

BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2021.198 vom 29. August 2019

BS Appellationsgericht, 2019-08-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2021.198

FR: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2021.198 du 29 août 2019

IT: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2021.198 del 29 agosto 2019

Erwägungen

E. 2

2.1 Bei der Einkommens- und Vermögensbesteuerung gilt für verheiratete Personen grundsätzlich die Ehegattenbesteuerung. Gemäss Art. 3 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG, SR 642.14) und § 9 Abs. 1 StG werden Einkommen und Vermögen der Eheleute, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (sog. Faktorenaddition; BGE 141 II 318 E. 2.2 S. 320). Dieser Zusammenrechnung von Einkommen und Vermögen der Eheleute liegt der Grundsatz der Besteuerung nach der gesamten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zugrunde (Art. 127 Abs. 2 BV; BGE 141 II 318 E. 2.2.1 S. 320 m.H. auf *Oberson, Droit fiscal suisse*, 4. Aufl. 2012, § 6 Rz. 33; *Höhn/Waldburger, Steuerrecht*, Bd. I, 2001, § 13 Rz. 16). Dementsprechend bilden die Ehegatten zivilrechtlich und wirtschaftlich eine gewisse Einheit, wobei sich die Leistungsfähigkeit des einen Partners auch nach dem Einkommen und Vermögen des anderen bestimmt.

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 des im Ausland wohnhaften Ehegatten ist insoweit nur zur Satzbestimmung des Einkommens und des Vermögens heranzuziehen (BGE 141 II 318 E. 2.2.3 S. 321, BGer 2C_452/2012 vom 7. November 2012 E. 3 m.H. auf BGE 138 II 300 E. 2.3 S. 303, BGer 2C_523/2007 vom 5. Februar 2008 E. 2.2, in: StR 63/2008 S. 364 und weiteren Hinweisen).

2.2 Der Rekurrent 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 [...] in Deutschland, erzielt ihr Einkommen in Deutschland und hat Grundeigentum und bewegliches Vermögen allein in Deutschland. Strittig ist im vorliegenden Verfahren, wie die geltend gemachten Sozialabzüge für unterstützte Personen und für Ehegatten sowie die Abzüge für den gegenüber der früheren Ehefrau geleistete Unterhalt, für Versicherungen, Beiträge an politische Parteien sowie für Zweitverdienst und der Vermögensfreibetrag im internationalen Verhältnis zwischen der Schweiz und Deutschland auszuschneiden sind.

2.3 Die Vorinstanzen haben erwogen, dass 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) das grundsätzliche Ziel verfolgt, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, und

hauptsächlich bezwecke, 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 (Hinweis auf die Botschaft zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Deutschland vom 3. Dezember 2010, Ziff. 1, BBI 2011 S. 487 ff.). Das Abkommen regle im Rahmen der Steuerausscheidung jedoch keine Abzüge oder Freibeträge. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung seien demnach die staatlichen Regeln der Schweiz, insbesondere die analoge Anwendung der Rechtsprechung zur interkantonalen Doppelbesteuerung zur Anwendung zu bringen (Urteil des Bundesgerichts vom 26. Juni 2015, in: Steuerentscheid 2015, B 11.3, Nr. 28, E. 3.3 mit weiteren Hinweisen). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung müssten bei einer internationalen Steuerausscheidung Abzüge ganz oder teilweise ins Ausland ausgeschieden werden, unabhängig davon, ob dort eine entsprechend Abzugsmöglichkeit überhaupt bestehe oder nicht (BGer 2C_95/2015 vom 27. August 2015 E. 4.7).

