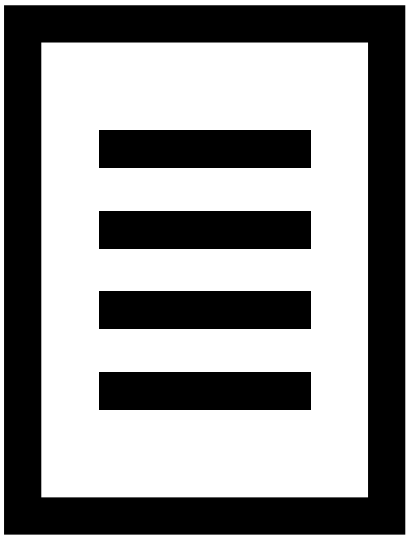

zsis)

Band 3 / 2023

©2023 | Zentrum für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht

1 **Petra Caminada, Stephanie A. Brawand**
Besteuerung Ehegatten in internationalen Verhältnissen – Steuerausscheidungsfragen

Private

Selbständige

Unternehmen

Grundstücke

MWST/Zoll

IStR

Sozialabgaben

Reformen

Sonstige

©2023 | zsis)

zsis)

Besteuerung Ehegatten in internationalen Verhältnissen – Steuerausscheidungsfragen

Zitiervorschlag: **Petra Caminada, Stephanie A. Brawand, Besteuerung Ehegatten in internationalen Verhältnissen – Steuerausscheidungsfragen, in zsis) 3/2023, A10, N […] (abrufbar unter: publ.zsis.ch/A10-2023)**

QUICK READ Leben Ehegatten in einer rechtlich ungetrennten, jedoch örtlich getrennten Ehe, d.h. ist nur ein Ehegatte in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig qua subjektiver Zugehörigkeit, während der andere Ehegatte keine steuerliche Zugehörigkeit in der Schweiz hat und im Ausland steuerlich ansässig ist, stellt sich im Rahmen der gesetzlich normierten *«Faktorenaddition»* die Frage nach der konkreten Bemessungsgrundlage. Ausgangslage bildet die internationale Steuerausscheidung: Anhand der Steuerausscheidung sind die steuerbaren Faktoren auf die entsprechenden Steuerdomizile im Inland (interkantonal und -kommunal) und im Ausland (international) zu verteilen. Damit wird sichergestellt, dass sämtliche Steuerdomizile einen quotalen Anteil an den Schulden und Abzügen auf dem ihnen zugeteilten steuerbaren Vermögen und Einkommen tragen. Dies entspricht dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Finden jedoch die Steuerfaktoren des im Ausland ansässigen Ehegatten Eingang in die Steuerausscheidung für die inländische Bemessungsgrundlage, ohne dass der im Ausland ansässige Ehegatte eine steuerrechtliche Anknüpfung in der Schweiz begründet, werden die allgemeine Abzüge, organische Abzüge und Sozialabzüge des inländischen Ehegatten quotal ins Ausland (auf die Faktoren des im Ausland lebenden Ehegatten) verlegt. Dies führt zu einer Erhöhung der inländischen Bemessungsgrundlage. Wenn die Veranlagungsbehörden und Gerichtsinstanzen die Abzüge des inländischen Ehegatten auf die Einkommens- und Vermögenswerte beider Ehegatten verteilen, verkennen sie, dass Art. 9 DBG und Art. 3 Abs. 3 StHG im internationalen Verhältnis keine gemeinsame Ehegattenbesteuerung und damit auch keine gemeinsame Veranlagung zu begründen vermag. Die rechtlich normierte *«Faktorenaddition»* bei rechtlich ungetrennten «internationalen» Ehegatten dient einzig der Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes. Die Veranlagungsbehörden bringen vor, dass vorgenannte Überlegungen einzig bezweckten, keine Schulden und Schuldzinsen (und ergo auch allgemeine Abzüge und Sozialabzüge) ins Ausland zu verlegen. Dazu gäbe es keine höchstrichterliche Rechtsprechung. Wieso diese Aussage rechtlich unhaltbar ist und warum die Steuerausscheidungsfragen bei internationalen Ehegatten nicht eine solche der *«Faktorenaddition»* ist, sondern einzig eine solche der korrekten Rechtsanwendung, soll nachfolgender Beitrag anhand konkreter Beispiele unter Kritik an der aktuellen Rechtsprechung kantonaler Instanzen aufzeigen.

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

Stephanie A. BRAWAND
lic. iur., MAS FH in Corporate Taxation,
LL.M. International Corporate Taxation
Inhaberin & Geschäftsführerin |
Brawand Tax Advisory GmbH
s.brawand@brawandtax.ch

QUICK READ 2

HAUPTTEIL 3

1. Subjektive Steuerpflicht als Grundvoraussetzung 3

2. Internationale Steuerausscheidungsfragen 4

3. Fazit 24

1. Subjektive Steuerpflicht als Grundvoraussetzung[01]

Eine natürliche Person ist qua persönlicher Zugehörigkeit in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie hier ihren Wohnsitz hat oder sich hier mit der Absicht des dauernden Verbleibens aufhält (Art. 3 DBG und Art. 3 Abs. 1 und Abs. 2 StHG). Eine beschränkte Steuerpflicht qua wirtschaftlicher Zugehörigkeit liegt in den Fällen von Art. 4 und 5 DBG und Art. 4 StHG vor. 1

Für die Klärung der Steuerpflicht einer Person hat die erste Prüffrage auch im Sinne der Steuersystematik somit immer zu lauten: Wer ist in der Schweiz aufgrund welcher gesetzlichen Grundlage beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig? 2

Nicht anders verhält es sich bei internationalen Ehegattenverhältnissen: Die Frage muss für jeden Ehegatten allein geprüft werden, da jeder ein selbständiges Steuersubjekt ist und ein eigenes Steuerrechtsverhältnis begründet.[02] Leben Ehegatten in einer rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe, haben jedoch geografisch getrennte Wohnsitze, so ist nur der Ehegatte in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig, der hier tatsächlich seinen Wohnsitz hat oder sich hier mit der Absicht des dauernden Verbleibs aufhält. Der andere Ehegatte ist in der Schweiz nicht steuerpflichtig, falls er die genannten Voraussetzungen der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht nicht selber erfüllt.[03] 3

---

[01] Die Autorinnen danken Prof. Dr. Julia von Ah für die wertvollen Inputs zu diesem Artikel.

[02] Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 1. Teil, Art. 1-48 DBG, 2. Aufl., Basel 2019, Art. 9 N 8 m. Hw. auf B. Behnisch, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, Diss. Bern 1992, S. 105 ff.

[03] Auch keine wirtschaftliche Zugehörigkeit qua Miteigentum an Grundeigentum o.ä. Von vorliegend diskutierten Fällen sind diejenigen Ehegatten zu differenzieren, bei welchen beide Ehegatten eine steuerliche Anknüpfung in der Schweiz bzw. im jeweiligen Kanton aufweisen. Zum Ganzen ausführlich Petra Caminada, Stephanie A. Brawand, Besteuerung von Ehegatten im internationalen Verhältnis, in zsis) 4/2019, A10 (abrufbar unter: publ/zsis/A10-2019).

4 Bei der zweiten Prüffrage geht es um die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Person. Die Prüffrage lautet: Welches sind die weltweiten steuerbaren Einkommens- und Vermögensfaktoren der in der Schweiz steuerpflichtigen Person? Für die Ermittlung der weltweiten steuerbaren Einkommens- und Vermögenswerte der in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Person sind nur ihre Einkommens- und Vermögensfaktoren ausschlaggebend. Folglich hat in einem ersten Schritt lediglich dann eine Steuerausscheidung stattzufinden, wenn der in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Ehepartner selber in mehreren Kantonen (Gemeinden) oder auch im Ausland eine Steuerpflicht begründet hat.

5 Stehen die weltweiten steuerbaren Einkommens- und Vermögensfaktoren des in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Ehepartners fest, ist der anwendbare Steuersatz zu ermitteln. Dafür lautet die dritte Prüffrage: Wie hoch ist das gesamte, weltweite eheliche Einkommen und Vermögen? Erst jetzt sind die Faktoren des im Ausland ansässigen Ehepartners zu berücksichtigen. Für die Ermittlung des Einkommens- und Vermögenssteuersatzes erfolgt dann eine Faktorenaddition i.S.v. Art. 9 Abs. 1 DBG und Art. 3 Abs. 3 StHG. Die Faktorenaddition wirkt sich bei internationalen Ehegattenverhältnissen somit lediglich auf die Satzbestimmung aus, d.h. ist einzig massgebend für die Frage des auf das steuerbare Einkommen und Vermögen des in der Schweiz ansässigen Ehegatten anwendbaren Steuersatzes.

6 In internationalen Ehegattenverhältnissen, wo nur ein Ehegatte eine Steuerpflicht in der Schweiz hat, ist strikt zwischen der Ermittlung der steuerbaren Einkommens- und Vermögensfaktoren des in der Schweiz steuerpflichtigen Ehepartners und der Ermittlung des anwendbaren Einkommens- und Vermögenssteuersatzes zu unterscheiden. Im Folgenden werden einzelne Aspekte der Steuerausscheidung bei internationalen Ehegattenverhältnisse näher beleuchtet.

