



zsis)



Besteuerung Ehegatten im internationalen Verhältnis

QUICK READ Die Besteuerung von Ehegatten im internationalen Verhältnis führt in der Praxis immer wieder zu rechtlichen und veranlagungstechnischen Schwierigkeiten. Von Ehegatten im internationalen Verhältnis ist die Rede, wenn nur ein Ehegatte in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig ist, während der andere Ehegatte keine persönliche oder wirtschaftliche Zugehörigkeit in der Schweiz hat. Die Ehegatten leben in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage des in der Schweiz steuerpflichtigen Ehegattens ist die Faktorenaddition zu berücksichtigen. Eine Steuerpflicht in der Schweiz wird nur aufgrund persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit begründet. Die Steuerpflicht ist bei persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt. Bei beschränkter Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts auf die in der Schweiz steuerbaren Faktoren begrenzt.

Im interkantonalen Verhältnis begründet die Faktorenaddition eine Gemeinschaftsbesteuerung. Anders dagegen im internationalen Verhältnis: Hier begründet die Faktorenaddition praxisgemäss keine gemeinsame Ehegattenbesteuerung. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts rechtfertigt sich eine analoge Anwendung der im interkantonalen Verhältnis angewandten Praxis der hälftigen Aufteilung der Steuerfaktoren bei Auseinanderfallen des Hauptsteuerdomizils und Familiensteuerdomizils nicht. Dies würde zu einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung insb. gegenüber den in ungetrennter Ehe lebenden Steuerpflichtigen führen.

Für die Ermittlung der massgebenden Bemessungsgrundlage sind nur die Faktoren des in der Schweiz steuerlich zugehörigen Ehegatten zu berücksichtigen. Dies gilt auch für die internationale Steuerausscheidung. Daraus folgt, dass nur die Schulden und Schuldzinsen des in der Schweiz Steuerpflichtigen zu berücksichtigen und nach Lage seiner Aktiven proportional zu verlegen sind. Die tatsächlichen oder fiktiven Faktoren des im Ausland ansässigen Ehegattens dürfen nicht in die Steuerausscheidung mit einbezogen werden. Die Steuerfaktoren des in der Schweiz steuerrechtlich nicht zugehörigen Ehegatten sind unter Anwendung des Verheiratetentarifs ausschliesslich für die Festsetzung des massgebenden Steuersatzes (Satzbestimmung) zu berücksichtigen. Da das zur Satzbestimmung heranzuziehende Einkommen und Vermögen des im Ausland ansässigen Ehegatten nicht ermessenweise festgesetzt werden darf wird in der Praxis auf die Maximalsätze abgestellt.



Petra CAMINADA
Dr. iur., dipl. Steuerexpertin
Steuerexpertin | von Ah & Partner
petra.caminada@vonahpartner.ch



Stephanie A. BRAWAND
lic. iur., MAS FH in Corporate Taxation,
LL.M. International Corporate Taxation
Leiterin Steuerberatung und Consulting, Mitglied
der Geschäftsleitung | Transforma AG
stephanie.brawand@transforma.ch



QUICK READ 14**HAUPTTEIL** 15

1. Vorbemerkungen	15
2. Grundlagen	16
3. Zwischenfazit	21
4. Rechtsprechung	21
5. Fazit	28

1. Vorbemerkungen

Die im Steuerrecht seit jeher verankerte Ehegatten- **1**
besteuerung hat ihren Ursprung im Zivilrecht, konkret im alten Eherecht⁰¹. Zu Beginn des Jahrhunderts hiess es im damals geltenden Zivilgesetzbuch (ZGB) unter der Marginale *«Rechte und Pflichten»* beim Ehemann: *«Der Ehemann ist das Haupt der Gemeinschaft [...] und hat für den Unterhalt von Weib und Kind in gebührender Weise Sorge zu tragen»*.⁰² Die Ehefrau steht andererseits dem Manne mit Rat und Tat zur Seite und hat ihn in seiner Sorge für die Gemeinschaft nach Kräften zu unterstützen. *«Sie führt den Haushalt»*.⁰³ Die Einkünfte der Ehefrau und die natürlichen Früchte des Frauengutes werden unter Vorbehalt der Bestimmungen über das Sondergut auf den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit oder Trennung hin Eigentum des Ehemannes (Art. 195 Abs. 3 aZGB).

Mit Revision des Eherechts, die am 1. Januar 1988 in **2**
Kraft trat, wurden die veränderten Verhältnisse der Gesellschaft und insbesondere der ehelichen Gemeinschaft berücksichtigt, was bei der Verabschiedung von DGB⁰⁴ und StHG⁰⁵ im Dezember 1990 jedoch nicht nachvollzogen wurde. Das DBG führt in Art. 9 das Regime der *«Ehegattenbesteuerung»* des Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt)⁰⁶ weiter. Die Ehefrau führte den Haushalt und konnte – ohne Einwilligung des Ehemannes – nicht anderswo arbeiten. Die Vermögenerträge gehörten sowieso dem Ehemann, somit

⁰¹ Vor der Revision des Eherechts, welches per 1.1.1988 in Kraft trat.

⁰² Art. 160 aZGB.

⁰³ Art. 161 Abs. 3 aZGB; Behnisch, Urs, Probleme der Ehegattenbesteuerung, in: jusletter.ch v. 7. August 2000, Rz. 1 ff.

⁰⁴ Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990, SR 642.11.

⁰⁵ Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990, SR 642.14.

⁰⁶ AS 56 1947.



rechtfertigte sich eine Zurechnung und Besteuerung derselben bei ihm. Die Ehefrau hat entsprechend auch keine Verfahrenspflichten. Die in der Schweiz geltende Ehegattenbesteuerung ist seit langem Gegenstand heftiger Diskussionen und gerichtlicher Auseinandersetzungen.⁹⁷ Mit Revision des DBG und StHG ist zwar klar, dass die Ehefrau selbst steuerpflichtig und Teil eines Steuerrechtsverhältnisses mit eigenen Rechten und Pflichten ist. Reformen der Familienbesteuerung mit Wechsel zu einem Vollsplitting, (modifizierter) Individualbesteuerung oder Familiensplitting⁹⁸, scheiterten. Die Volksabstimmung vom 28. Februar 2016 über die Volksinitiative «Für Ehe und Familie – gegen die Heiratsstrafe» annullierte das Bundesgericht mit Urteil vom 10. April 2019.⁹⁹ Auch knapp 20 Jahre nach dem Jahrhundertwechsel gibt es sie noch, die «Ehegattenbesteuerung». Mit dem Bundesgesetz «ausgewogene Paar- und Familienbesteuerung» soll die Revision der Ehepaarbesteuerung nochmals an die Hand genommen werden.¹⁰

2. Grundlagen

2.1. Steuerliche Zugehörigkeit

2.1.1. Persönliche Zugehörigkeit

- 3 Gemäss Art.3 Abs.1 DBG bzw. Art.3 Abs.1 StHG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton bzw. in der Schweiz haben. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton bzw. in der Schweiz hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Art.3 Abs.2 DBG bzw. Art.3 Abs.2 StHG). Ein Aufenthalt im Sinne von Art.3 Abs.3 DBG bzw. von Art.3 Abs.1 StHG liegt vor, wenn eine Person sich, ungeachtet vorübergehender Unterbrechung, zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit während mindestens 30 Tage oder ohne Ausübung einer Erwerbstätigkeit während mindestens 90 Tage im Kanton bzw. in der Schweiz aufhält.