E. 3

Was die vorliegend strittige Verlegung von Abzügen im internationalen Verhältnis anbelangt, enthält das kantonale Steuergesetz eine Regelung betreffend die Sozialabzüge. Gemäss § 35 Abs. 4 StG werden die Sozialabzüge bei teilweiser Steuerpflicht anteilmässig gewährt. Dies bedeutet u.a., dass im Rahmen einer internationalen Steuerausscheidung 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. zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]: BGer 2C_1154/2013 und 2C_1155/2013 vom 26. Juni 2015 E. 3.2; Baumgartner, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, DBG, 2. Aufl., 2008, Art. 35 DBG N. 36; Locher, Kommentar DBG, 2. Aufl., Basel 2019, Art. 35 DBG N. 71).

Für die organischen Abzüge und die allgemeinen Abzüge fehlen explizite Regelungen im Gesetz. In Lehre und Rechtsprechung unbestritten ist jedoch bezüglich der organischen Abzüge, dass das ausländische Einkommen beziehungsweise Vermögen nach Abzug der darauf entfallenden Gewinnungskosten freizustellen ist (vgl. Simonek, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 23 A,B OECD-MA N. 83). Die sachliche Begründung hierfür liegt im Umstand, dass die fraglichen Aufwendungen ganz 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 (BGer 2C_1154/2013 und 2C_1155/2013 vom 26. Juni 2015 E. 3.2).

Die allgemeinen 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. Ist ein derartiger Zusammenhang gegeben, so liegen die allgemeinen Abzüge näher bei den organischen Abzügen, fehlt er, so haben sie eher Gemeinsamkeiten mit Sozialabzügen. In Anlehnung an die von Gesetz ■ betreffend die Sozialabzüge ■ sowie von Rechtsprechung und Lehre ■ betreffend die organischen Abzüge ■ getroffene Regelung erscheint es daher als sachgerecht, die Zuteilung der

allgemeinen Abzüge auf die verschiedenen Einkommensteile basierend darauf vorzunehmen, ob ein sachlicher Zusammenhang zwischen einer bestimmten Einkommensart und dem geltend gemachten Abzug hergestellt werden kann. Allgemeine Abzüge, welche in keinem direkten Zusammenhang mit einer bestimmten Einkommenserzielung stehen, sind daher proportional nach Lage des Reineinkommens zu verlegen (vgl. Simonek, a.a.O., Art. 23 A,B OECD-MA N 91 ff.; zum Ganzen BGer 2C_1154/2013 und 2C_1155/2013 vom 26. Juni 2015 E. 3.2).

E. 4.1

4.1.1 Mit Bezug auf die kantonale Einkommensbesteuerung verweist der Rekurrent auf seine ausschliessliche Besteuerung im Inland, welche sich aus seiner persönlichen und ausschliesslichen steuerrechtlichen Zugehörigkeit gemäss Art. 3 DBG bzw. Art. 3 StHG ergebe. Die Faktoren seiner in Deutschland ansässigen Ehefrau ohne steuerrechtliche Anknüpfungspunkte zur Schweiz seien folglich bloss satzbestimmend zu berücksichtigen, zumal Art. 9 DBG bzw. Art. 3 Abs. 3 StHG im internationalen Verhältnis keine gemeinsame Ehegattenbesteuerung zu begründen vermöge. Jeder Ehegatte sei selbständiges Steuersubjekt und begründe ein eigenes Steuerrechtsverhältnis mit dem Gemeinwesen. Auch wenn der Gemeinschaftlichkeit der Mittelverwendung und damit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehegatten im interkantonalen Verhältnis durch hälftige Teilung des beweglichen ehelichen Einkommens und Vermögens zum Gesamtsatz Rechnung getragen werden könne, rechtfertige sich eine solche Vorgehensweise im internationalen Verhältnis nicht. Die Annahme der hälftigen Faktorenteilung sei gar willkürlich, da von der Fiktion ausgegangen werde, jeder Ehegatte nutze das gesamte Einkommen und Vermögen genau zur Hälfte.