2. Internationale Steuerausscheidungsfragen

2.1 Allgemeine Steuerausscheidungsregeln

7 Gemäss konstanter Rechtsprechung des Bundesgerichts vermag Art. 9 Abs. 1 DBG und Art. 3 Abs. 3 StHG im internationalen Verhältnis, anders als in Fällen der interkantonalen Doppelbesteuerung, keine gemeinsame Ehegattenbesteuerung und damit auch keine gemeinsame Veranlagung zu begründen. Der in der Schweiz Steuerpflichtige hat ausschliesslich seine eigenen steuerbaren Elemente zu versteuern, d.h. die Besteuerung erfolgt einzig auf seinem eigenen steuerbaren Einkommen, jedoch zum Satz des Gesamteinkommens beider Ehegatten. Das Gleiche gilt mutatis mutandis für die Vermögenssteuer.[04]

8 Das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung sieht vor, dass nur einer der die Steuerhoheit über die Person beanspruchenden Kantone ein bestimmtes Steuerobjekt besteuern darf und alle anderen Kantone auf die Besteuerung dieses Steuerobjektes verzichten müssen. Von mehreren Steuerhoheiten (Kantone) ist somit lediglich einer zur Besteuerung eines bestimmten Steuerobjektes berechtigt.[05] Folglich dient die Steuerausscheidung einzig der *«Verteilung»* der Steuerfaktoren des in der Schweiz bzw. im jeweiligen Kanton unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten auf seine berechtigten Steuerhoheiten/Steuerdomizile im In- und Ausland. Ausgangspunkt für jede Steuerausscheidung ist das nach dem jeweiligen (kantonalen) Recht ermittelte Gesamteinkommen und -vermögen[06]: Interkantonal wird entweder nach objektmässiger oder quotenmässiger Methode ausgeschieden. Bei der objektmässigen Methode werden einzelne bestimmte Einkommens- bzw. Vermögensbestandteile aufgrund ihrer Beschaffenheit sachlich einem bestimmten Steuerdomizil zugewiesen. Bei der

---

[04] BGE 141 II 318, E. 2.2.3 und 2.3 m.w.Hw. = StE 2015 B 13.1 Nr. 21 = StR 71, 153, 155 f.; so auch Urteil des Bundesgerichts 2C_810, 811/2015 vom 25. Januar 2017, E. 4.2.

[05] Berechtigter Kanton kann entweder jener der persönlichen Zugehörigkeit (Art. 3, 20 StHG) oder jener der wirtschaftlichen Zugehörigkeit (Art. 4, 21 StHG) sein.

[06] Daniel de Vries Reilingh in: Martin Zweifel/Michael Beusch/De Vries Reilingh (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonale Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich 2021, § 23 N 1 ff., auch zum Folgenden.

quotenmässigen – d.h. proportionalen – Methode werden prozentuale Anteile (negative oder positive) des Einkommens und Vermögens einzelnen Steuerdomizilen nach einem bestimmten Schlüssel zugewiesen.[07] Internationale Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den jeweiligen Vertragsstaaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und vom Vermögen enthalten keine Regeln zur internationalen Ausscheidung von Abzügen. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind demnach die unilateralen Regeln der Schweiz, insbesondere die analoge Anwendung der Rechtsprechung zur interkantonalen Doppelbesteuerung, anzuwenden.[08] Dies bedeutet, dass für die vorliegende Frage der internationalen Steuerausscheidung sowohl für die Ausscheidung zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens als auch für die Satzbestimmung die Regeln der interkantonalen Doppelbesteuerung heranzuziehen sind.

2.2 Steuerausscheidung in der Praxis

9 In der Praxis stellt sich häufig die Frage der korrekten Handhabung der Faktorenaddition bei internationalen Ehegatten: So ist auf die Bemessungsgrundlage des inländischen Ehegatten derjenige Steuersatz anzuwenden, welcher dem Einkommen und Vermögen beider Ehegatten entspricht.

10 Behelfsmässig[09] wird dabei das Einkommen und Vermögen des im Ausland ansässigen Ehegatten in der internationalen Steuerausscheidung mittels einer separaten Spalte *«Ausland»* mitberücksichtigt. Dabei finden die Faktoren des ausländischen Ehegatten unzulässigerweise Eingang in die Bemessungsgrundlage des im Inland steuerpflichtigen Ehegatten. Unzulässig deshalb, weil nur ein Ehegatte in der Schweiz steuerlich zugehörig ist, während der andere Ehegatte keine steuerliche Zugehörigkeit in der Schweiz begründet; weder eine persönliche noch eine wirtschaftliche. Die Folge ist, dass aus der in Art. 9 DBG statuierten Faktorenaddition ein *«Steuerverhältnis»* des ausländischen Ehegatten in der Schweiz abgeleitet wird und somit eine Zusammenrechnung des Einkommens und Vermögens beider Ehegatten stattfindet. Genannte Norm kann aber im internationalen Verhältnis für den im Ausland ansässigen Ehegatten keine steuerliche Zugehörigkeit in der Schweiz begründen. Eine solche unzulässige Zusammenrechnung der Faktoren beider Ehegatten bei nur einem Steuerrechtsverhältnis ist auch nicht mit dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV unbedingte Freistellung mit Progressionsvorbehalt[10]) vereinbar. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts ist eine analoge Anwendung desselben auf internationale Sachverhalte sachgerecht.

11 An dieser Stelle sei anzumerken, dass eine Ehegattenbesteuerung bzw. steuerliche Anknüpfung des einen Ehegatten im Ansässigkeitsstaat des anderen Ehegatten auch nicht gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Ansässigkeitsstaat des in diesem Staat ansässigen Ehegatten begründet werden kann.[11] Die Natur eines Doppelbesteuerungsabkommens liegt in der Vermeidung der effektiven und virtuellen Doppelbesteuerung. Eine unzulässige Doppelbesteuerung wird in der Verletzung der Zuteilungs- bzw. Kollisionsnormen gesehen.[12] Eine effektive oder aktuelle Doppelbesteuerung liegt vor, wenn die gleiche Person von zwei oder mehreren Vertragsstaaten (bzw. Kantonen) für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeitperiode zur Besteuerung herangezogen wird.[13] Eine Verletzung der Zuteilungsnormen und damit Kollision zweier Steuersysteme –

---

07 Peter Brülisauer, in: Martin Zweifel / Michael Beusch / René Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, § 7 N 55 ff.

08 Urteil des Bundesgerichts 2C_95/2015 vom 27. August 2015 E. 4.7.

09 Häufig begründet mit der IT-Abbildung solcher Fälle im Veranlagungssystem, worin diese Fälle nicht separat programmiert sind, s. dazu auch hinten Ziff. 2.3.2.1 in fine.

10 Ernst Höhn / Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, Bern / Stuttgart / Wien 2000, § 3 N 20.

11 Eine solche Vorgehensweise wird gestützt auf die Erfahrung der Autorinnen in der Praxis jedoch häufig vertreten und auch rechtlich argumentiert.

12 Höhn / Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, § 3 N 16.

13 Kurt Locher / Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Basel, Stand Nachtrag 63 / 2023 (Loseblattwerk), § 1 II A, Nr. 20; § 1, III B, Nr. 9; § 1, II A, Nr. 14 und 20; Die vierfache Identität als Voraussetzung einer Doppelbesteuerung: Identität des Steuersubjektes, Steuerobjektes, erhobenen Steuer und der Steuerperiode.

interkantonal sowie international – wird als virtuelle Doppelbesteuerung bezeichnet.[14] Weder die erste Prüffrage betreffend steuerlicher Ansässigkeit des einen Ehegatten in der Schweiz, noch die zweite Prüffrage in Bezug auf die Ausscheidung seiner steuerbaren Einkommens- und Vermögenswerten noch die dritte Prüffrage zur Ermittlung der Satzbestimmung des in der Schweiz ansässigen Ehegatten können über den Umweg eines Doppelbesteuerungsabkommens beantwortet werden: Die Doppelbesteuerungsabkommen dienen der Kollisionsvermeidung und -auflösung, indem sie nationale Steuertatbestände voneinander abgrenzen und Mehrfachbelastungen durch verschiedene nationale Steuerhoheiten beseitigen. Völkerrechtliche Doppelbesteuerungsabkommen haben lediglich negative Wirkung, was bedeutet, dass sie die Steuerhoheit der Vertragsstaaten nur einschränken und niemals Grundlage für die Begründung oder Erhöhung einer Steuerforderung bilden.[15] Nach dem Wortlaut der Bestimmung in Art. 4 OECD-MA wird verlangt, dass ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt, d.h., dass eine in der Schweiz ansässige Person Einkünfte bezieht, die nach dem Recht des anderen Vertragsstaats besteuert werden. Bezieht der im Inland ansässige Ehegatte keine Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat (Ansässigkeitsstaat des anderen Ehegatten) und hat er dort auch keine unbeweglichen Vermögenswerte, fehlt es an einer steuerlichen Anknüpfung des inländischen Ehegatten im anderen Vertragsstaat bzw. im Ansässigkeitsstaat des ausländischen Ehegatten. M.a.W. vermag der im Ausland ansässige Ehegatte dem inländischen Ehegatten in seinem Ansässigkeitsstaat keine steuerliche Anknüpfung zu vermitteln, auch nicht qua Trauschein.

2.3 Steuerausscheidung von Abzügen

12 Im Rahmen der ersten zwei Prüffragen gilt es, das steuerbare Einkommen und Vermögen des inländischen Ehegatten zu ermitteln und eine Steuerausscheidung seiner Faktoren vorzunehmen, vorausgesetzt, dass er selbst in verschiedenen Kantonen oder Staaten steuerpflichtig ist. Dabei sind seine Abzüge (bspw. Berufsauslagen, Schulden und Schuldzinsen, Versicherungsprämien, Unterhaltsleistungen etc.) von seinem Einkommen und Vermögen in Abzug zu bringen. Etwaige Abzüge des im Ausland ansässigen Ehegatten sind erst bei der Satzbestimmung zu berücksichtigen (dritte Prüffrage). Werden die Faktoren des ausländischen Ehegatten jedoch bereits bei der zweiten Prüffrage und somit in der Steuerausscheidung des in der Schweiz steuerlich ansässigen Ehegatten berücksichtigt, werden seine Abzüge unzulässigerweise nach Lage der Aktiven und (Netto-)Einkommen des in der Schweiz nicht ansässigen Ehegatten ins Ausland ausgeschieden und erhöhen damit die schweizerische Bemessungsgrundlage des inländischen Ehegatten.