2.1.2. Wirtschaftliche Zugehörigkeit

Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton bzw. in der Schweiz sind gemäss Art.4 Abs. 1 DBG bzw. Art.4 Abs.1 StHG aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie

- Inhaber, Teilhaber oder Nutzniesser von Geschäftsbetrieben im Kanton bzw. in der Schweiz sind;
- im Kanton bzw. in der Schweiz Betriebstätten unterhalten;
- an Grundstücken im Kanton bzw. in der Schweiz Eigentum, dingliche oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben; oder
- im Kanton bzw. in der Schweiz gelegene Grundstücke vermitteln oder damit handeln.

Wirtschaftlich zugehörig sind gemäss Art.5 Abs.1 5 DBG bzw. Art.4 Abs.2 StHG auch diejenigen natürlichen Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, die

- in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben;
- Einkommen als Mitglied der Verwaltung oder Geschäftsführung von juristischen Personen mit Sitz oder Betriebstätte in der Schweiz beziehen;

⁹⁷ Behnisch, jusletter.ch v. 7. August 2000, Rz. 26.

⁹⁸ Botschaft zum Steuerpaket 2001 vom 28. Februar 2001, BBl 2001, 2983 ff. (zit. Botschaft zum Steuerpaket 2001), 2992 ff.; s. auch Bericht der Expertenkommission zur Überprüfung des schweizerischen Systems der Familienbesteuerung unter Leitung von Peter Locher, erstattet dem Finanzdepartement, Bern 1998.

⁹⁹ Urteile des Bundesgerichts 1C_315/2018, 1C_316/2018, 1C_329/2018, 1C_331/2018, 1C_335/2018, 1C_337/2018, 1C_338/2018, 1C_339/2018, 1C_347/2018 vom 10. April 2019.

¹⁰ Der Bundesrat verabschiedete am 14. August 2019 eine Zusatzbotschaft zum Bundesgesetz «ausgewogene Paar- und Familienbesteuerung», BBl 2019 5787.



- Gläubigerin oder Nutzniesser von durch ein Pfandrecht auf ein Schweizer Grundstück gesicherten Forderungen sind;
- aufgrund eines früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses Leistungen von einer Arbeitgeberin oder einer Vorsorgeeinrichtung mit Sitz in der Schweiz erhalten;
- Leistungen aus schweizerischen privatrechtlichen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge erhalten; oder
- Leistungen für Arbeit im internationalen Verkehr von einer Arbeitgeberin mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz erhalten.

2.1.3. Umfang der Steuerpflicht

- 6 Auf Ebene der direkten Bundessteuer ist der Umfang der Steuerpflicht in Art.6 DBG geregelt. Das StHG enthält keine entsprechende Bestimmung. Dadurch können die Kantone zwar eigene Bestimmungen zum Umfang der Steuerpflicht erlassen, sind jedoch in Bezug auf interkantonale Verhältnisse durch das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung eingeschränkt.¹¹
- 7 Gemäss Art.6 Abs.1 DBG ist die Steuerpflicht bei persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt. Sie erstreckt sich jedoch nicht auf im Ausland befindliche Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke. Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt sich die Steuerpflicht auf die Teile des Einkommens und Vermögens, für die nach Art.4 und 5 DBG eine Steuerpflicht in der Schweiz besteht. Dabei ist gemäss Art.6 Abs.2 DBG mindestens das in der Schweiz erzielte Einkommen zu versteuern. Besteht nur für einen Teil des Einkommens und Vermögens eine Steuerpflicht im Kanton bzw. in der Schweiz, ist die Steuer für die im Kanton bzw. in der Schweiz steuerbaren Werte zum Satz, der dem gesamten Einkommen und Vermögen entspricht, zu entrichten (Art.7 Abs.1 DBG). Steuerfreie Beträge werden anteilmässig zum Abzug zugelassen.¹²

2.1.4. Ansässigkeit nach bilateralem Recht

Wie ausgeführt, kann eine natürliche Person im Kanton bzw. in der Schweiz unbeschränkt oder nur beschränkt steuerpflichtig sein, wobei die Steuerpflicht an die persönliche bzw. an die wirtschaftliche Zugehörigkeit anknüpft. Wird die Steuerpflicht in der Schweiz durch eine wirtschaftliche Zugehörigkeit begründet, steht diese unweigerlich in Konflikt mit den Besteuerungsansprüchen des Ansässigkeitsstaates der betreffenden Person. Es sei denn, es handelt sich dabei um ein Geschäftsbetrieb, eine Betriebsstätte oder um ein Grundstück im Ausland,¹³ da diese gemäss DBG bzw. kantonalem Gesetz bereits unilateral von der Besteuerung ausgenommen sind.

Besteht zwischen der Schweiz und dem anderen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen, wird darin festgelegt, welchem Staat das Besteuerungsrecht zukommt. Dabei kann das Doppelbesteuerungsabkommen lediglich das Besteuerungsrecht eines Staates begrenzen, jedoch kein neues Besteuerungsrecht begründen. Ein Doppelbesteuerungsabkommen kann selbstredend nur auf natürliche Personen Anwendung finden, die in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Regelmässig gilt eine natürliche Person als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Orts ihrer Geschäftsleitung oder eines ähnlichen Grundes unbeschränkt steuerpflichtig ist.¹⁴ Gilt eine

¹¹ Oesterhelt Stefan/Seiler Moritz, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Auflage, Basel, Art. 4 N 10 (zit. Autor, in: Zweifel/Beusch, Komm. StHG).

¹² So Beispiel auch in § 6 Abs. 1 Steuergesetz des Kantons Zürich.

¹³ Vgl. dazu vorstehend «2.1.3. Umfang der Steuerpflicht».

¹⁴ Art. 4 Abs. 1 OECD-Musterabkommen 2017 auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 21. November 2017 (OECD-MA).



natürliche Person aufgrund der genannten Merkmale als in beiden Vertragsstaaten unbeschränkt steuerpflichtig, so ist anhand der im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen festgelegten Kriterien (sogenannte Kaskade) zu prüfen, welchem Vertragsstaat das unbeschränkte Besteuerungsrecht zukommt.

- 10 Kann auch aufgrund dieser Kriterien nicht entschieden werden, welchem Vertragsstaat das unbeschränkte Besteuerungsrecht zukommt, haben die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Ansässigkeit der natürlichen Person im Verständigungsverfahren festzulegen. Dem anderen Vertragsstaat kommt allenfalls ein beschränktes Besteuerungsrecht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit zu.

2.2. Faktorenaddition

- 11 Gemäss Art.9 Abs.1 DBG und Art.3 Abs.3 StHG wird das Einkommen und Vermögen von Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammen gerechnet (sog. «Faktorenaddition»).
- 12 Die Gemeinschaftsbesteuerung setzt mit der Heirat ein, setzt also die Existenz der ehelichen Gemeinschaft und eine Gemeinschaftlichkeit der Mittel voraus. Im Umkehrschluss liegt eine faktische Trennung vor, wenn u.a. keine gemeinsame eheliche Wohnung vorliegt, der gemeinsame Haushalt aufgehoben wird und damit an der Fortführung der ehelichen Gemeinschaft nicht mehr festgehalten wird. Eine solche Trennung führt zu einer getrennten Besteuerung der Ehegatten. Das Vorliegen zweier verschiedener Wohnsitze allein führt jedoch noch nicht zur Aufhebung der Ehegattenbesteuerung.¹⁵ Leben die Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe, hat jedoch nur ein Ehegatte seinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, während der andere Ehegatte im Ausland wohnt, ist der in der Schweiz wohnhafte Ehegatte für sein gesamtes Einkommen und Vermögen subjektiv steuerpflichtig; vorbehalten bleiben im Ausland gelegene Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke.

