

# **BGer 2C\_354/2022 vom 20. März 2023**

Bundesgericht, 2023-03-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_354\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_354_2022)

FR: TF 2C\_354/2022 du 20 mars 2023

IT: TF 2C\_354/2022 del 20 marzo 2023

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) sowie Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) zulässig. Der Beschwerdeführer ist gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten ( Art. 42 und 100 BGG ).

### **E. 1.2**

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 der Prüfung wendet das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 155 E. 4.4.5) und verfügt es über volle Kognition ( Art. 95 BGG ; BGE 141 V 234 E. 2). In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem Recht gilt eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 147 I 73 E. 2.1 ; 142 I 99 E. 1.7.2 ; 139 I 229 E. 2.2).

### **E. 1.3**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht es nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig, unvollständig oder in Verletzung wesentlicher Verfahrensrechte ermittelt wurden und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1, Art. 105 Abs. 2 BGG ; BGE 147 I 73 E. 2.2 ; 142 I 135 E. 1.6; Urteil 2C\_827/2019 vom 17. Januar 2020 E. 2.2). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen; auf rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung geht das Gericht nicht ein ( BGE 140 III 264 E. 2.3; 139 II 404 E. 10.1).

## **II. Direkte Bundessteuer**

### **E. 2**

Der Beschwerdeführer lebt in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe. Es ist unbestritten, dass er Wohnsitz in Basel hat und ausschliesslich in der Schweiz Einkommen erzielt. Demgegenüber hat seine Ehefrau Wohnsitz in Freiburg im Breisgau (Deutschland) und erzielt ihr Einkommen in Deutschland. Dort allein hat sie Grundeigentum und bewegliches Vermögen. Strittig ist vorliegend im Wesentlichen, wie die Abzüge für die durch den Beschwerdeführer gegenüber der früheren Ehefrau geleisteten Unterhaltsbeiträge im

internationalen Verhältnis zwischen der Schweiz und Deutschland auszuscheiden sind. Die Vorinstanz ist zum Ergebnis gelangt, es sei eine proportionale Verteilung der Abzüge auf Deutschland und die Schweiz am Platz. Dagegen macht der Beschwerdeführer geltend, es sei eine objektmässige Verlegung bzw. eine Verlegung nach Massgabe des mit dem Abzug in Zusammenhang stehenden Einkommens vorzunehmen.

### **E. 3.1**

Einkommen und Vermögen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, werden ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (sog. Faktorenaddition; Art. 9 Abs. 1 DBG ).

#### **E. 3.1.1**

Der Zusammenrechnung des Einkommens der Eheleute gemäss der Faktorenaddition von Art. 9 Abs. 1 DBG liegt der Grundsatz der Besteuerung nach der gesamten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zugrunde ( Art. 127 Abs. 2 BV ). Dementsprechend bilden die Ehegatten zivilrechtlich und wirtschaftlich im Prinzip eine Einheit, wobei sich die Leistungsfähigkeit des einen Partners auch nach dem Einkommen des anderen bestimmt.

Die Besteuerung des Ehepaars als Einheit betrifft nicht nur die Bemessungsgrundlage, sondern auch die Steuerpflicht; insofern besteht eine gegenseitige Wechselwirkung. Aus der Haushaltsbesteuerung lässt sich somit die Steuerpflicht beider Eheleute in einem Kanton begründen, auch wenn an sich nur ein Ehepartner in diesem Kanton steuerbares Einkommen erzielt bzw. Vermögen hat. Das gilt von Gesetzes wegen bei unbeschränkter wie bei beschränkter Steuerpflicht (vgl. zum Ganzen u.a. BGE 141 II 318 E. 2.2, insb. E. 2.2.1 ; 128 I 317 E. 2.2.4; je m.w.H.).

#### **E. 3.1.2**

Daraus wird umgekehrt gefolgert, dass bei rechtlicher oder tatsächlicher Trennung das Einkommen der Ehegatten je selbständig besteuert wird (vgl. BGE 141 II 318 E. 2.2.1; 138 II 300 E. 2.1; 133 II 305 E. 4.1 ; 128 I 317 E. 2.1; Urteile 2C\_452/2012 vom 7. November 2012 E. 3.1; 2C\_523/2007 vom 5. Februar 2008 E. 2.1).