13 Die Abzüge sind im 2. Teil, 3. Kapitel *«Ermittlung des Reineinkommens»* des DBG geregelt. Im 2. Abschnitt *«unselbständige Erwerbstätigkeit»* sind die Berufskosten (Art. 26; organische Abzüge) geregelt. Im 5. Abschnitt (Art. 33 f.) finden sich die allgemeinen Abzüge; die Sozialabzüge sind im 4. Kapitel (Art. 35) geregelt. Bereits aus der Gesetzessystematik der zulässigen Abzüge lässt sich entnehmen, dass solche nur dann geltend gemacht werden können, wenn eine unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz besteht. M.a.W. können die Abzüge nur geltend gemacht werden, wenn die erste Prüffrage der steuerlichen Zugehörigkeit auf den jeweiligen Ehegatten positiv ausfällt. Bei fehlender Steuerpflicht in der Schweiz stellt sich die Frage der Abzüge und der damit zusammenhängenden Steuerausscheidung von vorneherein nicht. Ist bei rechtlich und tatsächlich ungetrennten, jedoch örtlich getrennten Ehegatten nur ein Ehegatte in der Schweiz steuerpflichtig und der andere Ehegatte im Ausland ansässig, sind die Abzüge vom Einkommen (und Vermögen) nach den Verhältnissen des in der Schweiz steuerpflichtigen Ehegatten zu gewähren. Keine Rolle spielt dabei, ob es sich um organische oder allgemeine Abzüge oder um Sozialabzüge handelt. Gemäss Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung sind die Einkommens- und Vermögenswerte des in der Schweiz ansässigen Ehegatten im Rahmen der interkantonalen und internationalen

14 Höhn / Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, § 3 N 17.

15 BGE 143 II 257 E. 5.1; Urteil des Bundesgerichts 2C_558 / 2007 vom 6. März 2008, StE 2008 A 31.1 Nr. 9, E. 2.3; vgl. auch René Matteotti / Christine Horn, Internationales Steuerrecht, Einleitung, § 12.

Steuerausscheidung auf seine inländischen und ausländischen Steuerdomizile auszuscheiden. Die geltend gemachten Abzüge sind demnach von seinen Einkommens- und Vermögenswerten in Abzug zu bringen.

14 Das oben Gesagte ergibt sich auch aus dem persönlichen Geltungsbereich des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung: Die Bestimmung in Art. 127 Abs. 3 BV schützt jede natürliche oder juristische Person, welche in der Schweiz – unbeschränkt oder beschränkt – steuerpflichtig ist. Das gilt auch für Personen mit Wohnsitz bzw. Sitz im Ausland, welche nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens in der Schweiz steuerpflichtig sind.[16] Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass wenn der im Ausland ansässige Ehegatte nicht in den persönlichen Geltungsbereich von Art. 127 Abs. 3 BV fällt, für diesen die Zuteilungsnormen und Steuerausscheidungsregeln nicht anwendbar sind. Eine steuerliche Anknüpfung des *«Schweizer-Ehegatten»* im Ausland ist conditio sine qua non für eine internationale Steuerausscheidung. Wie bereits ausgeführt, vermag der Umstand der Ehe mit einem im Ausland ansässigen Ehegatten allein keine steuerliche Anknüpfung begründen. Die Frage der steuerlichen Ansässigkeit ist eine rechtliche Vorfrage, welche gestützt auf Art. 3-5 DBG und Art. 3-4 StHG zu klären ist. Aus Art. 9 Abs. 1 DBG und Art. 3 Abs. 3 StHG lässt sich keine gemeinsame Ehegattenbesteuerung herleiten. Erst in einem zweiten Schritt – im Rahmen der zweiten Prüffrage – ist die Verteilung der Abzüge auf das Einkommen und Vermögen des in der Schweiz Steuerpflichtigen unter Anwendung der interkantonalen und internationalen Steuerausscheidungsregeln vorzunehmen.

15 Untenstehend wird auf die Steuerausscheidung der einzelnen Abzüge vertiefter eingegangen. Anhand eines vereinfachten Beispiels wird die korrekte Steuerausscheidung dargestellt bzw. aufgezeigt, wo in der Veranlagungspraxis häufig die Frage der Ermittlung der Bemessungsgrundlage mit der Frage des anwendbaren Steuersatzes verwechselt wird, was zu falschen Ergebnissen in der Bemessungsgrundlage führt. Im aufgezeigten Beispiel ist jeweils der Ehegatte A in der Schweiz steuerlich zugehörig und hat Nebensteuerdomizile in anderen Kantonen bzw. Ländern, während der Ehegatte B keine steuerliche Zugehörigkeit in der Schweiz hat, weder eine unbeschränkte noch eine beschränkte.

2.3.1 Organische Abzüge

16 Für die Steuerausscheidung der organischen Abzüge (Gewinnungskosten) fehlt eine explizite Regelung im Gesetz. Unbestritten ist in der Lehre und Rechtsprechung jedoch, dass das ausländische Einkommen nach Abzug der darauf entfallenden Gewinnungskosten freizustellen ist. Letzteres mit der Begründung, dass die fraglichen Aufwendungen konkret dazu beitragen, das entsprechende Einkommen zu erzielen.[17] Unter die organischen Abzüge fallen u.a. die Berufskosten gem. Art. 26 DBG und Art. 9 Abs. 1 und Abs. 2 lit. k und lit. o StHG oder die Beiträge in die berufliche Vorsorge (Art. 33 Abs. 1 lit. e DBG und Art. 9 Abs. 2 lit. d StHG). Diese stehen in direktem Zusammenhang mit der Erzielung eines Einkommens und sind deshalb objektmässig vom entsprechenden Einkommen aus Erwerbstätigkeit des inländischen Ehegatten abzugsfähig.

17 Erfreulicherweise geben die organischen Abzüge in der Praxis kaum Anlass zu Diskussionen. Hier scheint Konsens zu bestehen, dass die Gewinnungskosten des inländischen Ehegatten objektmässig von seinem Einkommen in Abzug zu bringen sind.

18 Abbildung 1: **Steuerausscheidung der organischen Abzüge** [s. Abb. 1 → S. 8]

19 Die Steuerausscheidung zeigt, dass die organischen Abzüge des Ehegatten A in Ziff. B.5-B.7 objektmässig zu 100 % im Wohnsitzkanton Zürich abzugsfähig sind.

2.3.2 Allgemeine Abzüge

20 Ebenfalls fehlt es an einer gesetzlichen Regelung für die Steuerausscheidung der allgemeinen Abzüge. Solche Abzüge liegen zwischen den Sozialabzügen und den organischen Abzügen. Gemäss bundesge-

16 Höhn / Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, § 3 N 12; Locher / Locher, Die Praxis der Bundessteuern, § 2, I B.

17 Urteil des Bundesgerichts 2C_354/2021 vom 20. März 2023, E. 3.3.2; so auch 2C_1154/2013 vom 26. Juni 2015, E. 3.3. m.w.Hw.

Abbildung 1

RZ 18 **Steuerausscheidung der organischen Abzüge**

Getrennte Wohnsitze Ehegatte A und B

Ehegatte A: Wohnsitz Schweiz / Ehegatte B: Wohnsitz Ausland

		STEUERBAR in der Schweiz			SATZBEST.
A	**Steuerobjekt**	**ZH** *Wohnsitz*	**GR** *Ferienhaus*	**Ausland** *Ferienhaus*	**Ausland** *Ehegatte B*
	Unbewegliches Vermögen und Ertrag daraus				
A.1	unbewegliches Vermögen[A]		100 %	100 %	100 %[B]
A.2	Vermögensertrag aus unbeweglichem Vermögen[A]		100 %	100 %	100 %[B]
B	**Bewegliches Vermögen und Ertrag daraus:**				
	Ehegatte A				
B.1	Bewegliches Vermögen	100 %			
B.2	Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen	100 %			
B.3	Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	100 %			
B.4	übriges Einkommen	100 %			
	Organische Abzüge Ehegatte A				
B.5	./. Berufsauslagen	100 %			
B.6	./. Säule 3a Beiträge	100 %			
B.7	./. Einkauf in berufliche Vorsorge (2. Säule)	100 %			
	Ehegatte B				
B.8	Bewegliches Vermögen				100 %
B.9	Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen				100 %
B.10	Einkommen aus unselbständiger/selbständiger Erwerbstätigkeit				100 %
B.11	*Gemeinsames bewegliches Vermögen*	50 %			100 %
B.12	*Vermögensertrag aus gemeinsamen beweglichem Vermögen*	50 %			100 %
C	**Schulden & Schuldzinsen**				
C.1	*Lage der Aktiven Ehegatte A (Annahme)*	*50 %*	*25 %*	*25 %*	
C.2	./. Schulden Ehegatte A	50 %	25 %	25 %	
C.3	./. Schuldzinsen Ehegatte A	50 %	25 %	25 %	
C.4	./. Schulden Ehegatte B				100 %
	./. Schuldzinsen Ehegatte B				100 %
D	**Total Einkommmen / Vermögen**				

[A] steuerbar am Belegenheitsort.