Spätestens seit dem Ende der Umsetzungsfrist des StHG am 1. Januar 2001 ist klar, dass die Ehefrau selbst steuerpflichtig ist und Teil eines Steuerrechtsverhältnisses zum Kanton ist, aus dem ihr Rechte und Pflichten erwachsen.¹⁶ Unter der Herrschaft des BdBST sah der historische Gesetzgeber die Ehefrau noch als Dritte im Veranlagungsverfahren des Ehemannes, die nur dann ins Verfahren mit eingezogen wurde, wenn es bei Ehemann nichts mehr zu holen gab.¹⁷ Obschon Ehemann und Ehefrau grundsätzlich als zwei Steuersubjekte mit eigenen Rechten und Pflichten gelten, geht das Bundesgericht im interkantonalen Verhältnis davon aus, dass sie steuerlich als Einheit zu behandeln sind und zwar namentlich auch dann, wenn nur einer der beiden Ehegatten ein Merkmal der persönlichen oder wirtschaftlichen Zugehörigkeit zur Schweiz erfüllt.¹⁸

Anders als im interkantonalen Verhältnis,¹⁹ vermögen Art.9 DBG und Art.3 Abs.3 StHG im internationalen Verhältnis praxismässig jedoch keine gemeinsame Ehegattenbesteuerung zu begründen.²⁰ In den bisher vom Bundesgericht beurteilten Fällen war jeweils der andere Ehegatte in der Schweiz überhaupt nicht steuerpflichtig. Es bestand weder eine persönliche noch wirtschaftliche Zugehörigkeit in der Schweiz.²¹

¹⁵ Locher Peter, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 1. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 9 Rz. 9 ff. (zit. Locher, Komm. DBG); KS ESTV Nr. 30 vom 21.12.2010 «Ehepaar- und Familienbesteuerung», 1.3.

¹⁶ Oesterhelt Stefan/Seiler Moritz, in: Zweifel/Beusch, Komm. StHG, Art. 3 N 93 f.; vgl. auch vorstehend «1. Vorbemerkungen».

¹⁷ Behnisch, jusletter.ch, Rz. 7; Art. 90 Abs. 7 BdBST.

¹⁸ BGE 141 II 318, E. 2.2.1 in StE 2015 B 13.1 Nr. 21 = StR 71 (2016), S. 153 = RDAF 2016 II 62; BGE 128 I 317, E. 2.2.4.

¹⁹ BGE 141 II 318, E. 2.2.3.

²⁰ Urteile des Bundesgerichts 2C_799/2017 und 2_800/2017 vom 18. September 2018, E. 4.2.1.4 = ZStP 4/2018, S. 295 ff. = StR 74 (2019), S. 53 ff.

²¹ Urteil des Bundesgerichts 2C_1205/2013 vom 18. Juni 2015, E. 2.2; Urteil des Bundesgerichts 2A.421/2000 vom 11. Mai 2001 in StE 2001 B 11.3 Nr. 12, E. 3c.



Mit Urteil vom 18. September 2018²² hielt das Bundesgericht erstmals explizit fest, dass diese Praxis analog auch dann anwendbar ist, wenn der eine Ehegatte in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig ist und der andere Ehegatte lediglich beschränkt aufgrund wirtschaftlicher Anknüpfung steuerpflichtig ist.

- 15 Für die Bestimmung des Steuersatzes ist, unter Anwendung des Verheiratetentarifs und der Sozialabzüge für Verheiratete, auf das gesamte eheliche Einkommen und Vermögen abzustellen (sog. Progressionsvorbehalt; Art. 7 Abs. 1 DBG²³). Die Faktorenaddition wirkt sich bei internationalen Ehegattenverhältnissen lediglich auf die Satzbestimmung aus, d.h. ist einzig massgebend für die Frage des auf das steuerbare Einkommen und Vermögen anwendbaren Steuersatzes.²⁴ Keine Auswirkungen zeigt die Faktorenaddition jedoch auf die subjektive Steuerpflicht und auf die damit massgebende Bemessungsgrundlage.²⁵ Die subjektive Steuerpflicht der Ehegatten richtet sich ausschliesslich nach den in Art. 3 ff. DBG und Art. 3 ff. StHG statuierten Vorschriften. Jeder Ehegatte ist ein selbständiges Steuersubjekt und begründet ein eigenes Steuerrechtsverhältnis mit dem Gemeinwesen.²⁶

2.3. Solidarhaftung

- 16 Gemäss Art. 13 Abs. 1 DBG²⁷ haften Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, grundsätzlich solidarisch für die Gesamtsteuer. Dies folgt aus dem Prinzip der steuerlichen Einheit der Familie.²⁸ Ist ein Ehepartner nur beschränkt oder gar nicht in der Schweiz steuerpflichtig, so muss die Solidarhaftung i.S.v. Art. 13 Abs. 1 DBG entfallen, da für diesen Partner nur ein beschränktes oder gar kein Steuerrechtsverhältnis zur Schweiz besteht. Wie in der gerichtlichen Praxis festgelegt, ist ein in der Schweiz nur beschränkt steuerpflichtiger Ehegatte nur für das Einkommen steuerpflichtig, für das eine Steuerpflicht gemäss Art. 4 Abs. 1 DBG Art. 5 DBG bzw. Art. 4 StHG besteht. Eine gemeinsame Ehegattenbesteuerung entfällt.²⁹

In seinem jüngsten Urteil vom 15. August 2019³⁰ hatte das Bundesgericht die Haftungsfrage im Rahmen der Vollstreckung einer Hinterziehungsbusse zu beurteilen. Es hielt zunächst fest, dass es sich beim direktsteuerlichen Hinterziehungsverfahren (Art. 175 ff. DBG) – anders als beim Veranlagungs- und Nachsteuerungsverfahren – um eine strafrechtliche Anklage i.S.v. Art. 6 Ziff. 1 EMRK³¹ handle. Die Hinterziehungsbusse als strafrechtliche Sanktion habe höchstpersönlichen

²² Urteile des Bundesgerichts 2C_799/2017 und 800/2017 vom 18. September 2018, E. 4.2.1.4 = ZStP 4/2018, S. 295 ff. = StR 74 (2019), S. 53 ff.

²³ Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Zürich vom 7.4.1993 in StE 1993 B 11.3 Nr. 6, E. 2; siehe auch «Persönliche oder wirtschaftliche Zugehörigkeit nur eines Ehegatten»; Im Steuerharmonisierungsgesetz findet sich keine analoge Bestimmung.

²⁴ Vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.421/2000 vom 11. Mai 2001 in StE 2001 B 11.3 Nr. 12, E. 3 dd; Rechtsprechung des Bundesgerichts bestätigt in Entscheidung der Steuerrekurskommission des Kantons Zürich vom 26. September 2002, 1ST.2001.454.

²⁵ Reich Markus, Steuerrecht 2. Aufl., Zürich 2012, § 12 N 18 (zit. Reich, Steuerrecht).

²⁶ Locher, Komm. DBG, Art. 9 Rz. 21; so auch Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Meuter Hans-Ulrich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 7 N 23 (zit. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Komm. ZH).

²⁷ Im Steuerharmonisierungsgesetz findet sich keine analoge Bestimmung; so. z.B. § 12 Abs. 1 StG ZH.

²⁸ KS ESTV Nr. 30 vom 21.12.2010, Ehepaar- und Familienbesteuerung, 6.1.

²⁹ Urteil des Bundesgerichts 2C_799/2017 und 2C_800/2017 vom 18. September 2018, E. 4.2.1.3 f. = ZStP 4/2018, 295 ff. = StR 74 (2019), S. 53 ff.

³⁰ Urteil des Bundesgerichts 2C_689/2019 vom 15. August 2019 = StR 74 (2019), S. 746 ff. = ASA 88 (2019/2020), S. 349 ff.

³¹ Europäische Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) vom 4. November 1950, SR 0.101.