### **E. 3.2**

Anders präsentiert sich die Rechtslage, wenn nur ein Ehegatte in der Schweiz ansässig ist und der andere Partner sein Hauptsteuerdomizil im Ausland hat. Hat ein Ehegatte einen ausländischen Wohnsitz, ist trotz rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lediglich der in der Schweiz wohnhafte Ehepartner im Inland unbeschränkt steuerpflichtig, wobei auch nur das Einkommen und das Vermögen des Letzteren besteuert wird. Das Einkommen und Vermögen darf dann nicht zusammengerechnet werden, weil eine Zusammenrechnung im Sinne von Art. 9 Abs. 1 DBG nur zulässig ist, wenn beide Eheleute der (schweizerischen) Steuerhoheit unterliegen. Das Einkommen des im Ausland wohnhaften Ehegatten ist insoweit nur zur Satzbestimmung des Einkommens und des Vermögens heranzuziehen (vgl. BGE 141 II 318 E. 2.2.3 u. 2.3; 138 II 300 E. 2.3; Urteile 2C\_810/2015 vom 25. Januar 2017 E. 4.2; 2C\_452/2012 vom 7. November 2012 E. 3.1; 2C\_523/ 2007 vom 5. Februar 2008 E. 2.2).

### **E. 3.3**

Das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern von

Einkommen und vom Vermögen (DBA CH-D; SR 0.672.913.62) verfolgt das grundsätzliche Ziel, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Es bezweckt hauptsächlich, die Zuständigkeiten bei der Besteuerung von natürlichen und juristischen Personen zuzuweisen und allgemein Steuerkonflikte zu verhindern, die sich auch auf international tätige Steuerpflichtige nachteilig auswirken könnten. Es regelt im Rahmen der Steuerauscheidung jedoch keine Abzüge. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind demnach die staatlichen Regeln der Schweiz, insbesondere die analoge Anwendung der Rechtsprechung zur interkantonalen Doppelbesteuerung zur Anwendung zu bringen (vgl. u.a. das Urteil 2C\_95/2015 vom 27. August 2015 E. 4.7).

### **E. 3.3.1**

Im Bereich der Verlegung von Abzügen im internationalen Verhältnis enthält das DBG eine explizite Regelung betreffend die Sozialabzüge. Gemäss Art. 35 Abs. 3 DBG werden die Sozialabzüge bei teilweiser Steuerpflicht anteilmässig gewährt. Dies bedeutet u.a., dass im Rahmen einer internationalen Steuerauscheidung eine Aufteilung und Zuordnung der Sozialabzüge nach Massgabe des in der Schweiz steuerpflichtigen (Netto-) Einkommens im Verhältnis zum gesamten (Netto-) Einkommen, jeweils vor Abzug der Sozialabzüge, zu erfolgen hat (vgl. Urteil 2C\_1154/2013 vom 26. Juni 2015 E. 3.3).

### **E. 3.3.2**

Für die organischen Abzüge (Gewinnungskosten) fehlt eine explizite Regelung im Gesetz. Bezüglich dieser Abzüge ist in Lehre und Rechtsprechung jedoch unbestritten, dass das ausländische Einkommen nach Abzug der darauf entfallenden Gewinnungskosten freizustellen ist. Die sachliche Begründung hierfür liegt im Umstand, dass die fraglichen Aufwendungen konkret dazu beitragen, das entsprechende Einkommen zu erzielen. Es wäre daher falsch, diese Aufwendungen anders zu verlegen und von Einkommensteilen in Abzug zu bringen, zu denen sie keinen sachlichen Konnex haben, bzw. Einkommensteile durch Nichtberücksichtigung der notwendigen organischen Abzüge übermässig zu besteuern (vgl. Urteil 2C\_1154/2013 vom 26. Juni 2015 E. 3.3, m.w.H. auch auf die Lehre).