[B] alle Liegenschaften.

richtlicher Rechtsprechung ist es von dem in Frage stehenden Abzug abhängig, ob ein sachlicher Zusammenhang zu einer bestimmten Einkommensart gegeben ist oder ein solcher gänzlich fehlt. Ist ein solcher Konnex gegeben, liegen die allgemeinen Abzüge näher bei den organischen Abzügen. Fehlt ein solcher, haben sie eher den Charakter von Sozialabzügen, wobei für deren Abzugsfähigkeit ein effektiver Aufwand des Steuerpflichtigen vorausgesetzt wird. Allgemeine Abzüge, welche in keinem direkten Zusammenhang mit einer bestimmten Einkommenserzielung stehen, sind proportional nach Lage des Reineinkommens zu verlegen.[18] So werden bspw. Beiträge an die berufliche Vorsorge (2. Säule) von Unselbständigerwerbenden an die Sozialversicherungen auf dem Erwerbseinkommen bezahlt, was wiederum eine objektmässige Zuweisung derselben an das Erwerbseinkommen rechtfertigt. Beiträge an die gebundene Vorsorge (Säule 3a) stehen wiederum nur Erwerbstätigen offen und sind deshalb ebenfalls dem Erwerbseinkommen zuzurechnen.[19] Dabei gelte laut Bundesgericht, dass im Ausland erzieltes Erwerbseinkommen proportional zu berücksichtigen sei.[20] In den zitierten Urteilen ging es jedoch nicht um die Frage der Verlegung von Abzügen bei internationalen Ehegattenverhältnissen, sondern um die Verlegung der Abzüge im Rahmen der internationalen Steuerausscheidung eines Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in der Schweiz und gleichzeitiger steuerlicher Anknüpfung im Ausland qua Erwerbstätigkeit. Es ist nicht bestritten, dass in solchen Fällen mittels internationaler Steuerausscheidung die Steuerfaktoren des Pflichtigen auf seine in- und ausländischen Steuerdomizile zu verteilen sind. Die Abzüge sind nach den erwähnten Regeln objektmässig bzw. nach Quote des Nettoeinkommens zu verteilen.

21 Nicht sachgerecht ist jedoch, wenn diese Rechtsprechung tel quel bei internationalen Ehegattenverhältnissen auch auf den nicht in der Schweiz ansässigen Ehegatten angewendet wird, ohne dass bei Letzterem eine steuerliche Anknüpfung des ausländischen Ehegatten in der Schweiz besteht. Aus der zitierten Rechtsprechung lassen sich keine Rückschlüsse ziehen, wie dieselben Abzüge im Rahmen eines internationalen Ehegattenverhältnisses auszuscheiden sind. Erfolgt dies dennoch, verstösst dies gegen das Gleichbehandlungsgebot: So wird ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz in der Schweiz und steuerlicher Zugehörigkeit im Ausland (bspw. qua Erwerbseinkommen oder Betriebsstätte) steuerlich gegenüber demjenigen Steuerpflichtigen begünstigt, welcher in einer internationalen Ehe lebt, da ungeachtet einer eigenen steuerlichen Anknüpfung im Ausland seine Abzüge quotal auf die Faktoren des ausländischen Ehegatten verlegt werden. Schliesslich ist Letzterer gerade nicht in der Schweiz subjektiv steuerpflichtig. Dies führt zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage des in der Schweiz Steuerpflichtigen, da seine Abzüge auf ein am Ende nicht in der Schweiz steuerbares Ehegatteneinkommen (und Vermögen) im Ausland verlegt werden.

Eine solche Handhabung führt insbesondere im Zu- 22
sammenhang mit der Verlegung von allgemeinen Abzügen, zu welchen etwa Unterhaltsbeiträge und Schulden sowie Schuldzinsen gehören, zu stossenden Ergebnissen. Diese in der Praxis teilweise angewandte Vorgehensweise setzt sich über das Schlechterstellungsverbot hinweg und lässt sich nicht mit der in Art. 9 DBG und Art. 3 Abs. 3 StHG statuierten Faktorenaddition bei Ehegatten begründen. Nachfolgend werden die Verlegung von (privaten) Schulden und Schuldzinsen sowie von Unterhaltsbeiträgen und die aktuelle Umsetzung in der Praxis eingehend beleuchtet.

2.3.2.1 Schulden und Schuldzinsen

Zu der Verlegung der (privaten) Schulden und 23
Schuldzinsen bei internationalen Ehegattenverhältnissen hat sich das Bundesgericht bisher nicht geäussert. Unbestritten ist, dass die Schulden- und

[18] Urteil des Bundesgerichts 2C_354 / 2021 vom 20. März 2023, E. 3.3.3; so auch Urteil 2C_1154 / 2013 vom 26. Juni 2015, E. 3.3 in fine; Madeleine Simonek, in: Martin Zweifel / Michael Beusch / René Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Zürich 2015, Art. 23 A, B OECD-MA, N 83.

[19] Urteil des Bundesgerichts 2C_1154 / 2013 vom 26. Juni 2015, E. 3.3.

[20] Urteil des Bundesgerichts 2C_95 / 2015 vom 27. August 2015, E. 4.7: Das Bundesgericht hatte in diesem Urteil einzig die Frage der Ausscheidung der Abzüge auf dem Erwerbseinkommen zu beurteilen.

Schuldzinsenverlegung gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot im Verhältnis Schweiz und Ausland proportional nach Lage der Aktiven zu erfolgen hat. Dies gilt sowohl für Personen, die in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sind als auch für Personen, die in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig sind.[21] Schulden und Schuldzinsen eines in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Ehepartners sind nach Lage seiner Aktiven zu verlegen, wenn der andere Ehegatte in der Schweiz gar nicht oder nur beschränkt steuerpflichtig ist.[22] Die Faktoren des im Ausland ansässigen und in der Schweiz nicht oder nur beschränkt steuerpflichtigen Ehegatten sind in der Steuerausscheidung nicht zu berücksichtigen. Eine Berücksichtigung der Faktoren des im Ausland ansässigen Ehepartners in der Steuerausscheidung, wodurch ein Teil der *«Schweizer»*[23] Schulden und Schuldzinsen ins Ausland verlegt würde, widerspricht den vorgenannten bundesgerichtlichen Grundsätzen, wonach die interkantonale Ehegattenbesteuerung nicht auf internationale Verhältnisse angewendet werden kann, und entbehrt jeglicher gesetzlichen Grundlage. Die internationale Steuerausscheidung dient der Festsetzung der Steuerfaktoren und damit der Ermittlung der Bemessungsgrundlage des in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten.

24 Aufgrund der Faktorenaddition[24] sind die Steuerfaktoren des anderen Ehegatten lediglich für die Satzbestimmungzu berücksichtigen. Dadurch wird keine Steuerpflicht des anderen Ehegatten in der Schweiz begründet. Eine solche ergibt sich ausschliesslich aus den Art. 3–5 DBG bzw. Art. 3 und 4 StHG (persönliche oder wirtschaftliche Zugehörigkeit). Folglich sind auch nur die Schulden und Schuldzinsen des in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten bzw. dessen *«Hälfte»* bei Solidarschuldnerschaft zu deklarieren. Bei einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit des anderen Ehegatten in der Schweiz (beschränkte Steuerpflicht v.a. infolge Grundbesitzes 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.

Diese Vorgehensweise lässt sich für Schulden und **25** Schuldzinsen auch mit dem von der Rechtsprechung und Lehre geforderten sachlichen Zusammenhang zwischen Einkünften und Abzügen begründen: Bei den Hypothekarschulden und -zinsen besteht der direkte Konnex zur entsprechenden belasteten Liegenschaft und den daraus resultierenden Erträgen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob diese im Privat- oder Geschäftsvermögen gehalten wird. Bei der Vergabe einer Hypothek wird die Bonität des Schuldners unter Berücksichtigung seiner Einkommens- und Vermögenssituation geprüft und auf Basis des Marktwerts der zu belastenden Liegenschaft vergeben. Der in der Schweiz steuerpflichtige Ehegatte ist Alleineigentümer der Liegenschaft und haftet allein für die Schuld gegenüber der Bank. Es besteht keine Solidarhaftung des im Ausland ansässigen Ehegatten. Etwaige Steuerschulden sind adäquat kausale Folge des steuerbaren Einkommens und Vermögens des in der Schweiz steuerpflichtigen Ehegatten. Dasselbe gilt für die übrigen Schulden des steuerpflichtigen Schweizer Ehegatten, bspw. für Darlehensschulden. Auch Darlehensschulden zwischen Ehegatten sind nach Auffassung der Autorinnen dementsprechend zum Abzug zuzulassen. Zivilrechtlich liegt ein gültiger Darlehensvertrag vor, welcher nicht einem Schrifterfordernis bedarf. Schulden und Schuldzinsen sind gem. Art. 9 Abs. 2 lit. a StHG abzugsfähig. Aus steuerrechtlicher Sicht darf für die Abzugsfähigkeit von Schulden und Schuldzinsen u.E. nicht differenziert werden, ob Schuldner und Gläubiger sich wie Nahestehende (bspw. Ehegatten) gegenüber stehen oder ob Gläubigerin und Schuldnerin Dritte sind (bspw. eine Bank). Einziges Erfordernis darf, analog den Bestimmungen zwischen Leistungen unter Nahestehenden, der Drittvergleich sein. Ist dieser zu bejahen (bspw. in Bezug auf Verzinsung, Dauer,

---

21 Madeleine Simonek, Internationales Steuerrecht, a.a.O., Art. 23 A, B OECD-MA, N 84.

22 Dazu und zum Folgenden: Caminada / Brawand, a.a.O., zsis) 4 / 2019, A10, S. 15 / 22.

23 Gemeint der Schuldzinsen und Schulden des in der Schweiz ansässigen Ehegatten.

24 Art. 9 Abs. 1 DBG bzw. Art. 3 Abs. 3 StHG.

Rückzahlung), qualifizieren auch Darlehensschulden zwischen Ehegatten als abzugsfähige Schulden und Schuldzinsen; die Steuerumgehung bleibt selbstredend vorbehalten.

26 Die nach Auffassung der Autorinnen korrekte Verlegung der Schulden und Schuldzinsen zeigt nachfolgende Abbildung. Die Schulden und Schuldzinsen des Ehepartners A werden in Ziff. C.1 und C.2 ausschliesslich nach Quote der Aktiven des Ehepartners A auf seine Steuerdomizile im In- und Ausland verlegt.

