische Erträge aus unbeweglichem Vermögen (Art. 7 Abs. 1 StHG ; § 21 StG /ZH) und Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 7 Abs. 1 StHG ; Art. 18 StG /GR). Die wirtschaftliche Zugehörigkeit und beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz und im Kanton Zürich ist gegeben (vorne E. 2.2). Weiter geht aus den vorinstanzlichen Feststellungen hervor, dass im Steuerjahr 2009 am Spezialsteuerdomizil des Geschäftsorts Graubünden ein operativer Verlust entstanden war und dieser sich innerkantonal nicht weiter neutralisieren liess. Dies war dadurch bedingt, dass nach der zweiten Schuldzinsenverlegung kein Nettovermögensertrag zurückgeblieben war, der zur Verrechnung mit dem Betriebsverlust hätte herangezogen werden können (vorne lit. A). Die Vorinstanz geht mit den vorangehenden kantonalen Instanzen davon aus, dass im Ansässigkeitsstaat (Deutschland) erhebliche Vermögenserträge angefallen sind. Mit Blick darauf folgert sie, dass der Kanton Zürich zwar die jeweiligen Anteile an den beiden Schuldzinsenverlegungen zu tragen, aber keinen

Anteil am operativen Verlust zu übernehmen hat (vorne lit. B).

E. 3.2

Die Steuerpflichtigen anerkennen die vom Kanton Zürich getroffene zweimalige Verlegung der Schuldzinsen. Sie stossen sich einzig daran, dass der am Geschäftsort nicht weiter neutralisierbare Verlust aus der Führung der Einzelunternehmung unmittelbar auf Deutschland übertragen wird. Sie stellen sich auf den Standpunkt, die wirtschaftliche Zugehörigkeit einer im Ausland ansässigen natürlichen Person rufe nach einer konsolidierenden Betrachtungsweise. Dies heisse, dass vorab ein virtueller "Kanton Schweiz" (umfassend alle Spezialsteuerdomizile) geschaffen und der ausländische Staat als "Kanton Deutschland" behandelt werde, worauf die Regeln über die Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung anzuwenden seien (Art. 127 Abs. 3 BV). Im konkreten Fall bedeute dies, dass der operative Verlust vorab den (nach der Schuldzinsenverlegungen übrig bleibenden) Grundstückerträgen der Kantone St. Gallen und Zürich gegenüberzustellen sei, ehe überhaupt erst eine Übertragung des etwaigen Aufwandüberschusses an Deutschland in Betracht fallen könne. Zudem sei zu bedenken, dass Deutschland aufgrund des bilateralen Rechts nebst den positiven auch die negativen Einkünfte freistelle ("Symmetriethese"). Dies überzeugt aber nicht.

E. 4

Steuerpflichtige ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben für Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten das im Kanton erzielte Einkommen und das im Kanton gelegene Vermögen zu versteuern. Zur Steuerbemessung bei teilweiser Steuerpflicht führt sodann § 6 Abs. 2 StG /ZH aus: Steuerpflichtige ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz entrichten die Steuern für Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten im Kanton zu dem Steuersatz, der dem im Kanton erzielten Einkommen und dem im Kanton gelegenen Vermögen entspricht. 3.

E. 4.1

Mit Recht kommt die Vorinstanz - wie schon die Unterinstanz - zum Schluss, dass für die Annahme eines steuerlichen "Kanton Schweiz" keinerlei Grundlage besteht. Die massgebenden Domizil-, Kollisions- und Repartitionsregeln lassen dies nicht zu.

E. 4.2.1

Ausgangspunkt bilden die richterrechtlich entwickelten Domizilregeln. Bundesrechtskonform qualifiziert die Vorinstanz den Kanton Zürich als "Spezialsteuerdomizil des Grundstücksorts" (dazu Urteil 2C_708/2012 vom 21. Dezember 2012 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 139 I 64 , aber in: RDAF 2013 II 469, StE 2013 A 24.44.1 Nr. 3, StR 68/2013 S. 212; Daniel de Vries Reilingh, *La double imposition intercantonale*, 2. Aufl. 2013, N. 189 ff. und 320 ff.; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 4. Aufl. 2012, § 20 N. 23; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Band III/1, *Interkantonales Steuerrecht* [nachfolgend: *Kommentar IkStR*], 2011, § 5 N. 4 und 6; PETER LOCHER, *Einführung in das interkantonale Steuerrecht*, 3. Aufl. 2009, S. 26 ff. und 42 ff.). Das Hauptsteuerdomizil befindet sich in Deutschland, je ein Spezialsteuerdomizil des Geschäftsorts respektive des Grundstücksorts in den Kantonen Graubünden, St. Gallen und Zürich.