### **E. 3.3.3**

Für die allgemeinen Abzüge ist im Gesetz eine ausdrückliche Regelung ebenfalls nicht zu finden. Solche Abzüge liegen von ihrer Art her zwischen den Sozialabzügen und den organischen Abzügen. Je nach konkret in Frage stehendem allgemeinen Abzug kann ein sachlicher Zusammenhang zu einer bestimmten Einkommensart gegeben sein oder ein solcher gänzlich fehlen. Besteht ein derartiger Zusammenhang, so liegen die allgemeinen Abzüge näher bei den organischen Abzügen. Wenn er fehlt, haben sie eher Gemeinsamkeiten mit Sozialabzügen, wobei die allgemeinen Abzüge nur insoweit vorgenommen werden können, als der Steuerpflichtige effektiv einen Aufwand hatte. So werden z.B. Beiträge Unselbständigerwerbender an die Sozialversicherungen auf dem Erwerbseinkommen bezahlt und sind deshalb dem Erwerbseinkommen zuzuweisen; Abzüge für Beiträge an die gebundene Vorsorge stehen nur Erwerbstätigen offen und sind folgedessen ebenfalls dem Erwerbseinkommen zuzurechnen (vgl. zum Ganzen: Urteile 2C\_1154/2013 vom 26. Juni 2015 E. 3.3; 2C\_95/2015 vom 27. August 2015 E. 4.4; vgl. aber auch Urteil 2C\_95/2015 E. 4.7, wonach die Praxis die Abzüge an die Säule 3a nur proportional zum Erwerbseinkommen zulässt).

Dagegen sind allgemeine Abzüge, welche in keinem direkten Zusammenhang mit einer bestimmten Einkommenserzielung stehen, proportional nach Lage des Reineinkommens zu

verlegen, so z.B. Unterhaltsbeiträge. Generell wird zwar die Höhe geschuldeter Unterhaltsbeiträge u.a. in Berücksichtigung des vom Unterhaltsschuldner erzielten bzw. erzielbaren Einkommens festgelegt. Dadurch entsteht jedoch kein spezieller Konnex zwischen dem Unterhaltsbeitrag und einzelnen Einkommensbestandteilen. In solchen Fällen hat der Abzug des Unterhaltsbeitrags analog den Sozialabzügen, also nach Massgabe des in der Schweiz steuerpflichtigen (Netto-) Einkommens im Verhältnis zum gesamten (Netto-) Einkommen, jeweils vor Berücksichtigung der Sozialabzüge und der in Frage stehenden Unterhaltsbeiträge, zu erfolgen (vgl. Urteile 2C\_95/2015 vom 27. August 2015 E. 4.7; 2C\_1154/2013 vom 26. Juni 2015 E. 3.3 u. 3.5).

#### **E. 4.1**

Der Beschwerdeführer macht geltend, dass er gemäss Urteil des Zivilgerichts Basel-Stadt verpflichtet sei, seiner Ex-Ehefrau Alimente zu bezahlen. Seine Verpflichtung zur Zahlung dieser Unterhaltsbeiträge respektive deren Höhe hänge ausschliesslich von seinem in der Schweiz generierten Einkommen ab und weise keinerlei Anknüpfungspunkt zu seiner in Deutschland wohnhaften zweiten Ehefrau auf. Als allgemeine Abzüge gemäss Art. 33 Abs. lit. c DBG und aufgrund ihres sachlichen Zusammenhangs mit dem allein durch ihn erzielten Einkommen unterlägen die Alimente nicht einer proportionalen Ausscheidung und seien stattdessen voll abzugsfähig.

#### **E. 4.2**

Der Argumentation des Beschwerdeführers kann nicht gefolgt werden.

##### **E. 4.2.1**

Generell wird zwar die Höhe geschuldeter Unterhaltsbeiträge u.a. in Berücksichtigung des vom Unterhaltsschuldner erzielten bzw. erzielbaren Einkommens festgelegt. Dadurch entsteht jedoch kein spezieller Konnex zwischen dem Unterhaltsbeitrag und einzelnen Einkommensbestandteilen. Somit hat der Abzug des Unterhaltsbeitrags analog den Sozialabzügen, also nach Massgabe des in der Schweiz steuerpflichtigen (Netto-) Einkommens im Verhältnis zum gesamten (Netto-) Einkommen, jeweils vor Berücksichtigung der Sozialabzüge und der in Frage stehenden Unterhaltsbeiträge, zu erfolgen (vgl. oben E. 3.3.3 in fine, insb. Urteil 2C\_1154/2013 vom 26. Juni 2015 E. 3.5).

##### **E. 4.2.2**

Damit steht im Einklang, dass bei rechtlich und tatsächlich ungetrennt lebenden Ehegatten von einer gemeinsamen Mittelverwendung ausgegangen wird, so dass ihre Einkünfte gemäss Art. 9 Abs. 1 DBG zur Bestimmung des Steuersatzes auch dann zusammengerechnet werden, wenn nur ein Ehegatte im Kanton steuerpflichtig ist. Aufgrund der aus Art. 163 Abs. 1 ZGB fliessenden gegenseitigen Unterhaltspflicht der Eheleute nach Massgabe ihrer jeweiligen Kräfte belasten Unterhalts- und Unterstützungspflichten des einen Gatten gegenüber Dritten im Ergebnis beide Partner und mindern ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit anteilmässig (vgl. dazu auch oben E. 3.1, 3.2 u. 3.3.3).