27 Abbildung 2 (korrekt): **Verlegung Schulden und Schuldzinsen ausschliesslich im Verhältnis Aktiven Quote Ehegatten A**
[s. Abb. 2 → S. 12]

28 In der Praxis fliessen die Faktoren des im Ausland ansässigen Ehegatten in solchen Fallkonstellationen häufig in die internationale Steuerausscheidung des in der Schweiz ansässigen Ehegatten ein. In der Folge werden Schulden und Schuldzinsen des inländischen Ehegatten auf das in der Schweiz nicht steuerbare Einkommen und Vermögen des im Ausland lebenden Ehegatten verlegt. Dies wiederum führt zu einer unzulässigen Erhöhung der Bemessungsgrundlage des inländischen Ehegatten, wie nachfolgendes Beispiel verdeutlicht:

29 Abbildung 3 (falsch): **Verlegung Schulden und Schuldzinsen im Verhältnis Aktiven Quote Ehegatte A und Ehegatte B**
[s. Abb. 3 → S. 13]

30 Obige Abbildung zeigt in C, dass nun die Aktiven des Ehepartners B ebenfalls in den Gesamtaktiven bzw. der Gesamtquote für die Verlegung der Schulden- und Schuldzinsen mitberücksichtigt werden. Mit der Folge, dass Schulden und Schuldzinsen des Ehepartners A im Umfang von 43 % ins Ausland ausgeschieden werden (s. Ziff. C.1 und C.2).

31 Von den Veranlagungsbehörden und Gerichten wird als Legitimation für letztere Vorgehensweise argumentiert, der Ehepartner A profitiere indirekt von den Schulden und Schuldzinsen des in der Schweiz nicht steuerpflichtigen Ehepartners B, weil hiermit auch die Schulden und Schuldzinsen des Ehepartners B mitberücksichtigt werden. Diese Argumentation entbehrt jeglicher rechtlichen Grundlage und ist nicht mit den vorgenannten bundesgerichtlichen Grundsätzen zur Besteuerung von internationalen Ehegatten vereinbar. Die Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Schulden und Schuldzinsen hat stringent nach der gesetzlichen Konzeption zu erfolgen.

32 Die erste Prüffrage lautet: Ist die Person qua persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit in der Schweiz steuerpflichtig? Bei Bejahung einer subjektiven Zugehörigkeit des einen Ehegatten sind im Rahmen der Ermittlung dessen – und ausschliesslich dessen – Bemessungsgrundlage (zweite Prüffrage) folgerichtig nur seine Schulden und Schuldzinsen von seinem Vermögen und Einkommen in Abzug zu bringen. Die Schulden und Schuldzinsen des ausländischen Ehepartners sind in der Bemessungsgrundalge des inländischen Ehepartners ausser Acht zu lassen. Letzteren ist erst bei der Satzbestimmung Rechnung zu tragen (dritte Prüffrage). Auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht ist die vorerwähnte Argumentation der Veranlagungsbehörden und Gerichte nicht stichhaltig: Der Ehepartner B ist in der Schweiz nicht steuerpflichtig. Demzufolge besteht seinerseits weder eine Mitwirkungspflicht zur Offenlegung seiner Steuerfaktoren noch seiner Schulden und Schuldzinsen (s. dazu unten Ziff. 2.4).

33 Dass die Faktoren des ausländischen Ehepartners nicht in der Steuerausscheidung mitberücksichtigt werden dürfen, verdeutlicht nachfolgende, in der Praxis häufig vorkommende Sachverhaltskonstellation: Aufgrund der fehlenden Mitwirkungspflicht des ausländischen Ehegatten kann dieser nicht zur Offenlegung seiner Steuerfaktoren gezwungen werden. Denn jeder Ehegatte ist nur verpflichtet, seine eigenen Faktoren zu deklarieren.[25] Es würde einer gesetzlichen Obliegenheit bedingen, dass ausnahmsweise auch die Faktoren des im Ausland ansässigen Partners – für die Satzbestimmung – anzugeben sind. Da eine solche jedoch im geltenden Recht nicht vorgesehen ist (der

[25] Zu den Verfahrens- und Mitwirkungspflichten siehe unten Ziff. 2.4.

Abbildung 2 (korrekt)

RZ 27 **Verlegung Schulden und Schuldzinsen ausschliesslich im Verhältnis Aktiven Quote Ehegatten A**

Getrennte Wohnsitze Ehegatte A und B
Ehegatte A: Wohnsitz Schweiz / Ehegatte B: Wohnsitz Ausland
Fokus auf Schulden und Schuldzinsenverlegung

		STEUERBAR in der Schweiz			SATZBEST.
	Steuerobjekt	**ZH** *Wohnsitz*	**GR** *Ferienhaus*	**Ausland** *Ferienhaus*	**Ausland** *Ehegatte B*
A	**Unbewegliches Vermögen und Ertrag daraus**				
A.1	unbewegliches Vermögen[A]		100 %	100 %	100 %[B]
A.2	Vermögensertrag aus unbeweglichem Vermögen[A]		100 %	100 %	100 %[B]
B	**Bewegliches Vermögen und Ertrag daraus**				
	Ehegatte A				
B.1	Bewegliches Vermögen	100 %			
B.2	Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen	100 %			
B.3	Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	100 %			
B.4	übriges Einkommen	100 %			
	Ehegatte B				
B.8	Bewegliches Vermögen				100 %
B.9	Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen				100 %
B.10	Einkommen aus unselbständiger/selbständiger Erwerbstätigkeit				100 %
B.11	*Gemeinsames bewegliches Vermögen*	50 %			100 %
B.12	*Vermögensertrag aus gemeinsamen beweglichem Vermögen*	50 %			100 %
	Total Aktiven (Annahme)	4'000'000	2'000'000	2'000'000	6'000'000
	Total Aktiven in % (Annahme)	50 %	25 %	25 %	
C	**Schulden & Schuldzinsen**	50 %	25 %	25 %	
C.1	./. Schulden Ehegatte A	***Nach Lage der Aktiven von A:***			100 %
C.2	./. Schuldzinsen Ehegatte A	***50 % ZH; 25 % GR; 25 % Ausland***			
C.3	./. Schulden Ehegatte B	*nur satzbestimmend*			100 %
	./. Schuldzinsen Ehegatte B	*zu berücksichtigen*			100 %
D	**Total Einkommmen / Vermögen**				

[A] steuerbar am Belegenheitsort.

[B] alle Liegenschaften.

Abbildung 3 (falsch)

RZ 29 **Verlegung Schulden und Schuldzinsen im Verhältnis Aktiven Quote Ehegatte A und Ehegatte B**

Getrennte Wohnsitze Ehegatte A und B
Ehegatte A: Wohnsitz Schweiz / Ehegatte B: Wohnsitz Ausland
Fokus auf Schulden und Schuldzinsenverlegung
mit Aktiven Ehegatte B

STEUERBAR & SATZBESTIMMEND

	Steuerobjekt	**ZH** *Wohnsitz*	**GR** *Ferienhaus*	**Ausland** *Ferienhaus*	**Ausland** *Ehegatte B*
A	**Unbewegliches Vermögen und Ertrag daraus**				
A.1	unbewegliches Vermögen [A]		100 %	100 %	100 % [B]
A.2	Vermögensertrag aus unbeweglichem Vermögen [A]		100 %	100 %	100 % [B]
B	**Bewegliches Vermögen und Ertrag daraus**				
	Ehegatte A				
B.1	Bewegliches Vermögen	100 %			
B.2	Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen	100 %			
B.3	Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	100 %			
B.4	übriges Einkommen	100 %			
	Ehegatte B				
B.8	Bewegliches Vermögen				100 %
B.9	Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen				100 %
B.10	Einkommen aus unselbständiger/selbständiger Erwerbstätigkeit				100 %
B.11	*Gemeinsames bewegliches Vermögen*	50 %			100 %
B.12	*Vermögensertrag aus gemeinsamen beweglichem Vermögen*	50 %			100 %
	Total Aktiven (Annahme)	4'000'000	2'000'000	2'000'000	6'000'000
	Total Aktiven in % (Annahme)	29 %	14 %	14 %	43 %
C	**Schulden & Schuldzinsen**	29 %	14 %	14 %	43 %
C.1	./. Schulden Ehegatte A	***Nach Lage der Aktiven von A und B: 43 % der***			
C.2	./. Schuldzinsen Ehegatte A	***Schulden von A werden ins Ausland ausgeschieden***			
C.3	./. Schulden Ehegatte B	*nach Lage der Aktiven*			
	./. Schuldzinsen Ehegatte B	*von A und B*			
D	**Total Einkommmen / Vermögen**				

[A] steuerbar am Belegenheitsort.

[B] alle Liegenschaften.

Hinweis auf Art. 170 ZGB reicht nicht aus[26]), müsste diese Information auf dem Amtshilfeweg beschafft werden, sofern sie nicht freiwillig erbracht wird. Denn eine ermessensweise Festsetzung des im Ausland erzielten Einkommens ist nicht zulässig, zumal die hier steuerpflichtige Person keine Verfahrenspflicht verletzt.[27] Folglich sind auf die Bemessungsgrundlage des inländischen Ehepartners die Maximalsteuersätze für die Satzbestimmung anzuwenden. Um den maximalen Progressionssatz anwenden zu können, gehen einige kantonale Steuerbehörden aus systemtechnischen Gründen in der Praxis von einem fiktiven bzw. ermessensweisen *«satzbestimmenden»* Einkommen und Vermögen von CHF 10 Mio. bzw. CHF 100 Mio. aus. Wird nun das ausländische *«fiktive»* Einkommen und Vermögen in der Steuerausscheidung *«Spalte Ausland»* mitberücksichtigt, kommt es zu einer unzulässigen Verschiebung der Abzüge des inländischen Ehegatten ins Ausland und damit am Ende zu einer substanziellen Erhöhung seiner Bemessungsgrundlage. Mit Ausnahme der organischen Abzüge (s. oben Ziff. 2.3.1) werden sämtliche Abzüge nach Lage der Aktiven (Schulden und Schuldzinsen) bzw. nach Lage der Nettoeinkünfte verlegt. Bei der Annahme solch hoher *«fiktiver»* Faktoren des im Ausland ansässigen Ehepartners kommt es zur Verschiebung sämtlicher Abzüge ins Ausland, da die Ausland-Quote bei nahezu 100 % liegt.