4.1.2 Was der Rekurrent damit geltend machen will, erscheint unklar. Gerade wenn das Einkommen der Ehefrau aufgrund der wirtschaftlichen Einheit der Ehegatten durch gemeinsame Mittelverwendung satzbestimmend zu berücksichtigen ist, muss auch geprüft werden, in welchem Umfang den Abzügen auf den Einkommen der Ehegatten bei der internationalen Ausscheidung bei der Bemessung des steuerbaren Einkommens des Rekurrenten Rechnung zu tragen ist. Dabei ist das interne, auf interkantonale Verhältnisse anwendbare Recht auch für die Verteilung sowohl der organischen wie auch der anorganischen Abzüge sowie der Sozialabzüge massgebend. Wie für Sozialabzüge in § 35 Abs. 4 StG bzw. in Art. 35 Abs. 3 DBG im Recht der direkten Bundessteuer explizit vorgesehen, erfolgt daher eine anteilmässige Anrechnung im Sinne eines proportionalen Verhältnisses der inländischen und ausländischen Erwerbseinkommen (Locher/Marantelli/Opel, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Aufl., Bern 2019, S. 678). Eine hälftige Faktorenteilung steht dabei gar nicht zur Diskussion.

Ebenfalls nicht zur Diskussion steht eine gemeinsame Ehegattenbesteuerung in der Schweiz, weshalb der Rekurrent aus der sich darauf beziehenden Rechtsprechung des Bundesgerichts, wonach im internationalen Verhältnis im Unterschied zu interkantonalen Verhältnissen (vgl. dazu BGE 141 II 318) keine gemeinsame Ehegattenbesteuerung erfolge (BGer 2C_799/2017 vom 18. September 2018 E. 4.2.1.4 m.H. auf BGer 2A.421/2000 vom 11. Mai 2001 E. 3c), nichts zu seinen Gunsten abzuleiten vermag. Streitig ist allein die Ausscheidung der Abzüge, welche vom Rekurrenten unter Berücksichtigung des Bestands seiner steuerrechtlich relevanten Ehe von seinen in der Schweiz steuerbaren Einkünften gemacht werden dürfen.

4.3 Weiter rügt der Rekurrent die Behandlung der von ihm zu leistenden Unterhaltsbeiträge an seine ehemalige Ehegattin.

4.3.1 Er macht geltend, dass er gemäss Urteil des Zivilgerichts Basel-Stadt vom 3. Juli 2012 verpflichtet sei, seiner Ex-Ehefrau Alimente zu bezahlen. Seine Unterstützungsverpflichtung bzw. die Zahlung von Unterhaltsbeiträgen an die Ex-Ehegattin 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. Die Alimente an die Ex-Frau gehörten zu den allgemeinen Abzügen gemäss Art. 33 Abs. lit. c DBG und unterlägen aufgrund ihres sachlichen Zusammenhangs mit dem allein vom Rekurrenten erzielten Einkommen nicht einer proportionalen Ausscheidung (Hinweis auf BGer 2C_95/2015, 2C_96/2015 vom 27. August 2015 Erw. 4.3). Sie seien demnach voll abzugsfähig.

4.3.2 Darin kann dem Rekurrenten nicht gefolgt werden. Mit seiner Argumentation verkennt der Rekurrent, dass rechtlich und tatsächlich ungetrennt lebende Ehegatten steuerrechtlich eine wirtschaftliche Einheit bilden und von ihrer gemeinsamen Mittelverwendung ausgegangen wird. Ihre Einkommen werden daher gemäss Art. 3 Abs. 3 StHG und § 9 Abs. 1 StG zusammengerechnet. Diese Zusammenrechnung erfolgt zur Bestimmung des Steuersatzes auch dann, wenn nur ein Ehegatte im Kanton steuerpflichtig ist. Aufgrund dieser aus Art. 163 Abs. 1 ZGB fliessenden gegenseitigen Unterhaltspflicht der Ehegatten nach Massgabe ihrer jeweiligen «Kräfte» belasten Unterhalts- und Unterstützungsverpflichtungen eines Ehegatten gegenüber Dritten im Ergebnis beide Ehegatten und mindern ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit anteilmässig. Daran ändert der Umstand, dass Unterhalts- und Unterstützungsleistungen vom Leistenden in Abzug gebracht werden können, nichts. Werden Ehegatten als wirtschaftliche Einheit im Grundsatz zusammen besteuert, zielt der entsprechende Hinweis des Rekurrenten ins Leere.