#### **E. 4.3**

Daran vermögen auch die Einwendungen des Beschwerdeführers nichts zu ändern.

##### **E. 4.3.1**

Wesentlich liegt seiner Auffassung ein unzutreffendes Verständnis von Art. 9 Abs. 1 und Art. 35 Abs. 3 DBG zugrunde. Er macht geltend, dass Art. 9 DBG im internationalen Verhältnis keine gemeinsame Ehegattenbesteuerung zu begründen vermöge; die subjektive Steuerpflicht der Ehegatten richte sich ausschliesslich nach den in Art. 3 ff. DBG statuierten Vorschriften; jeder Ehegatte sei ein selbständiges Steuersubjekt und begründe ein eigenes Steuerrechtsverhältnis mit dem Gemeinwesen. Art. 35 Abs. 3 DBG, wonach bei teilweiser Steuerpflicht die Sozialabzüge anteilmässig gewährt würden, könne hier nicht zur Anwendung kommen, da seine Steuerpflicht in der Schweiz eine ungeteilte sei, was sich aus seiner persönlichen und ausschliesslichen steuerrechtlichen Zugehörigkeit gemäss Art. 3 DBG ergebe.

Damit übersieht er, dass vorliegend durchaus von einer anteilmässigen Steuerpflicht auszugehen ist. Das gilt zwar nicht hinsichtlich der Situation des Beschwerdeführers, wenn dieser für sich allein betrachtet wird, aber für diejenige der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Gatten gemeinsam. Den hier gegebenen Umständen ist nicht nur dadurch Rechnung zu tragen, dass die (ausschliesslich in Deutschland erwirtschafteten) Einkünfte der Ehefrau bei der Festlegung des in der Schweiz steuerbaren Einkommens des Beschwerdeführers satzbestimmend zu berücksichtigen sind. Darüber hinaus sind die gewährten Abzüge im Falle einer (hier unbestrittenen) rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe mit gemeinsamer Mittelverwendung immer dann anteilmässig auszuscheiden, wenn sie wie vorliegend Unterhaltsbeiträge nicht auf das (Erwerbs-) Einkommen des in der Schweiz wohnhaften Ehegatten bezogen sind (vgl. oben E. 3.3.3, 4.2.1 u. 4.2.2).

#### **E. 4.3.2**

Erfolglos macht der Beschwerdeführer weiter geltend, gegenüber doppelt verdienenden, ausschliesslich im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtigen Ehegatten benachteiligt zu werden, weil er - ohne volle Abzugsfähigkeit - einem Progressionsvorbehalt unterliege, der bei Bezug zu bloss einem Kanton nicht bestehe. Im Vergleich zu solchen Ehepaaren ohne ausserkantonalen oder internationalen Bezug befindet er sich aber eben gerade nicht in derselben Lage. Denn Ehegatten, die Einkünfte und Vermögen sowohl im Inland als auch im Ausland haben, sind gegenüber jenen, welche Einkünfte und Vermögen vollumfänglich in einem Kanton haben, anders zu behandeln. Würden die Abzüge nicht verteilt, so könnten der Beschwerdeführer und seine Ehefrau diese nach Massgabe deutschen und schweizerischen Steuerrechts zweimal geltend machen, wodurch sie gegenüber den ausschliesslich gegenüber einem einzigen Kanton pflichtigen Ehepaaren ungerechtfertigt begünstigt würden.

Im Übrigen hat sich das Appellationsgericht sehr wohl mit der Rüge einer Ungleichbehandlung gegenüber anderen, ausschliesslich im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtigen Ehepaaren befasst (vgl. E. 4.3.2 des angefochtenen Urteils). Von einem Verstoss gegen das rechtliche Gehör oder die Begründungspflicht kann somit nicht die Rede sein

#### **E. 4.3.3**

Unbegründet beruft der Beschwerdeführer sich weiter auf einzelne Bundesgerichtsurteile, die mit seiner Sichtweise im Einklang stünden. Das gilt zuerst einmal insoweit, als er davon ausgeht, sich auf das Urteil 2C\_95/2015 vom 27. August 2015 stützen zu können. Gegenstand waren dort allgemeine Abzüge, die in direktem Zusammenhang zum

Erwerbseinkommen standen. Im vorliegenden Verfahren geht es demgegenüber um Abzüge ohne direkten Zusammenhang zum Erwerbseinkommen. Deshalb sind sie im internationalen Verhältnis wie im interkantonalen Verhältnis nach Massgabe der Nettoeinkommensanteile zu verlegen (vgl. oben E. 3.3.3 in fine u. 4.2.1).