34 Abbildung 4 (falsch): **Steuerausscheidung bei Maximalsätzen gem. Veranlagungspraxis**
[s. Abb. 4 → S. 14]

35 Der Ehegatte A verliert in obigem Beispiel 98.8 % seiner allgemeinen Abzüge und Sozialabzüge ins Ausland. Seine Schulden und Schuldzinsen werden im Umfang von 99.5 % ins Ausland verlegt. In der Folge bleibt dem inländischen Ehegatten A die Abzugsfähigkeit der gesetzlich normierten Abzüge faktisch verwehrt und es kommt praktisch zu einer Bruttobesteuerung. Dies widerspricht nicht nur dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sondern ist auch nicht mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung, wonach Einkommen und Vermögen von Ehegatten, bei welchen nur ein Ehegatte in der Schweiz steuerpflichtig ist, gerade nicht zusammengerechnet werden dürfen, vereinbar. Eine Zusammenrechnung i.S.v. Art. 9 Abs. 1 DBG und Art. 3 Abs. 3 StHG ist nur dann zulässig, wenn beide Eheleute der (schweizerischen) Steuerhoheit unterliegen.[28] Die Gründe zum Verzicht der Offenlegung der Faktoren des ausländischen Ehepartners für die Satzbestimmung mögen in der Praxis vielseitig sein. Nicht selten wird der Verzicht auf die Offenlegung damit begründet, dass sich der in der Schweiz steuerpflichtige Ehegatte bereits aufgrund seiner eigenen Einkommens- und Vermögensverhältnisse in der maximalen Steuerprogression befindet. Dann ist es umso stossender, wenn mit der Argumentation der *«Satzbestimmung»* fiktives ausländisches Einkommen und Vermögen des Ehepartners B angenommen wird und dem in der Schweiz steuerpflichtigen Ehepartner A die Abzugsfähigkeit seiner Schulden und Schuldzinsen – und auch der übrigen Abzüge, welche nach den Nettoeinkünften verlegt werden (s. unten Ziff. 2.3.2.2 und Ziff. 2.3.3) – faktisch verwehrt bleibt.

2.3.2.2 Unterhaltsbeiträge

36 Zu den allgemeinen Abzügen, welche in keinem direkten Zusammenhang mit einer bestimmten Einkommenserzielung stehen, gehören auch die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen Ehegatten gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG. Das Bundesgericht begründet dies damit, dass kein direkter Konnex zwischen den Unterhaltsbeiträgen und dem vom Unterhaltsschuldner erzielten Einkommen bestehe.[29] Deshalb habe die Verlegung der Unterhaltsbeiträge analog den Sozialabzügen nach Massgabe des in der Schweiz steuerpflichtigen (Netto-) Einkommens im Verhältnis zum gesamten (Netto-) Einkommen zu erfolgen. Dies stünde auch im Einklang mit einer gemeinsamen Mittelverwendung. Somit sei-

[26] S. dazu unten Ziff. 2.3.2.2.

[27] Locher, DBG-Kommentar, Art. 9 Rz. 20 m.Hw. auf Rz. 11, 17 ff. und 7 bzw. Rz. 31 zu Art. 130.

[28] Urteile des Bundesgerichts 2C_354 / 2022 vom 20. März 2023, E. 3.2; BGE 141 II 318, E. 2.2.3 und 2.3; 2C_810 / 2015 vom 25. Januar 2017, E. 4.2; 2C_452 / 2012 vom 7. November 2012, E. 3.1.

[29] Urteil des Bundesgerichts 2C_354 / 2022 vom 20. März 2023, E. 3.3.3 in fine und E. 4.2.2, auch zum Folgenden; so bereits Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 14. September 1993 = StE 1994 B 11.3 Nr. 9.

Abbildung 4 (falsch)

RZ 34 **Steuerausscheidung bei Maximalsätzen gem. Veranlagungspraxis**

Getrennte Wohnsitze Ehegatte A und B
Ehegatte A: Wohnsitz Schweiz / Ehegatte B: Wohnsitz Ausland
Veranlagungspraxis Anwendung der Maximalsätze
bei Ehegatte A

STEUERBAR & SATZBESTIMMEND

	Steuerobjekt	ZH *Wohnsitz*	GR *Ferienhaus*	Ausland *Ferienhaus*	Ausland *Ehegatte B*
A	**Unbewegliches Vermögen und Ertrag daraus**				
A.1	unbewegliches Vermögen [A]		100 %	100 %	100 % [B]
A.2	Vermögensertrag aus unbeweglichem Vermögen [A]		100 %	100 %	100 % [B]
B	**Bewegliches Vermögen und Ertrag daraus**				
	Ehegatte A				
B.1	Bewegliches Vermögen	500'000			
B.2	Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen	100 %			
B.3	Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	120'000			
B.4	übriges Einkommen	100 %			
	Abzüge verteilt nach Nettoeinkommen [C]:				
B.5	Sozialabzüge / Versicherungsprämien etc.	1,2 %			98.8 %
	Ehegatte B				
B.8	Bewegliches Vermögen				100'000'000
B.9	Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen				n.a.
B.10	Einkommen aus unselbständiger/selbständiger Erwerbstätigkeit				100'000'000
B.11	*Gemeinsames bewegliches Vermögen*	50 %			n.a.
B.12	*Vermögensertrag aus gemeinsamen beweglichem Vermögen*	50 %			n.a.
	Total Aktiven in % mit Annahme fiktivem ausländ. E & V	0.5 %			99.5 %
C	**Schulden & Schuldzinsen**	0.5 %			99.5 %
C.1	./. Schulden Ehegatte A	***Nach Lage der Aktiven von A und B: 99.5% der***			
C.2	./. Schuldzinsen Ehegatte A	***Schulden von A werden ins Ausland ausgeschieden***			
C.3	./. Schulden Ehegatte B	*n.a*			
	./. Schuldzinsen Ehegatte B				
D	**Total Einkommmen / Vermögen**				

[A] steuerbar am Belegenheitsort.

[B] alle Liegenschaften.

[C] im Verhältnis Nettoeinkommen CHF 120'000 zu fiktivem ausländ. Einkommen von CHF 10.0 mio.

en die Einkünfte zur Bestimmung des Steuersatzes auch dann zu addieren, wenn nur ein Ehegatte in der Schweiz steuerpflichtig sei. Aufgrund der aus Art. 163 ZGB fliessenden gegenseitigen Unterstützungspflicht der Eheleute nach Massgabe ihrer jeweiligen Kräfte sei gerechtfertigt, dass die Unterhalts- und Unterstützungspflichten des einen Ehegatten im Ergebnis beide (neuen) Ehepartner belaste und damit die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beider mindere.

37 Die vorgenannte Argumentation des Bundesgerichts ist widersprüchlich und steht nicht im Einklang mit den geltenden Steuerrechtsgrundlagen: Wie festgehalten und auch höchstgerichtlich anerkannt, vermag Art. 9 Abs. 1 DBG und Art. 3 Abs. 3 StHG im internationalen Verhältnis gerade keine Steuerpflicht des ausländischen Ehegatten in der Schweiz zu begründen. Darf die in Art. 163 ZGB statuierte gegenseitige Unterstützungspflicht nun dennoch dazu verwendet werden, um eine Addition des Einkommens und des Vermögens gem. Art. 9 Abs. 1 DBG bzw. Art. 3 Abs. 3 StHG und damit eine anteilsmässige Steuerpflicht des ausländischen Ehegatten in der Schweiz zu konstruieren?[30] Hier wird offensichtlich verkannt, dass die in Art. 163 ZGB geregelte Unterhaltspflicht der Eheleute eine zivilrechtliche Bestimmung ist. Es ist nicht mit dem im Steuerrecht verfassungsmässig geltenden Legalitätsprinzip (Art. 164 Abs. 1 lit. d BV und Art. 127 BV) vereinbar, wenn eine zivilrechtliche Norm eine steuerrechtliche Norm derogiert. Die Frage der Verlegung von Unterhaltsbeiträgen eines inländischen Ehepartners nach Massgabe des (Netto-)Einkommens beider Ehegatten – also auch unter Berücksichtigung des Einkommens des in der Schweiz steuerlich nicht zugehörigen Ehegatten – kann nicht über die eheliche Unterstützungspflicht in Art. 163 ZGB rechtlich begründet werden. Dasselbe gilt für die bis 30. Juni 2022 geltenden Bestimmungen zur eingetragenen Partnerschaft, wonach die beiden Partnerinnen oder Partner gemeinsam nach ihren Kräften für den gebührenden Unterhalt ihrer Gemeinschaft sorgen (Art. 13 Abs. 1 PartG[31]). Im Unterschied zu den eherechtlichen Bestimmungen im ZGB sah jedoch das PartG eine explizite Gütertrennung vor und jede Partnerin und jeder Partner haftete für die eigenen Schulden mit dem eigenen Vermögen (Art. 18 PartG). Die analoge steuerrechtliche Bestimmung sieht wiederum eine Faktorenaddition auch bei eingetragenen Partnerschaften vor (Art. 9 Abs. 1bis und Art. 3 Abs. 4 StHG) und stellt somit die eingetragenen Partnerinnen und Partner steuerrechtlich den Ehegatten gleich. Bei der Frage der Ausscheidung von Unterhaltsbeiträgen des im Inland ansässigen Partners bzw. Partnerin an den Ex-Partner bzw. Ex-Partnerin im Verhältnis der gesamten Nettoeinkünfte und -vermögenswerte beider (neuen) Partner bzw. Partnerinnen wäre jedoch rechtlich nicht über die gegenseitige zivilrechtlich Unterstützungspflicht gem. PartG begründbar. Somit käme es hier zu einer Ungleichbehandlung zwischen Ehegatten gem. ZGB und den eingetragenen Partnerschaften gem. PartG, obwohl diese steuerrechtlich gleichgestellt sind.