Charakter. Sie sei unübertragbar und daher auch unvererblich. Eine Busse diene nicht den Vermögensinteressen des Staates, sondern bezwecke einzig die Bestrafung der Täterschaft. Entsprechend finde sich bundesrechtlich keine Grundlage für die Annahme der Eheleute, dass die Ehefrau in Anwendung von Art. 13 Abs. 1 DBG (qua Faktorenaddition) auch für die Hinterziehungsbusse, die gegenüber dem Ehemann ausgesprochen werden, hafte. Daraus ergibt sich, dass die Hinterziehungsbusse von vornherein keine «gemeinsame» Schuld der Eheleute, sondern die alleinige Schuld des Delinquenten darstellt.³²

- 18 Weiter führt das Bundesgericht aus, dass es sich hinsichtlich der sichergestellten Steuer anders verhalte: Wenn eine Solidarschuld besteht, ist es Sache des Gläubigers zu entscheiden, welche der solidarisch haftenden Personen er belangen will.³³ Er kann wahlweise von allen Solidarschuldern je nur einen Teil oder das Ganze fordern (Art. 144 Abs. 1 OR). Dies gilt auch im Verhältnis zwischen dem anspruchsberechtigten Gemeinwesen und der abgabepflichtigen Person.³⁴ Im Falle von Ehegatten, die die Voraussetzungen von Art. 13 Abs. 1 DBG erfüllen, kann die Veranlagungsbehörde beide, den einen oder den anderen Ehegatten betreiben.³⁵ Dies gelte umso mehr, wenn es um Sicherstellungsverfügungen (Art. 169 DBG) gehe; da es sich dabei lediglich um eine vorläufige Massnahme handle, die keinen Einfluss auf Bestand und Höhe der Steuerforderung habe und damit auch nichts präjudiziere.³⁶

2.4. Verfahrenspflichten

- 19 Ehegatten üben die der steuerpflichtigen Person zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam aus (Art. 113 Abs. 1 DBG und Art. 40 Abs. 1 StHG). Damit wird dem in Art. 8 Abs. 3 BV³⁷ statuierten Grundsatz der Gleichberechtigung zwischen Mann und Frau und der Gleichstellung der Ehegatten im Steuerverfahren Rechnung getragen.³⁸ Daraus kann abgeleitet werden, dass die Eheleute im selben Verfahren als gleichberechtigte Steuerpflichtige zusammen zu veranlagern sind. Die Notwendig-

keit der gemeinsamen Veranlagung von Ehegatten ergibt sich bereits aus Art. 9 Abs. 1 DBG und Art. 3 Abs. 3 StHG (Faktorenaddition). Die gemeinsame Veranlagung bedingt – wie oben ausgeführt – wiederum, dass beide Ehegatten in der Schweiz bzw. im Kanton subjektiv steuerpflichtig sind. Dies ist sowohl bei der Steuerpflicht qua persönlicher Zugehörigkeit als auch qua wirtschaftlicher Zugehörigkeit der Fall.³⁹ Es kommt nicht darauf an, ob die Ehegatten auf dieselbe Art steuerpflichtig sind. Wesentlich ist lediglich, dass sie im ordentlichen Verfahren veranlagt werden können.⁴⁰

³² Urteil des Bundesgerichts 2C_689/2019 vom 15. August 2019, E. 2.2.2 – 2.2.4 = StR 74 (2019), S. 746 ff. = ASA 88 (2019/2020), S. 349 ff.

³³ Urteil des Bundesgerichts 2C_689/2019 vom 15. August 2019, E. 2.2.6 = StR 74 (2019), S. 746 ff. = ASA 88 (2019/2020), S. 349 ff.; so bereits Urteil des Bundesgerichts 2C_498/2016 vom 3. Juni 2016, E. 6 zu Art. 13 Abs. 1 DBG.

³⁴ Urteile des Bundesgerichts 2C_58/2015 und 2C_59/2015 vom 23. Oktober 2013, E. 5.1 = ASA 84 (2015/2016), S. 391.

³⁵ Curchod Pierre, in: Yves Noel/Florence Aubry Girardin (Hrsg.), Commentaire romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, Art. 165 N 10.

³⁶ Urteile des Bundesgerichts 2C_669/2016 und 2C_670/2016 vom 8. Dezember 2016, E. 2.3.2.

³⁷ Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999, SR 101.

³⁸ Vgl. auch Zweifel Martin/Casanova Hugo/Beusch Michael/Hunziker Silvia, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl., Zürich 2018, § 17 N 1 (zit. Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Steuerverfahrensrecht).

³⁹ Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Steuerverfahrensrecht, § 17 N 4 auch zum Folgenden.

⁴⁰ Die Regelung von Art. 113 DBG und Art. 40 StHG ist ihrer Natur nach nur auf das ordentliche Verfahren und nicht auf das Quellensteuerverfahren anwendbar.



20 Vorausgesetzt wird ferner, dass die Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben.⁴¹ Als Folge werden im Umkehrschluss die Ehegatten bei rechtlicher oder tatsächlicher Trennung je selbständig besteuert und üben die ihnen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten getrennt aus.⁴²

3. Zwischenfazit

21 Ist lediglich ein Ehegatte in der Schweiz qua persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, während der andere Ehegatte keine steuerliche Anknüpfung in der Schweiz hat, besteht auch nur ein Steuerrechtsverhältnis. Zivilrechtlich können die Ehegatten ihren Wohnsitz je selbständig bestimmen (vgl. Art. 23 ZGB). Folglich kann bei fehlender steuerlicher Zugehörigkeit eines Ehegatten in der Schweiz keine gemeinsame Veranlagung vorgenommen werden. Den im Ausland wohnhaften Ehegatten treffen somit keine Verfahrens- und Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren.

22 Ebenso wenig darf aus dem Grundsatz, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Ehegatten aus dem Gesamteinkommen und -vermögen zum Ausdruck gelangt, geschlossen werden, dass die Ehegatten für das gesamte eheliche Einkommen und Vermögen mitwirkungspflichtig sind. Der rechtlich und tatsächlich in ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige kann nur für die Hinterziehung seiner eigenen Steuerfaktoren, d.h. für sein eigenes Einkommen und Vermögen, gebüsst werden.⁴³ Infolgedessen ist jeder Ehegatte nur für seine eigenen Steuerfaktoren mitwirkungspflichtig. Es treffen ihn also lediglich insoweit Verfahrenspflichten.⁴⁴ Die Veranlagungsbehörde kann folglich lediglich den in der Schweiz steuerpflichtigen Ehegatten zur Vornahme von Mitwirkungspflichten, die dessen eigene Steuerfaktoren betreffen, anhalten.⁴⁵

23 Sind nicht beide Ehegatten in der Schweiz subjektiv steuerpflichtig, beschränkt sich die verfahrensrechtliche Stellung auf den in der Schweiz subjektiv steuerpflichtigen Ehegatten. In diesem Fall wird Letztere/r

gesondert individuell als steuerpflichtige Person veranlagt. Der andere Gatte hat die Stellung eines Dritten und ist mitwirkungspflichtig wie andere Drittpersonen, d.h. auskunfts- und bescheinigungspflichtig.⁴⁶ Unter Beachtung des Anspruchs auf rechtliches Gehör i.S.v. Art. 29 Abs. 2 BV muss jedoch der nicht in der Schweiz subjektiv steuerpflichtigen Person – analog zum interkantonalen Verhältnis – das Akteneinsichtsrecht gewährt werden, weil die Faktoren des im Ausland ansässigen Ehegatten zur Satzbestimmung herangezogen werden.⁴⁷

4. Rechtsprechung

4.1. Ausgangspunkt: Interkantonale

Ehegattenverhältnisse

Ausgangspunkt für die Besteuerung von Ehegatten im internationalen Verhältnis bildet die Rechtsprechung im interkantonalen Verhältnis zur Familienniederlassung. In interkantonalen Verhältnissen ist zu unterscheiden, ob

- ein Ehepaar getrennte Wohnsitze in zwei verschiedenen Kantonen hat, jedoch in einer rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe lebt und die zur Verfügung stehenden Mittel gemeinschaftlich verwendet oder
- ein Ehepaar einen gemeinsamen Wohnsitz hat, wobei ein Ehegatte zusätzlich in einem anderen Kanton als dem Wohnsitzkanton beschränkt steuerpflichtig ist.