Unerfindlich ist schliesslich, was der Rekurrent aus BGer 2C_95/2015 vom 27. August 2015 Erw.

E. 4.3

für seinen Standpunkt ableiten möchte. Dort stellt das Bundesgericht fest, dass «allgemeine Abzüge, welche in keinem direkten Zusammenhang mit einer bestimmten Einkommenserzielung» stünden, «proportional nach Lage des Reineinkommens zu verlegen» seien. Der Abzug von Unterhaltsbeiträgen steht nicht im Zusammenhang mit einer bestimmten Einkommenserzielung. Gerade bei einem wiederverheirateten Unterhaltsschuldner ist deren Fortbestand auch nach Massgabe der Leistungsfähigkeit der neuen Ehegatten insgesamt geschuldet. Deshalb sind sie im internationalen Verhältnis wie im interkantonalen Verhältnis nach Massgabe der Nettoeinkommensanteile zu verlegen (Betschart, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh [Hrsg.] Kommentar Interkantonaales Steuerrecht, 2. Aufl., Basel 2021, § 24 N 38 ff., 41).

4.4 Der Rekurrent rügt sodann die Behandlung des Abzugs seiner Beiträge an die [...]partei. Er macht dabei geltend, dass der von ihm geleistete Beitrag an seine Partei ein mit seiner Arbeit als Richter direkt verbundener Aufwand darstelle. Seine Wiederwahl hänge davon ab, ob er seine Mandatssteuer pünktlich bezahle, andernfalls er der Unterstützung der National- und Ständeräte seiner Partei verlustig ginge. Es handle sich dabei um einen organischen Abzug, der nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung voll abzugsfähig sei. Selbst wenn man den Beitrag aber als anorganischen Abzug qualifizieren würde, wäre er

abzugsfähig, weil dieser Aufwand direkt mit der Arbeit des Rekurrenten zusammenhänge. Deshalb sei auch dieser Betrag voll abzugsfähig und unterliege keiner Steuerauscheidung.

Auch darin kann dem Rekurrenten nicht gefolgt werden. Grundlage der Abzugsfähigkeit der Beiträge des Rekurrenten an die Partei, welcher er angehört, ist § 32 Abs. 1 lit. j StG. Danach können Mitgliederbeiträge und Zuwendungen an politische Parteien bis zu einem Gesamtbetrag von CHF 10'000.00 von den Einkünften in Abzug gebracht werden. Der Abzug ist daher von der Stellung des Rekurrenten als Richter unabhängig. Ausserhalb dieses gesetzlichen Rahmens sind Mandatsabgaben von Magistratspersonen an politische Parteien steuerlich nicht abzugsfähig. Mandatssteuern sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung keine Gewinnungskosten, welche steuerlich vom Einkommen in Abzug gebracht werden können (BGE 124 II 29 E. 5a S. 36). Daran ändert auch die vom Rekurrenten replicando nachgewiesene, im Jahr 2019 erfolgte Rechnungsstellung durch die [...]partei nichts.