E. 4.2.2

Ebenso zutreffend stellt die Vorinstanz das zürcherische Grundeigentum und seinen Ertrag aufgrund der massgebenden Kollisionsregeln unter die alleinige Steuerhoheit des Kantons der gelegenen Sache, vorliegend des Kantons Zürich (Urteil 2C_404/2013 vom 2. Mai 2014 E. 3.3.1 mit Hinweisen; Daniel de Vries Reilingh, Kommentar IkStR, § 26 N. 5 ff. und 12 ff.; Locher, Interkantonaies Steuerrecht, S. 96 f.). Dies folgt schon aus dem kantonalen Recht (§ 5 Abs. 3 StG /ZH), das überdies "im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland" auf die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung verweist (vorne E. 2.2.4).

E. 4.2.3

Schliesslich verlegt die Vorinstanz nach den zutreffenden Repartitionsregeln die Schulden und die Schuldzinsen proportional nach Lage aller (privaten und geschäftlichen) Aktiven auf die zuvor bestimmten Steuerdomizile (vorne E. 2.2.2). Den Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit stellen die kantonalen Behörden sodann in einer ersten Phase am Geschäftsort dem dortigen Vermögensertrag gegenüber. Den verbleibenden "Gewinnungskostenüberschuss" übertragen sie in einer zweiten Phase auf das Hauptsteuerdomizil. Nachdem dort hinreichende Einkünfte bestehen, die eine vollständige Deckung des Verlusts erlauben, erübrigen sich für die Vorinstanz weitere Schritte. Dies geschieht willkürfrei (Tatfragen) und bundesrechtskonform (Rechtsfragen), sodass für eine Beanstandung kein Raum bleibt. Der Frage, wie es sich verhielte, wenn am ausländischen Hauptsteuerdomizil nur unzureichende Vermögenserträge vorlägen, sodass dort ein Verlust einträte, ist unter vorliegenden Gegebenheiten bloss von hypothetischer Bedeutung. Es ist ihr hier nicht weiter nachzugehen (vgl. aber zu einer Konstellation, die sich aus einem verlustbringenden ausländischen Hauptsteuer- und einem inländischen Spezialsteuerdomizil des Grundstückorts zusammensetzt, das Urteil 2C_1201/2013 / 2C1202/2013 vom 15. Januar 2015).

E. 4.3.1

Im vorliegenden Fall bestehen inländische Nebensteuerdomizile. Ein inländisches Hauptsteuerdomizil, das als solches die Klammer bildet und dem interkantonal die "Führungsrolle" zukommt (BGE 139 I 64 E. 3.6 S. 71 f. [Kantone BL/OW]), fehlt hingegen. Weitere Anknüpfungspunkte sind nicht ersichtlich (dazu Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonaies Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, § 7 N. 86). Die Steuerpflichtigen meinen, der atypischen Konstellation sei - entgegen der geschilderten Rechtslage, welche die Vorinstanz bundesrechtskonform umgesetzt hat - mit der Bildung je eines "Kantons Schweiz" und eines "Kantons Deutschland" zu begegnen. Im Ergebnis wollen sie damit das Modell der direkten Bundessteuer auf die kantonale Ebene übertragen. Solches widerspricht dem geltenden Recht.