38 Ist der unterhaltsleistende Ehepartner in der Schweiz steuerlich zugehörig und ist der (neue) Ehepartner nicht subjektiv steuerpflichtig in der Schweiz, ist die Bemessungsgrundlage des inländischen Ehepartners ausschliesslich nach Massgabe seiner Nettoeinkünfte zu bestimmen. Die Verlegung der Unterhalsbeiträge eines Ehepartners, welcher in einer internationalen Ehe lebt, ist nicht Frage der zivilrechtlichen Unterstützungspflicht, sondern in einem ersten Schritt eine solche der steuerlichen Zugehörigkeit gem. Art. 3-5 DBG und Art. 3 und 4 StHG. In einem zweiten Schritt sind bei der (internationalen) Verlegung der geleisteten Unterhaltsbeiträge, die ankerkannten steuerrechtlichen Ausscheidungsregeln nach Massgabe des Einkommens des subjektiv Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

39 Es mag zutreffend sein, dass aus steuerrechtlicher Betrachtung die Unterhaltsleistungen eines Ehegatten an den geschiedenen Ehegatten nicht direkt von der Erzielung des Erwerbseinkommens (wie bspw. die Berufsauslagen oder die Beiträge an die berufliche Vor-

[30] Urteil des Bundesgerichts 2C_354/2022 vom 20. März 2023, E. 3.2, Widerspruch in E. 4.2.2 und E. 4.3.1.

[31] Bundesgesetz über die eingetragene Partnerschaft gleichgeschlechtlicher Paare (Partnerschaftsgesetz, PartG) vom 18. Juni 2004, AS 2005 5685, in Kraft bis 30. Juni 2022; ab 1. Juli 2022 traten die Bestimmungen der Ehe für alle in Kraft, womit keine neuen eingetragenen Partnerschaften mehr begründet werden können.

sorge oder freie berufliche Vorsorge) abhängig sind. Das Bundesgericht hielt jedoch in seinem Urteil vom 26. Juni 2015[32] explizit fest, dass die Unterhaltsbeiträge analog den Sozialabzügen, d.h. nach Massgabe des in der Schweiz steuerpflichtigen (Netto-)Einkommens im Verhältnis zum gesamten (Netto-)Einkommen des Steuerpflichtigen, zu verlegen seien. Im zitierten Urteil ging es um die Frage der Steuerausscheidung von Unterhaltsbeiträgen eines in der Schweiz ansässigen Ehemannes an seine ebenfalls in der Schweiz ansässige Ex-Frau und die gemeinsamen Kinder, wobei der Steuerpflichtige sowohl Erwerbseinkommen in der Schweiz als auch in Italien (VR-Honorar) erzielte. Folglich war der Steuerpflichtige in zwei Staaten steuerlich zugehörig und somit in der Schweiz nur für einen Teil seines Einkommens steuerpflichtig (Art. 7 Abs. 1 DBG[33]). Korrekterweise erfolgt die Ausscheidung seiner Unterhaltsbeitragsabzüge nach Massgabe der (Netto-)Einkünfte in der Schweiz und in Italien (vor Berücksichtigung der Sozialabzüge). Ist nur ein Ehegatte in der Schweiz steuerlich zugehörig, so darf gestützt auf diese Rechtsprechung auch nur das weltweite (Netto-)Einkommen des in der Schweiz steuerpflichtigen Ehegatten für die Verlegung der Unterhaltsbeitragsabzüge herangezogen werden. Auch in diesem Punkt widerspricht sich das Bundesgericht selbst, wenn es argumentiert, dass über die Faktorenaddition bei internationalen Ehegatten das (Netto-) Einkommen beider Ehegatten – im Rahmen einer Zusammenrechnung – für die Verlegung der Unterhaltsbeiträge[34] berücksichtigt werden müsse.[35]

40 Auch zivilrechtlich lässt sich die Mitberücksichtigung der Einkünfte und des Vermögens des neuen Ehepartners bei der Ausscheidung der Unterhaltsbeiträge nicht begründen. Bei der Bemessung und Festsetzung der zu leistenden Unterhaltsbeiträge im Zeitpunkt der Scheidung sind die gesamten Einkommens- und Vermögensverhältnisse des unterhaltsleistenden Ehegatten massgebend: Gemäss Art. 125 Abs. 2 ZGB[36] sind einzig die Einkommens- und Vermögensverhältnisse der sich trennenden Ehegatten für die Festsetzung des nachehelichen Unterhalts zu berücksichtigen (Ziff. 5).[37] Hier muss die steuerrechtliche Betrachtungsweise im Hinblick auf die zu verlegenden Abzüge im Rahmen der (interkantonalen bzw. internationalen) Steuerausscheidung um die zivilrechtliche Regelung erweitert werden. Die Unterhaltsbeiträge stehen insofern in einem engen Konnex zu den gesamten vom Unterhaltschuldner erzielten Einkünften im In- und Ausland. Dessen Vermögensverhältnisse sind ebenfalls zu berücksichtigen. Etwaige Einkünfte und etwaiges Vermögen einer künftigen Partnerin (Konkubinat) oder Ehegattin sind so lange nicht massgebend, als dass es zu keiner Änderung der Verhältnisse i.S.v. Art. 128 ZGB oder Abänderung durch Urteil gem. Art. 129 ZGB kommt. Folglich besteht durchaus ein direkter Zusammenhang mit den Nettoeinkommensverhältnissen des Unterhaltsleistenden bzw. Steuerpflichtigen. Die Argumentation des Bundesgerichts greift auch dahingehend zu kurz.

Für die Verlegung solcher Unterhaltsbeitragsabzüge gilt somit: Eine proportionale Verlegung hat ausschliesslich nach den Nettoeinkommensanteilen des *«Schweizer»* Ehepartners und Unterhaltsschuldner zu erfolgen. Die Einkünfte des ausländischen Ehepartners müssen bei der Festsetzung der %-Nettoeinkünfte unberücksichtigt bleiben (s. Ziff. B.5, Abb. 5 (korrekt): **Verlegung Unterhaltsbeiträgen im Verhältnis Nettoeinkommen Ehegatte A → S.19);** sie sind lediglich satzbestimmend zu berücksichtigen. Dies steht auch **41**

[32] Urteil des Bundesgerichts 2C_1154 / 2015 vom 31. März 2017, E. 3.5 auch zum Folgenden.

[33] Das StHG enthält keine entsprechende Bestimmung, da es sich um eine in der Kompetenz der Kantone liegende Frage des Steuersatzes handelt (Art. 1 Abs. 3 Satz 2 StHG). Sämtliche Kantone, welche einen progressiven Einkommenssteuersatz kennen, haben die Regel von Art. 7 Abs. 1 für die Zwecke der Staatssteuer ins kantonale Recht aufgenommen. Vgl. auch Oesterhelt / Schreiber, DBG-Kommentar, a.a.O., Art. 7 N 3.

[34] Urteil des Bundesgerichts 2C_354/2022 vom 20. März 2023, E. 3.3.1 und insbes. E. 3.3.3 in fine mit Hw. auf 2C_1154/2013 vom 26. Juni 2015, E. 3.3 und 3.5.

[35] Kritisch dazu auch Stefan Oesterhelt / Andrea Opel, Rechtsprechung im Steuerrecht 2023 / 3, in: IFF Forum für Steuerrecht, August 2023, 262 ff.

[36] Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (ZGB), SR 210.

[37] BGE 137 III 118 E. 2.3; 143 III 233 E. 3.2; 147 III 249 E. 3.4.4; Urteil des Bundesgerichts 5A_850/2020 vom 4. Juli 2022, E. 4; BGE 148 III 161; vgl. dazu Thomas Geiser, Die Ehe als Lebensversicherung? Das Ende: Urteil des Bundesgerichts 5A_568 / 2021 vom 25. März 2022; AJP 2022, 689 ff.; Thomas Geiser, Rechtsprechungspanorama Familienrecht, AJP 2023, 220 ff., 223.

im Einklang mit der zitierten Rechtsprechung aus dem Jahr 2015.[38]

42 Abbildung 5 (korrekt): **Verlegung Unterhaltsbeiträge im Verhältnis Nettoeinkommen Ehegatte A**
[s. Abb. 5 →S.19]

43 Abbildung 6 (falsch): **Verlegung Unterhaltsbeiträge im Verhältnis gesamtes Nettoeinkommen Ehegatte A und Ehegatte B**
[s. Abb. 6 →S. 20]

44 In der Abbildung 6 ist nun in Ziff. B.11 und B.12 ersichtlich, dass die vom Ehegatten A bezahlten Unterhaltsbeiträge von insgesamt CHF 100'000 im Umfang von 45 % bzw. rund CHF 45'000 ins Ausland ausgeschieden werden. Faktisch wird dem in der Schweiz steuerpflichtigen Ehegatten und Unterhaltsschuldner die Abzugsfähigkeit der Unterhaltszahlungen im Umfang von CHF 45'000 – welche finanziell ausschliesslich aus seinem Einkommen und Vermögen bestritten werden – verwehrt.

45 Würde der Ehepartner A im obigen Beispiel gar auf die Offenlegung der Faktoren des Ehepartners B verzichten und somit zum Maximalsatz besteuert, käme es in der Praxis zu einer nahezu vollständigen Verschiebung der Unterhaltsbeiträge ins Ausland (s. Abb. 4 (falsch): **Steuerausscheidung bei Maximalsätzen gem. Veranlagungspraxis** →S.15), da erfahrungsgemäss in der Spalte Ausland ein fiktives Einkommen von CHF 10.0 Mio. berücksichtigt würde. Dies wiederum führt zu einer Nettoeinkommensanteilsquote von nahezu 100 % im Ausland. Insbesondere diese Fallkonstellation zeigt, wie stossend die Handhabung in der Praxis ist.