⁴¹ BGE 138 II 300, E. 2.1 = StR 67 (2012), S. 586 ff. = StE 2012 B 11.1 Nr. 23 = BStPra XXI 108.

⁴² Statt vieler: BGE 133 II 305, E. 4.1.

⁴³ Art. 180 Abs. 1 DBG und Art. 57 Abs. 4 StHG.

⁴⁴ Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 17. Dezember 2004, SR.2013.00008. E. 3.4.2; KS ESTV Nr. 30 vom 21.12.2010 «Ehepaar- und Familienbesteuerung», 15.2.

⁴⁵ Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Steuerverfahrensrecht, § 17 N 13.

⁴⁶ Art. 127 und 128 DBG und Art. 43 und 44 StHG.

⁴⁷ Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Steuerverfahrensrecht, § 17 N 16.



- 25 Im ersten Fall ist das bewegliche Einkommen und Vermögen des Ehepaares nach ständiger Rechtsprechung je hälftig auf die beteiligten Kantone aufzuteilen und je im betreffenden Kanton zum Gesamtsatz zu besteuern.⁴⁸ Diese Rechtspraxis ist auch unter dem Aspekt der Einheit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von Ehegatten bei gemeinsamer Mittelverwendung gerechtfertigt.⁴⁹
- 26 Im zweiten Fall hat das Bundesgericht entschieden, dass die Ehegatten am Nebensteuerdomizil gemeinsam steuerpflichtig sind, auch wenn nur einer der beiden einen wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt zum Nebensteuerdomizil hat.⁵⁰ Eine Individualbesteuerung der Ehegatten in solchen Fällen wäre gemäss Bundesgericht nicht mit dem anwendbaren Bundesrecht vereinbar.⁵¹ Zudem hätte eine Änderung der Gerichtspraxis hin zu einer Individualbesteuerung bei Vorliegen von Nebensteuerdomizilen nur eines Ehegatten materiell- und verfahrensrechtlich unerwünschte Auswirkungen.⁵²

4.2. Persönliche oder wirtschaftliche Zugehörigkeit nur eines Ehegatten

- 27 Die Frage, ob und in welchem Umfang die Faktoren des im Ausland ansässigen Ehegatten bei lediglich beschränkter oder unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz eines Ehegatten für die Veranlagung herbeizuziehen sind, wurde gerichtlich verschiedentlich beurteilt.

4.2.1. Urteil der Steuerrekurskommission Zürich vom 7. April 1991

- 28 In den 1990er Jahren hatte die Steuerrekurskommission des Kantons Zürich einen Fall zu beurteilen, bei welchem der Ehemann aus beruflichen Gründen seinen Wohnsitz von Schweden in die Schweiz verlegt hatte, wobei seine Ehefrau mit der Tochter weiterhin im eigenen Einfamilienhaus in Schweden verblieb.⁵³ Aufgrund der nicht strittigen unbeschränkten Steuerpflicht des Ehemannes in der Schweiz wurden im nachträglichen Veranlagungsverfahren das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, der Privatanteil am Geschäftswagen sowie der Kapitalertrag

des Ehemannes in die Schweiz ausgeschieden. Nach Schweden wurden das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und der Kapitalertrag der Ehefrau sowie der Liegenschaftsertrag ausgeschieden. Dagegen legte der Ehemann Einsprache bei der Steuerrekurskommission des Kantons Zürich ein mit dem Begehren, dass das eheliche Einkommen und Vermögen gestützt auf die Kollisionsregeln des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts – nach Ausscheiden der Liegenschaft nach Schweden – beiden Staaten je hälftig zuzuteilen seien.⁵⁴ Die Steuerrekurskommission lehnte die Einsprache ab, da bei Ausscheidungsfragen im internationalen Recht die Regeln des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens beizuziehen seien. Die Kollisionsregeln des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts seien für internationale Verhältnisse von vornherein nicht anwendbar. Gemäss kantonalem Recht unterstehe sowohl das ganze Einkommen als auch das Vermögen des in der Schweiz steuerpflichtigen Ehemannes der Besteuerung im Kanton Zürich zum Satz des gesamten ehelichen Einkommens und Vermögens. Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Schweden schränke dieses Besteuerungsrecht nicht ein.

⁴⁸ Höhn Ernst/Mäusli Peter, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, Bern, Stuttgart, Wien 2000, § 20 N 5; Locher Peter, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, in Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, § 3, I B, insbesondere Nr. 2, 4 und 7; KS ESTV Nr. 30 vom 21.12.2010, Ehepaar- und Familienbesteuerung, 1.3.

⁴⁹ Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 14. September 1993 in StE 1994 B 11.3 Nr. 8, E. 2.b.

⁵⁰ BGE 141 II 318, E. 2.2.1.

⁵¹ BGE 141 II 318, E. 2.3.1.

⁵² BGE 141 II 318, E. 2.3.3.

⁵³ Urteil der Steuerrekurskommission Zürich vom 7. April 1991 in StE 1993 B 11.3 Nr. 6; das Verwaltungsgericht Zürich hat am 14. September 1993 eine gegen diesen Entscheid gerichtete Beschwerde gutgeheissen in StE 1994 B 11.3 Nr. 8.

⁵⁴ Urteil der Steuerrekurskommission Zürich vom 7. April 1993 in StE 1993 B 11.3 Nr. 6, SV B.



4.2.2. Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 14. September 1993

29 Die vom Steuerpflichtigen dagegen erhobene Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich wurde gutgeheissen.⁵⁵ Das Verwaltungsgericht hielt dabei – unter damals geltendem Recht – fest, dass in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten je allein für das gesamte Einkommen und Vermögen der ehelichen Gemeinschaft steuerpflichtig seien. Das eheliche Einkommen und Vermögen seien unteilbare Steuerobjekte und daraus ergebe sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Ehegatten. Da das vorliegende Doppelbesteuerungsrecht das Besteuerungsrecht der Schweiz in dieser Frage nicht einschränke, müsste eine innerstaatliche Rechtsgrundlage vorliegen, damit der Kanton Zürich das Einkommen und Vermögen des Ehemannes unbeschränkt besteuern könne. Ansonsten würden analog die interkantonalen Kollisionsregeln, wonach das eheliche Einkommen und Vermögen je hälftig den beiden Staaten zuzuteilen ist, gelten.⁵⁶ Der Kanton Zürich hat in der Folge sein Gesetz ergänzt und bestimmt, dass der in der Schweiz wohnhafte Ehegatte im Kanton für sein gesamtes Einkommen und Vermögen steuerpflichtig ist, wenn der andere Ehegatte im Ausland wohnhaft ist.⁵⁷

4.2.3 Würdigung

30 Die Vorgehensweise des Zürcher Verwaltungsgerichts ist kritisch zu würdigen. Das Bundesgericht hat in konstanter Rechtsprechung festgehalten, dass die Regelungen zur interkantonalen Besteuerung grundsätzlich nicht auf internationaler Ebene anwendbar seien.⁵⁸

31 Im interkantonalen Verhältnis wird in den Fällen, in denen bei rechtlich und tatsächlicher ungetrennter Ehe das Hauptsteuerdomizil und das Familiensteuerdomizil auseinanderfallen, der Gemeinschaftlichkeit der Mittelverwendung und damit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehegatten durch hälftige Teilung des beweglichen ehelichen Einkommens und Vermögens zum Gesamtsatz Rechnung getragen. Eine solche Vorgehensweise rechtfertigt sich jedoch im internationalen Verhältnis nicht.⁵⁹ Im Übrigen würde diese Praxis zu einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung gegenüber unter anderem in ungetrennter Ehe lebenden Steuerpflichtigen führen, da dadurch ein Teil des in der Schweiz steuerbaren

⁵⁵ Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 14. September 1993 in StE 1994 B 11.3 Nr. 8; vorinstanzlicher Entscheid der Steuerrekurskommission Zürich vom 7. April 1993 in StE 1993 B 11.3 Nr. 6.