E. 4.3.2

Das Bundesgericht hat zumindest in einem Fall, wenn auch unter anderen Vorzeichen, im internationalen Verhältnis den ausländischen Staat entsprechend den interkantonalen Ausscheidungsregeln behandelt (Urteil 2P.14/2003 vom 10. Dezember 2003, in: ASA 73 S. 247, RDAF 2004 II 309, StE 2004 A 31.1 Nr. 8). Ausgangspunkt bildeten zwei inländische, im selben Kanton ansässige Kommanditgesellschaften, an welchen eine ausländische GmbH und eine ausländische natürliche Person beteiligt waren. Eine der beiden Kommanditgesellschaften erzielte einen Gewinn, die andere einen Verlust. Das Bundesgericht erwog, Verluste einer Personengesellschaft seien von den

Hauptsteuerdomizilen der Teilhaber zu übernehmen (BGE 107 Ia 41 E. 2 S. 43 f.). Diese - und nicht die gewinnbringende zweite Kollektivgesellschaft - müssten das negative Einkommen tragen (Urteil 2P.14/2003 E. 4.2).

E. 4.3.3

Anders, als der Steuerpflichtige meint, erfordert dies keine Änderung der Praxis. Das hier anwendbare kantonale Recht verweist in § 5 Abs. 3 Satz 1 StG /ZH auf die Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV . Dieser ist eine interkantonale Konsolidierung freilich fremd. Sinn und Zweck des Doppelbesteuerungsrechts bestehen gerade darin, die Steuerhoheiten wechselweise abzugrenzen. Eine Konsolidierung nach der Art, wie sie sich der Steuerpflichtige vorstellt, würde aber unmittelbar in die Steuerhoheit der Kantone eingreifen. Konsequenz wäre ein Eingriff in die subsidiäre Generalkompetenz der Kantone (Art. 3 Halbsatz 1 BV; Urteile 2C_91/2012 vom 17. August 2012 E. 2.4, in: RDAF 2013 II 458, StR 68/2013 S. 158; 2C_348/2010 vom 19. Oktober 2010 E. 3), was nicht angeht. Im konkreten Fall hätte dies zur Folge, dass der Kanton Zürich den ausserkantonalen Verlust von rund 256'000 Franken bis zur Höhe seines eigenen Nettovermögensertrags (rund 127'000 Franken) zu übernehmen hätte. Dies widerspricht aber dem kantonalen Recht. Dieses sieht vor, dass beschränkt Steuerpflichtige "das im Kanton erzielte Einkommen und das im Kanton gelegene Vermögen" zu versteuern haben (§ 5 Abs. 4 StG /ZH). Sodann sind die Steuern "zu dem Steuersatz, der dem im Kanton erzielten Einkommen und dem im Kanton gelegenen Vermögen entspricht", zu entrichten (§ 6 Abs. 2 StG /ZH). Nicht anders fällt die Beurteilung aus, wenn es sich um eine internationale Konstellation handelt. Die Mindestgrenze, die das kantonale Recht kennt, entspricht dem bundesrechtlichen Prototyp (Art. 6 Abs. 2, Art. 7 Abs. 2 DBG), der seinerseits die Methode der objektmässigen Ausscheidung - unter Vorbehalt der proportionalen Verlegung aller Schulden nach Lage aller Aktiven - verwirklicht. Es ist damit Sache des ausländischen Staates, darüber zu befinden, ob und gegebenenfalls wie er den am ausländischen (hier: schweizerischen) Nebensteuerdomizil entstandenen Verlust zugunsten seiner persönlich zugehörigen Steuerpflichtigen erfasst. Sollte Deutschland den operativen Verlust tatsächlich nicht übernehmen, wie der Steuerpflichtige geltend macht, ergibt sich alleine daraus kein Anspruch auf eine ersatzweise Verlustübernahme durch die Kantone mit restanzlichem Einkommen.

E. 4.3.4

Der Steuerpflichtige beruft sich weiter auf das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV). Vorab ist darauf hinzuweisen, dass entgegen der vorgebrachten Ansicht von keinem Ausscheidungsverlust gesprochen werden kann. Die hier Streitgegenstand bildende Besteuerung des Einkommens im Kanton Zürich erfolgt anhand des in diesem Kanton objektmässig erfassten Ertrags aus unbeweglichem Vermögen. Von diesem konnten sämtliche damit zusammenhängenden Aufwände und die proportional verursachten Schuldzinsen abgezogen werden. Wie der Kanton Graubünden ist auch der Kanton Zürich zutreffend zum Schluss gelangt, der am Spezialsteuerdomizil des Geschäftsorts entstandene operative Verlust sei vom Ansässigkeitsstaat zu tragen. Weitere Schritte erübrigten sich damit (vorne E. 4.2.3).