E. 5

5.1 Mit Bezug auf die kantonale Vermögenssteuer verweist der Rekurrent darauf, dass sich das Vermögen seiner Ehefrau ausschliesslich in Deutschland befinde. Es sei daher «gänzlich frei zu stellen und ledig[lich] dem Progressionsvorbehalt zu unterstellen». Er beruft sich dabei auf das Bundesgerichtsurteil 2C_698/2015 vom 29. August 2016 (E. 3.2.2). Er stellt sich auf den Standpunkt, das Vorgehen der Steuerrekurskommission mit der Repartition der in Deutschland liegenden und ausschliesslich der Ehefrau gehörenden Grundstücke sowie ihres beweglichen Vermögens und der entsprechenden Steuerauscheidung widerspreche Art. 6 Abs. 1 und Art. 9 Abs. 1 DBG, Art. 3 Abs. 3 Satz 1 StHG sowie Art. 6 und 22 Absätze 1, 2 und 6 DBA CH-D sowie grundsätzlich der in Art. 26 BV verankerten Eigentumsgarantie. Die in Deutschland liegenden Grundstücke unterlägen nicht der Repartition. Das Vorgehen der Steuerrekurskommission verletze das völkerrechtlich verbindliche DBA CH-D. Weiter macht er geltend, der Freibetrag von CHF 150'000.00 für die Berechnung des steuerbaren Vermögens sei kein Sozialabzug, sondern gehöre gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zu den allgemeinen (anorganischen) Abzügen, welche bei Sachzusammenhang entgegen der Ansicht der Steuerrekurskommission nicht der proportionalen Steuerauscheidung beim Einkommen unterlägen (Hinweis auf BGer 2C_95/2015, 2C_96/2015 vom 27. August 2015 Erw. 4.2). Dieses Prinzip habe mangels anderer gesetzlicher Grundlage auch beim beweglichen Vermögen Geltung zu haben, andernfalls er durch den Progressionsvorbehalt übermässig belastet und das vom DBA CH-D statuierte Repartitionsverbot wirkungslos würde. Da sich nur ein Sachzusammenhang mit dem in der Schweiz liegenden Vermögen (Bankkonti) des Rekurrenten ergebe, aber kein Sachzusammenhang mit dem ausschliesslich in Deutschland liegenden Vermögen der Ehefrau vorliege, sei sein steuerbares Vermögen wie beantragt auf CHF 94'108.00 festzusetzen.

5.2 Der Freibetrag gemäss § 49 StG von CHF 150'000.00 ist von den Vorinstanzen nach Massgabe der Nettovermögensanteile auf die Schweiz und Deutschland verlegt worden. Sie stellten fest, gemäss Art. 24 Abs. 2 DBA CH-D würde nach Massgabe dieses Abkommens von Deutschland besteuertes Vermögen 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. Darin ist den Vorinstanzen zu folgen.

5.3 Bei seiner Berufung auf BGer 2C_698/2015 vom 29. August 2016 übersieht der Rekurrent, dass sich dieser Entscheid ■ wie schon aus dem von ihm explizit zitierten Abschnitt, wonach es um die Frage der «Doppelbesteuerung von Einkünften aus ausländischem Grundbesitz» geht ■ nicht auf die Vermögens-, sondern die Einkommensbesteuerung bezieht. Er ist daher bezüglich der Vermögensbesteuerung nicht einschlägig. Nicht ersichtlich ist im Übrigen, was der Rekurrent aus der Qualifikation des Vermögensfreibetrages als anorganischem Abzug ableiten möchte. Zutreffend ist, dass der Freibetrag nicht mit der Vermögensbildung in direkter Beziehung steht (vgl. zur Terminologie: Locher, Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, Bern 2014, S. 240 f.). Auch solche werden anteilmässig angerechnet (vgl. Locher/Marantelli/Opel, a.a.O., S. 678). Auch aus BGer 2C_95/2015 vom 27. August 2015 E. 4.7 kann der Rekurrent nichts zu seinen Gunsten ableiten. Vielmehr bestätigt das Bundesgericht in jenem Entscheid das aus dem interkantonalen Steuerrecht auf internationale Verhältnisse übertragene Prinzip der proportionalen Aufteilung von Abzügen, unabhängig vom Bestand entsprechender Abzugsmöglichkeiten im Ausland.

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