⁵⁶ Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 14. September 1993 in StE 1994 B 11.3 Nr. 8; vorinstanzlicher Entscheid der Steuerrekurskommission Zürich vom 7. April 1993 in StE 1993 B 11.3 Nr. 6, E. 2.b) und 2.c).

⁵⁷ Dazu auch Urteil der Steuerrekurskommission Zürich vom 26. Juni 2002, 1ST.2001.454; § 7 Abs. 2 StG ZH; für die direkte Bundessteuer gibt es keine analoge gesetzliche Bestimmung, jedoch ergibt sich die Schlussfolgerung implizit aus Art. 6 Abs. 1 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 DBG.

⁵⁸ Urteil des Bundesgerichts 2A.421/2000 vom 11. Mai 2001 in StE 2001 B 11.3 Nr. 12, E. 3e m.w.Hw. auf BGE 73 I 191, E. 2 sowie BGE 103 Ia 233, E. 2.

⁵⁹ Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, DBA D-CH, B. 4.2. Nr. 33, E. 3a: Die Annahme der hälftigen Faktorenteilung ist gar willkürlich, da von der Fiktion ausgegangen werde, jeder Ehegatte nutze das gesamte Einkommen und Vermögen genau zur Hälfte; vgl. auch nachstehend «Persönliche Zugehörigkeit eines Ehegatten und wirtschaftliche Zugehörigkeit des anderen Ehegatten».



Einkommens steuerfrei bliebe.⁶⁰ Die gesetzliche Grundlage für die ausschliessliche Besteuerung des im Inland unselbständig erwerbenden Ehegatten hätte sich im dargestellten Sachverhalt nach Auffassung der Autorinnen bereits aus der persönlichen steuerrechtlichen Zugehörigkeit des Ehemannes gem. Art. 3 DBG bzw. Art. 3 StHG ergeben. Die Faktoren der in Schweden ansässigen Ehefrau ohne steuerrechtliche Anknüpfungspunkte zur Schweiz, wären auch «*de lege lata*» lediglich satzbestimmend zu berücksichtigen gewesen. Hinzu kommt, dass Art. 9 DBG bzw. Art. 3 Abs. 3 StHG im internationalen Verhältnis keine gemeinsame Ehegattenbesteuerung zu begründen vermag.

4.2.4. Urteil des Verwaltungsgerichts Zug

- 32 Auf erwähntes Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 14. September 1993 bezog sich sodann ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz im Kanton Zug, dessen Ehefrau mit der gemeinsamen Tochter in Italien steuerlich ansässig war. Der Steuerpflichtige machte geltend, dass das Einkommen des Ehepaares aufgrund fehlender gesetzlicher Grundlage sowohl auf Kantons- als auch auf Bundesebene in der Schweiz nur zur Hälfte besteuert werden könne, obwohl das Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Italien der Schweiz das Besteuerungsrecht zuweise.⁶¹ Das Verwaltungsgericht des Kantons Zug verneinte anschliessend zu Recht – allerdings mit einer anderen Begründung – in seinem Urteil die hälftige Aufteilung der Steuerfaktoren zwischen der Schweiz und Italien. Eine Doppelbesteuerung im internationalen Verhältnis könne im Gegensatz zu interkantonalen Verhältnissen nicht per se ausgeschlossen werden. Das Doppelbesteuerungsabkommen beinhalte eigene Kollisionsnormen, die vom internen Recht abweichen. Daraus könne nicht geschlossen werden, dass für eine Besteuerung bei internationalen Verhältnissen keine rechtliche Grundlage im internen Recht bestehe. Das Einkommen sowie das Vermögen des im Kanton Zug wohnhaften Ehepartners sei dort zum Satz des steuerbaren Gesamteinkommens bzw. Gesamtvermögens der Eheleute zu besteuern.⁶²

4.2.5. Anschliessende Praxis des Bundesgerichts

In den folgenden Jahren hat das Bundesgericht 33 die Praxis bestätigt, wonach das gesamte Einkommen und Vermögen eines im Inland steuerlich unbeschränkt ansässigen Ehegatten, dessen Ehe rechtlich und tatsächlich nicht getrennt ist, dessen Ehepartner jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz im Ausland hat, in der Schweiz zu besteuern ist. Für den Steuersatz ist auf das gesamte eheliche Einkommen und Vermögen abzustellen und der Verheiratetenstarif anzuwenden.⁶³ Davon abzusehen ist einzig, wenn diese Besteuerung durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird.⁶⁴

4.2.6. Urteil des Verwaltungsgerichts

Zürich vom 30. Oktober 2013

Gestützt darauf hat das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich in seinem Urteil vom 30. Oktober 2013 34 entschieden, dass die Berücksichtigung der Einkünfte des im Ausland wohnhaften Ehemannes für die Satzbestimmung nicht zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung führe.⁶⁵ In diesem Fall stand der Ehemann als Beamter auf Lebzeiten im Dienst der Europäischen Kommission mit Dienstort in Luxemburg und Wohnsitz in Deutschland. Die in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Ehefrau machte geltend, dass die Ehe durch die räumliche Trennung aufgrund des beruflichen Engagements beider Ehegatten und der getrennten Mittelverwendung tatsächlich getrennt sei

⁶⁰ Kritisch auch Urteil des Bundesgerichts 2A.421/2000 vom 11. Mai 2001, E. 3e in StE 2001, B 11.3 Nr. 12.

⁶¹ Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, DBA D-CH, B. 4.2. Nr. 27, I.D.

⁶² Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, DBA D-CH, B. 4.2. Nr. 26, II.2. und II. 3.

⁶³ Urteil des Bundesgerichts 2A.421/2000 vom 11. Mai 2011 in STE 2001 B 11.3 Nr. 12 (Leitentscheid); statt vieler: BGE 138 II 300, E. 2.3.

⁶⁴ KS ESTV Nr. 30 vom 21.12.2010, Ehepaar- und Familienbesteuerung, 21.