Ebenso wenig kann der Beschwerdeführer sich auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts berufen, wonach Art. 9 DBG international - im Unterschied zu interkantonalen Verhältnissen - keine gemeinsame Ehegattenbesteuerung zu begründen vermöge (vgl. dazu u.a. das Urteil 2C\_799/2017 vom 18. September 2018 E. 4.2.1.4 m.w.H.). Diese Rechtsprechung bezieht sich auf verschiedene Bestandteile des steuerbaren Einkommens, wogegen es hier nur darum geht, wie Abzüge von diesem Einkommen zwischen Deutschland und der Schweiz zu verteilen sind.

#### **E. 5**

Vor dem Appellationsgericht waren noch verschiedene andere Abzüge strittig, für welche die Vorinstanz ebenfalls - wie hinsichtlich der Unterhaltsbeiträge gegenüber der Ex-Ehefrau aus erster Ehe - befunden hat, die Abzüge seien international gemäss dem Verhältnis der Einkünfte der beiden Ehegatten anteilmässig auszuscheiden. Für die geltend gemachten Unterstützungsbeiträge an die noch studierenden Kinder aus erster Ehe kann auf das zu den Alimentenzahlungen zugunsten der Ex-Ehefrau Gesagte (vgl. oben E. 4) verwiesen werden. In sämtlichen anderen Punkten setzt sich der Beschwerdeführer vor Bundesgericht mit dem angefochtenen Urteil nur unzureichend substantiiert auseinander. Es ist nicht ersichtlich, inwiefern diesbezüglich von der vorinstanzlichen Beurteilung abzuweichen wäre.

#### **E. 6**

In Bezug auf die direkte Bundessteuer ist die Beschwerde somit abzuweisen.

### **III. Staats- und Gemeindesteuern**

#### **E. 7**

Für die Einkommenssteuer entsprechen die bei den Staats- und Gemeindesteuern anwendbaren Bestimmungen (vgl. insb. Art. 3 Abs. 3 StHG und § 9 Abs. 1 sowie § 35 Abs. 4 des Gesetzes des Kantons Basel-Stadt vom 12. April 2000 über die direkten Steuern [Steuergesetz; StG/BS; SG 640.100]) denjenigen hinsichtlich der direkten Bundessteuer. Das muss zum gleichen Ergebnis führen.

#### **E. 8.1**

Hinsichtlich der kantonalen Vermögenssteuer hat die Vorinstanz den Freibetrag von Fr. 150'000.-- gemäss § 49 StG /BS nach Massgabe der Nettovermögensanteile auf die Schweiz und Deutschland verlegt. Sie hat festgestellt, gemäss Art. 24 Abs. 2 DBA CH-D werde von Deutschland besteuertes Vermögen nach Massgabe dieses Abkommens von der Besteuerung in der Schweiz ausgenommen. Die Schweiz könne aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Vermögen der ansässigen Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wäre. Beim Vermögensfreibetrag handle es sich um einen sogenannten Sozialabzug, was dazu führe, dass er nach Massgabe der Nettovermögensanteile auf die Schweiz und Deutschland zu verlegen sei.

#### **E. 8.2**

Dagegen wendet sich der Beschwerdeführer vor Bundesgericht, lässt aber ausser Acht, dass mit dem angefochtenen Urteil (vgl. dort E. 5) nicht das Vermögen der Ehefrau in Deutschland besteuert, sondern allein der nach schweizerischem Recht auf Ehepaare anwendbare Steuerfreibetrag unter den Ehegatten aufgeteilt und damit der für die Besteuerung des Beschwerdeführers massgebende anteilige Freibetrag bestimmt worden ist.

**E. 9**

Nach dem Dargelegten ist die Beschwerde unbegründet und kostenpflichtig abzuweisen (vgl. Art. 65 f. BGG).

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