E. 4.3.5

Schliesslich dringt auch der Vorwurf nicht durch, wonach der Kanton Zürich das Gebot der Gleichheit der Besteuerung verletzt habe. Das Bundesgericht hat die spiegelbildliche

Situation bereits für diskriminierungsfrei und rechtsgleich befunden (BGE 140 II 141 E. 7 S. 151 ff.; 140 II 157 E. 7.6 S. 164 ff.).

E. 4.4.1

Nichts Anderes ergibt sich aus Völkerrecht: 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-D) können das unbewegliche Vermögen (Art. 22 Abs. 1 DBA-D), die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art. 6 Abs. 1 DBA-D) und die Gewinne aus der Veräusserung unbeweglichen Vermögens (Art. 13 Abs. 1 DBA-D) in jenem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung geschieht wesensgemäss dadurch, dass eine vorbestehende Steuernorm des jeweiligen unilateralen (kantonalen oder nationalen) Rechts ausgeschlossen oder beschränkt wird. Solches Kollisionsrecht vermag keine neue Steuernorm zu begründen und keine bestehende Norm auszuweiten (ausführlich dazu Urteile 2C_64/2013 / 2C_65/2013 vom 26. September 2014 E. 2.2.2; 2C_750/2013 / 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 E. 2.2.2). Von hier nicht entscheidwesentlichen Ausnahmen abgesehen ist undenkbar, dass ein Doppelbesteuerungsabkommen die Regelung darüber anstrebt, auf welche Weise die Besteuerung zu erfolgen habe (siehe beispielsweise Urteil A.527/1987 vom 2. Dezember 1988 E. 2d).

E. 4.4.2

Wie das Musterabkommen der OECD kennt auch das Doppelbesteuerungsabkommen CH/DE keine ausdrückliche Regelung zur Frage, wie das Einkommen zu ermitteln und ein etwaiger Gewinnungskostenüberschuss zu verteilen ist (Urteil 2A.77/1998 vom 20. August 1999 E. 3a). Damit lässt es aber auch offen, was mit Auslandsverlusten zu geschehen hat (Urteil 2P.14/2001 vom 10. Dezember 2003 E. 4.2; KURT LOCHER/WALTER MEIER/RUDOLF VON SIEBENTHAL/ANDREAS KOLB, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, B 24.2.1 Nr. 2) und was vorzukehren ist, wenn in der Schweiz mehrere Nebensteuerdomizile bestehen. Die Klärung dieser Fragen obliegt dem jeweiligen Vertragsstaat (Urteile 2C_1011/2012 / 2C_1012/2012 vom 5. Mai 2014 E. 4.2.5; 2C_585/2012 / 2C_586/2012 vom 6. März 2014 E. 2.4, nicht publ. in: BGE 140 II 157 ; Nils Häck, in: Franz Wassermeyer/Michael Kempermann [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, 2012, N. 61 zu Art. 24 DBA-D ; Andreas Kolb, ebenda, N. 306 zu Art. 24 DBA-D).

E. 4.4.3

Die Steuerpflichtigen berufen sich schliesslich auf die im deutschen Schrifttum vertretene "Symmetriethese". Die Auffassung des deutschen Bundesfinanzhofs scheint dahin zu gehen, wenn schon positive ausländische Einkünfte freizustellen seien, müsse dies gleichermassen für Verluste usw. gelten (Häck, a. a. O., N. 61 zu Art. 24 DBA-D). Die deutsche Praxis beschlägt einen Aspekt des unilateralen deutschen Rechts. Sie entfaltet keinen Einfluss auf die schweizerische Sichtweise.

E. 5.1

Damit erweist sich die Beschwerde der Steuerpflichtigen als unbegründet. Sie ist abzuweisen und der angefochtene Entscheid zu bestätigen.

E. 5.2

Bei diesem Ausgang sind den Steuerpflichtigen die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens aufzuerlegen (Art. 65 und 66 Abs. 1 BGG). Sie haben die Kosten zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung zu tragen (Art. 66 Abs. 5 BGG).

E. 5.3

Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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