⁶⁵ Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 30. Oktober 2013 in StE 2014 B 13.1 Nr. 20, E. 2.5.



und ihr die Ehe zumindest zu Lebzeiten keine ökonomischen Vorteile bringe. Aus Sicht der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei sie aus diesem Grunde auch wie eine alleinstehende Person zu behandeln. Die arbeitsfreie Zeit verbrachte das Ehepaar zumindest teilweise zusammen. Gemäss Praxis des Bundesgerichts ist für die Ehegattenbesteuerung nicht nur ausschlaggebend, ob die Mittel gemeinschaftlich verwendet werden (wirtschaftliche Einheit), sondern auch ob die Ehepartner ihre Gemeinschaft fortführen wollen (persönliche Umstände). So liegt aus steuerlicher Sicht auch dann eine ungetrennte Ehe vor, wenn die Ehepartner zwar räumlich getrennt sind und keine gemeinschaftliche Mittelverwendung gegeben ist, beide Ehepartner die Ehe jedoch weiterführen möchten. Die Ehegatten werden nur dann getrennt besteuert, wenn sie die eheliche Gemeinschaft durch eine dauernde Trennung oder ein Einvernehmen darüber aufheben.⁶⁶

- 35 Zudem ergibt sich aus der gerichtlichen Praxis, dass bei nur wirtschaftlicher Steuerpflicht eines Ehegatten nicht davon ausgegangen werden darf, dass die beschränkte Steuerpflicht auch für den anderen Ehegatten besteht. Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer (wirtschaftlichen oder persönlichen) Steuerpflicht in der Schweiz müssen für jeden Ehegatten separat geprüft werden.⁶⁷ Ein Ehegatte darf nicht ungeprüft in die Veranlagung des beschränkt steuerpflichtigen Ehegatten einbezogen werden. Dies gilt auch für die internationale Steuerauscheidung, die Bestandteil der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bildet (vgl. ausführlich unten «*Persönliche Zugehörigkeit eines Ehegatten und wirtschaftliche Zugehörigkeit des anderen Ehegatten*»). «*Eine gemeinsame Veranlagung bedingt nämlich, dass beide Ehegatten in der Schweiz subjektiv steuerpflichtig sind und in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben.*»⁶⁸

4.3. Persönliche Zugehörigkeit eines Ehegatten und wirtschaftliche Zugehörigkeit des anderen Ehegatten

4.3.1. Urteil des Bundesgerichts 2A.421/2000 vom 11. Mai 2001

Im Rahmen des Urteils vom 11. Mai 2001⁶⁹ entwickelte das Bundesgericht seine Praxis für diejenige Fälle weiter, in welchen ein Ehegatte in der Schweiz unbeschränkt und der andere Ehegatte lediglich beschränkt steuerpflichtig ist. 36

Dabei handelte es sich um ein Ehepaar mit österreichischer Staatsangehörigkeit, bei welchem der Ehemann in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig, die Ehefrau jedoch aufgrund von Immobilienmitbesitz nur beschränkt steuerpflichtig war. Der Ehemann war als ordentlicher Professor an der Universität in St. Gallen unselbständig erwerbstätig und erzielte daneben zusätzliche Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Er bewohnte in St. Gallen ein Einfamilienhaus, das die Eheleute in Miteigentum besaßen. Die Ehefrau war selbständige Künstlerin und nach einigen Jahren des gemeinsamen Wohnens im Einfamilienhaus in St. Gallen in eine Eigentumswohnung nach Linz (Österreich) umgezogen. 37

Der Ehemann beantragte zunächst vor der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, dass das gemeinsame Einkommen und Vermögen aufgrund der Doppelbesteuerungspraxis des Bundesgerichts in der Schweiz nur zur Hälfte zu besteuern sei, da die Ehefrau in Österreich eine Eigentumswoh- 38

⁶⁶ Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 30. Oktober 2013 in StE 2014 B 131 Nr. 20, E. 2.2.

⁶⁷ Urteil des Bundesgerichts 2C_1205/2013 und 2C_1206/2013 vom 18. Juni 2015, E. 2.2.

⁶⁸ Urteil des Kantonsgerichts Luzern vom 12. Juni 2018, LGVE 2018 IV Nr. 18, E. 3.2; vgl. dazu auch oben «2.4. Verfahrenspflichten».

⁶⁹ Urteil des Bundesgerichts 2A.421/2000 vom 11. Mai 2001 in StE 2001, B 11.3 Nr. 12.



nung erworben und dort auch ihren Wohnsitz begründet habe. Die Verwaltungsrekurskommission hielt in ihrem Entscheid fest, dass ein in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtiger Ehegatte nur für seinen eigenen Teil des Einkommens besteuert werden könne. Zudem unterliege der beschränkt steuerpflichtige Ehegatte nur im Umfang seiner beschränkten Steuerpflicht der Steuerhoheit der Schweiz.²⁰ Dabei erfolge die beschränkte Steuerpflicht zum Satz des gesamten Einkommens und Vermögens. Da die unbeschränkte Besteuerung des in der Schweiz wohnhaften und beruflich tätigen Ehegatten zum Verheiratetentarif erfolge, könne auch nicht angeführt werden, dass das Ehepaar insgesamt steuerlich stärker belastet werde als eine alleinstehende Person.

- 39 Das Bundesgericht schützte die Auffassung der Vorinstanz.²¹ Sowohl die Vorinstanz als auch das Bundesgericht hielten zu Recht erneut fest, dass die für interkantonalen Verhältnisse aufgestellten Grundsätze zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen nicht telquel auf internationale Verhältnisse angewendet werden können.²² Ziel der innerstaatlichen Praxis der hälftigen Teilung der Steuerfaktoren ist es nämlich, dafür zu sorgen, dass bei getrennten Hauptsteuerdomizilen von Eheleuten jeder Kanton von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des in diesem Kanton ansässigen Ehepartners profitieren kann. Würden bei internationalen Verhältnissen die Steuerfaktoren von Ehegatten nur zur Hälfte in der Schweiz besteuert werden, würde dies unter Umständen dazu führen, dass ein in der Schweiz erzieltetes Einkommen hier nur teilweise besteuert und im anderen Staat gar nicht der Besteuerung unterliegen würde.²³ Die Vorinstanz führte zudem aus, dass die hälftige Faktorenteilung im internationalen Verhältnis willkürlich sei, da von der Fiktion ausgegangen werde, jeder Ehegatte nutze das gesamte Einkommen und Vermögen genau zur Hälfte.²⁴ Dies stehe jedoch «in offensichtlichem Widerspruch zum verfassungsrechtlichen Grundsatz der Rechtsgleichheit und dem daraus abgeleiteten Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit»²⁵.

4.3.2. Urteil des Bundesgerichts 2C_799/2017 und 2C_800/2017 vom 18. September 2018

In seinem jüngst ergangenen Urteil vom 18. September 2018²⁶ hielt das Bundesgericht fest, dass bei beschränkter Steuerpflicht in der Schweiz und unbeschränkter Steuerpflicht im Ausland bei beiden Ehegatten zu prüfen sei, welche Einkommensbestandteile je welchem Ehegatten zuzurechnen sind, da der jeweilige Ehegatte nur für die Faktoren steuerpflichtig ist, die ihm direkt zugerechnet werden können.

Das Bundesgericht erweiterte seine konstante Praxis, wonach eine Faktorenaddition i.S.v. Art. 9 Abs. 1 DBG und Art. 3 Abs. 3 StHG im internationalen Verhältnis im Gegensatz zu interkantonalen Verhältnissen nicht nur dann keine gemeinsame Ehegattenbesteuerung begründen könne,²⁷ wenn der andere Ehegatte in der Schweiz gar nicht steuerpflichtig ist, sondern auch in denjenigen Fällen, in welchen der andere Ehegatte in der Schweiz aufgrund von wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig sei. Daraus kann geschlossen werden, dass die Steuerfaktoren von Ehegatten, die in der Schweiz beide nur beschränkt steuerpflichtig sind, separat zu erfassen und zu deklarieren sind, da eine gemeinsame Ehegattenbesteuerung und Faktorenaddition nicht zulässig sind.

²⁰ USO auch Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, DBA D-CH, B 4.2 Nr. 33, E. 3.d) aa).

²¹ Urteil des Bundesgerichts 2A.421/2000 vom 11. Mai 2001 in StE 2001, B 11.3 Nr. 12.

²² Urteil des Bundesgerichts 2A.421/2000 vom 11. Mai 2001, E. 3e in StE 2001, B 11.3 Nr. 12.

²³ Urteil des Bundesgerichts 2A.421/2000 vom 11. Mai 2001, insbes. E. 3c in StE 2001, B 11.3 Nr. 12.

²⁴ Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, DBA D-CH, B 4.2, Nr. 33, E. 3a.

²⁵ Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, DBA D-CH, B 4.2, Nr. 33, E. 3.d) bb).

²⁶ Urteil des Bundesgerichts 2C_799/2017 und 2C_800/2017 vom 18. September 2018, E. 4.2.1.3 f. = ZStP 4/2018, 295 ff. = StR 74 (2019), 53 ff.

²⁷ Vgl. dazu auch vorstehend «2.2. Faktorenaddition».



Fraglich ist nun, ob in solchen Fällen in der Praxis tatsächlich für beide Eheleute je eine separate Steuererklärung eingereicht wird; vor allem wenn sich die Steuerpflicht lediglich auf Grundbesitz im Miteigentum beschränkt.⁷⁸

4.3.3. Offene Fragen bei Schulden und Schuldzinsverlegung im Rahmen der internationalen Steuerauscheidung

- 42 Nicht höchstrichterlich geklärt ist weiterhin die Frage der (proportionalen) Schulden und Schuldzinsverlegung im Rahmen der internationalen Steuerauscheidung.
- 43 Angenommen nur ein Ehegatte ist in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig, während der andere Ehegatte gar nicht oder nur beschränkt steuerpflichtig ist. Deklariert die unbeschränkt steuerpflichtige Person ihre Schulden und Schuldzinsen, sind diese richtigerweise nach Lage der Aktiven der in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Person zu verlegen. Eine allfällige Berücksichtigung der Faktoren des im Ausland ansässigen und in der Schweiz nicht oder nur beschränkt steuerpflichtigen Ehegatten für die «Zwecke» der Satzbestimmung in der Steuerauscheidung würde den vorgenannten bundesgerichtlichen Grundsätzen entgegenstehen und entbehrt jeglicher gesetzlicher Grundlage. Die internationale Steuerauscheidung ist Bestandteil der Festsetzung der Steuerfaktoren und damit der Ermittlung der Bemessungsgrundlage des in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten.
- 44 Die in Art.9 Abs.1 DBG bzw. Art.3 Abs.3 StHG statuierte Faktorenaddition hält lediglich fest, dass die Steuerfaktoren des anderen Ehegatten für die Satzbestimmung zu berücksichtigen sind. Sie begründet gerade keine Steuerpflicht des anderen Ehegatten in der Schweiz. Eine solche ergibt sich ausschliesslich aus den in Art.3 – 5 DBG⁷⁹ bzw. Art.3 und 4 StHG statuierten Normen zur persönlichen und wirtschaftlichen Zugehörigkeit. In der Konsequenz sind jedoch auch nur die Schulden und Schuldzinsen des in der

Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten bzw. dessen «Hälfte» bei Solidarschuldnerschaft zu deklarieren. Ist der andere Ehegatte qua wirtschaftlicher Zugehörigkeit in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig – praxisgemäss bei Grundbesitz im Miteigentum oder Alleineigentum – sind für diesen Ehegatten die Steuerfaktoren unter Berücksichtigung seiner Schulden und Schuldzinsen separat festzustellen und die Faktoren des in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten wiederum ausschliesslich für die Satzbestimmung zu berücksichtigen. In der Praxis bringen solche Konstellationen erfahrungsgemäss systemtechnische Schwierigkeiten mit sich. Praxisbeispiele haben in der Vergangenheit gezeigt, dass die Faktoren des im Ausland ansässigen Ehegatten für die Satzbestimmung in die internationale Steuerauscheidung miteinfließen. Dies ist nach Auffassung der Autorinnen nicht korrekt.

Des Weiteren ist Folgendes festzuhalten: Im Falle einer steuerlichen Zugehörigkeit nur eines Ehegatten ohne steuerrechtliche Anknüpfungspunkte des anderen, im Ausland ansässigen Ehegatten, kann der in der Schweiz Steuerpflichtige im Rahmen seiner Mitwirkungs- und Verfahrenspflichten i.S.v. Art.113 Abs.1 DBG und Art.40 Abs.1 StHG nicht angehalten werden, die Faktoren des im Ausland ansässigen Ehegatten offenzulegen. Jeder Ehegatte haftet nur für seine eigenen Steuerfaktoren und ist somit auch nur für diese mitwirkungspflichtig. Den im Ausland ansässigen Ehegatten treffen wiederum aufgrund der fehlenden steuerrechtlichen Zugehörigkeit keine Verfahrens-

⁷⁸ Kommentar zu Urteil vom Bundesgericht 2C_799/2017 und 2C_800/2017 vom 18. September 2018 in ZStP 4/2018, Entscheide, 24. Steuerhoheitsentscheid und internationale Steuerpflicht von Ehegatten, S. 314.

⁷⁹ Sie ergibt sich auch aus dem Aufbau des Gesetzes, Erster Titel: Steuerpflicht, 1. Kapitel: Steuerliche Zugehörigkeit, 1. Abschnitt: Persönliche Zugehörigkeit bzw. 2. Abschnitt: Wirtschaftliche Zugehörigkeit.



und Mitwirkungspflichten.⁸⁰ Dies gilt auch für die ermessensweise Festsetzung der Steuerfaktoren des im Ausland ansässigen Ehegatten. Eine Ermessenstaxation ist dann zulässig, wenn die steuerpflichtige Person ihre Verfahrenspflichten verletzt hat (vgl. Art. 130 Abs. 2 DBG).⁸¹ Einer solchen fehlt es gerade bei dem in der Schweiz nicht zugehörigen Ehegatten aus den eben genannten Gründen. In solchen Fällen ist für die Satzbestimmung das in der Schweiz steuerbare Einkommen und Vermögen zum Maximalsatz zu besteuern.

⁸⁰ Vgl. auch vorstehend unter «2.4. Verfahrenspflichten».

⁸¹ A.a. KS ESTV Nr. 30 vom 21.12.2010 «Ehepaar- und Familienbesteuerung», 2.1; Urteil des Bundesgerichts 2C_523/2007 vom 5. Februar 2008.

5. Fazit

- 46 Zusammenfassend kann festgehalten werden: Ist ein Ehegatte in der Schweiz persönlich zugehörig, während der andere Ehegatte in der Schweiz keine oder lediglich eine beschränkte Steuerpflicht begründet, ist die Bemessungsgrundlage für jeden Ehegatten separat zu ermitteln. Gestützt auf die Faktorenaddition ist in diesen Fällen das andere Ehegatteneinkommen und -vermögen lediglich für die Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes zu berücksichtigen. Art. 9 Abs. 1 bzw. Art. 3 Abs. 3 StHG vermag im internationalen Verhältnis gerade keine gemeinsame Steuerpflicht in der Schweiz zu begründen. Die internationale Steuerauscheidung ist Bestandteil der Ermittlung der Bemessungsgrundlage des in der Schweiz steuerpflichtigen Ehegatten. Die Steuerfaktoren des im Ausland ansässigen Ehegatten dürfen nicht miteinbezogen werden. Dafür fehlt es an einer entsprechenden gesetzlichen Grundlage. Begründet der andere Ehegatte, der gemäss einschlägigem DBA im anderen Vertragsstaat ansässig ist, in einem anderen Kanton eine wirtschaftliche Zugehörigkeit, ergibt sich daraus ebenfalls weder für den einen noch den anderen Ehegatten eine Steuerpflicht qua Faktorenaddition im jeweiligen anderen Kanton. Für jeden Ehegatten sind seine in der Schweiz bzw. im jeweiligen Kanton steuerbaren Faktoren separat zu ermitteln. Für die Satzbestimmung ist jedoch auf das Gesamteinkommen bzw. -vermögen abzustellen.