46 Würde man der vom Bundesgericht und teilweise in der Literatur[39] vertretenen Ansicht folgen, müsste in der umgekehrten Fallkonstellation dasselbe gelten: Der unterhaltleistende Ehepartner ist im Ausland ansässig, während der andere (neue) Ehepartner in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig ist. Zahlt nun der im Ausland ansässige Unterhaltsschuldner an dessen geschiedenen Ehepartner (ebenfalls im Ausland ansässig) Unterhaltsbeiträge, wären diese Unterhaltsbeiträge im Umkehrschluss ebenfalls nach Massgabe beider (Netto-)Einkommen auch anteilig vom Einkommen des Schweizer Ehepartners abzugsfähig. M.a.W. müsste die Schweiz anteilige ausländische Unterhaltsbeiträge übernehmen, ohne dass der im Inland steuerpflichtige Ehepartner eine rechtliche Verpflichtung zur Zahlung derselben hätte. Die Autorinnen bezweifeln, dass hier die Schweiz *«Gegenrecht»* gewähren und das Bundesgericht in diesem Fall der Abzugsfähigkeit der ausländischen Unterhaltsbeiträge über die eheliche Unterstützungspflicht nach Art. 163 ZBG Hand bieten würde.

2.3.3 Sozialabzüge

47 Auch bei den Sozialabzügen müssen die oben genannten Grundsätze gelten: Deren Verlegung muss ausschliesslich anhand der (Netto-)Einkommens- und Vermögensanteile des in der Schweiz steuerpflichtigen Ehepartners erfolgen. Die Faktoren des ausländischen Ehegatten dienen ausschliesslich zur Satzbestimmung.

48 Gemäss Art. 35 Abs. 3 DBG[40] werden die Sozialabzüge bei teilweiser Steuerpflicht anteilsmässig gewährt. Bei einer internationalen Steuerausscheidung hat dies zur Folge, dass eine Aufteilung und Zuordnung der Sozialabzüge nach Massgabe des in der Schweiz steuerpflichtigen (Netto-)Einkommens im Verhältnis zum gesamten (Netto-)Einkommen des Steuerpflichtigen zu erfolgen hat.[41] Die Praxis leitet die Verlegung des Sozialabzuges bei internationalen Ehegatten gestützt auf die Quote beider Nettoeinkünfte aus dem Wortlaut der *«anteilsmässigen Gewährung»* her. Teilweise wird sogar nur die Hälfte des Sozialabzuges beim inländischen Ehegatten berücksichtigt und die übrigen 50 % der Sozialabzüge tel quel in die Spalte *«Ausland»* ausgeschieden und somit nur satzbestimmend berück-

38 S. oben FN 33.

39 Martin Kocher, Unterhaltsbeiträge für Ehegatten und Kinder sind international nach dem Reineinkommen zu verlegen, ZBJV 159 / 2023, S. 372 ff.

40 Analoge Bestimmungen in den jeweiligen kantonalen Steuergesetzen unter Anwendung der in Art. 9 Abs. 4 StHG statuierten Bestimmung, welche den Kantonen die konkrete Regelung der Sozialabzüge überlässt.

41 Urteil des Bundesgerichts 2C_1154 / 2013 vom 26. Juni 2015, E. 3.3.

Abbildung 5 (korrekt)

RZ 42 **Verlegung Unterhaltsbeiträge im Verhältnis Nettoeinkommen Ehegatte A**

Getrennte Wohnsitze Ehegatte A und B
Ehegatte A: Wohnsitz Schweiz / Ehegatte B: Wohnsitz Ausland
Fokus auf Verlegung Unterhaltsbeiträge

		STEUERBAR in der Schweiz			SATZBEST.
	Steuerobjekt	**ZH** *Wohnsitz*	**GR** *Ferienhaus*	**Ausland** *Ferienhaus*	**Ausland** *Ehegatte B*
A	**Unbewegliches Vermögen und Ertrag daraus**				
A.1	unbewegliches Vermögen [A]		100 %	100 %	100 % [B]
A.2	Vermögensertrag aus unbeweglichem Vermögen [A]		100 %	100 %	100 % [B]
B	**Bewegliches Vermögen und Ertrag daraus**				
	Ehegatte A				
B.1	Bewegliches Vermögen	100 %			
B.2	Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen	100 %			
B.3	Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	100 %			
B.4	übriges Einkommen	100 %			
	Abzüge verteilt nach Nettoeinkommen (weltweit) Ehegatte A:				
B.5	**Nettoeinkommen Ehegatte A (Annahme)**	300'000	50'000	20'000	300'000
B.6	*%-Nettoeinkünfte* [C]	81 %	14 %	5 %	
	./. Unterhaltsbeiträge Ehegatte A an Ex-Ehepartner (Annahme CHF 100'000 p.a.)	- 81'081	- 13'514	- 5'405	
	Ehegatte B				
B.8	Bewegliches Vermögen				100 %
B.9	Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen				100 %
B.10	Einkommen aus unselbständiger/selbständiger Erwerbstätigkeit				100 %
B.11	*Gemeinsames bewegliches Vermögen*	50 %			100 %
B.12	*Vermögensertrag aus gemeinsamen beweglichem Vermögen*	50 %			100 %
C	**Schulden & Schuldzinsen**				
C.1	*Lage der Aktiven Ehegatte A (Annahme)*	*50 %*	*25 %*	*25 %*	
C.2	./. Schulden Ehegatte A	50 %	25 %	25 %	
C.3	./. Schuldzinsen Ehegatte A	50 %	25 %	25 %	
C.4	./. Schulden Ehegatte B				100 %
	./. Schuldzinsen Ehegatte B				100 %
D	**Total Einkommmen / Vermögen**				

[A] steuerbar am Belegenheitsort.

[B] alle Liegenschaften.

[C] Im %-Verhältnis zu total Nettoeinkommen Ehegatte A von CHF 370'000.

Abbildung 6 (falsch)

RZ 43 **Verlegung Unterhaltsbeiträge im Verhältnis gesamtes Nettoeinkommen (NEK)**
Ehegatte A und Ehegatte B

Getrennte Wohnsitze Ehegatte A und B
Ehegatte A: Wohnsitz Schweiz / Ehegatte B: Wohnsitz Ausland
Fokus auf Verlegung Unterhaltsbeiträge: Verlegung gem. Veranlagungspraxis

STEUERBAR & SATZBESTIMMEND

	Steuerobjekt	ZH *Wohnsitz*	GR *Ferienhaus*	Ausland *Ferienhaus*	Ausland *Ehegatte B*
A	**Unbewegliches Vermögen und Ertrag daraus**				
A.1	unbewegliches Vermögen [A]		100 %	100 %	100 % [B]
A.2	Vermögensertrag aus unbeweglichem Vermögen [A]		100 %	100 %	100 % [B]
B	**Bewegliches Vermögen und Ertrag daraus**				
	Ehegatte A				
B.1	Bewegliches Vermögen	100 %			
B.2	Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen	100 %			
B.3	Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	100 %			
B.4	übriges Einkommen	100 %			
	Ehegatte B				
B.5	Bewegliches Vermögen				100 %
B.6	Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen				100 %
B.7	Einkommen aus unselbständiger/selbständiger Erwerbstätigkeit				100 %
B.8	*Gemeinsames bewegliches Vermögen*	50 %			100 %
B.9	*Vermögensertrag aus gemeinsamen beweglichem Vermögen*	50 %			100 %
	Abzüge verteilt nach den gesamten Nettoeinkommen A + B:				
B.10	**NEK Ehegatte A + B zusammen (Annahme)**	300'000	50'000	20'000	300'000
B.11	Bewegliches Vermögen	45 %	7 %	3 %	45 %
B.12	Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen	- 44'776	- 7'463	- 2'985	- 44'776
C	**Schulden & Schuldzinsen**				
C.1	*Lage der Aktiven Ehegatte A (Annahme)*	*50 %*	*25 %*	*25 %*	
C.2	./. Schulden Ehegatte A	50 %	25 %	25 %	
C.3	./. Schuldzinsen Ehegatte A	50 %	25 %	25 %	
C.4	./. Schulden Ehegatte B				100 %
	./. Schuldzinsen Ehegatte B				100 %
D	**Total Einkommmen / Vermögen**				

[A] steuerbar am Belegenheitsort.

[B] alle Liegenschaften.

[C] Im %-Verhältnis zu total Nettoeinkommen Ehegatte A und B von CHF 670'000.

sichtigt. Dabei verkennen die Veranlagungsbehörden und auch das Bundesgericht, dass das Vorliegen einer *«teilweisen»* Steuerpflicht auf Ebene des in der Schweiz ansässigen Ehepartners nach den in Art. 3-5 DBG statuierten Zugehörigkeitsbestimmungen i.V.m. Art. 6 DBG (Umfang der Steuerpflicht) zu prüfen ist. Ist die Steuerpflicht unbeschränkt, hat der Ehepartner jedoch steuerliche Anknüpfung im Ausland – bspw. aufgrund von Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten oder Grundstücken oder infolge der Ausübung einer physischen Erwerbstätigkeit im Ausland – sind seine Sozialabzüge im Rahmen der internationalen Steuerausscheidung *«anteilsmässig»,* d.h. nach der Quote seines (Netto-)Einkommens und Vermögens zu gewähren. Die Mitberücksichtigung des (Netto)Einkommen bzw. Vermögens des im Ausland ansässigen Ehepartners lässt sich auch aus dieser Bestimmung nicht herleiten, denn dieser begründet in der Schweiz gar keine Steuerpflicht, welche wiederum Voraussetzung ist für die Anwendbarkeit von Art. 35 Abs. 3 DBG.

49 Abbildung 7 (korrekt): **Verlegung Sozialabzüge im Verhältnis (Netto)Einkommen und Vermögen Ehegatte A**
[s. Abb. 7 → S. 22]

50 In der Abbildung 7 werden die Sozialabzüge Einkommen in Ziff. B.5 im prozentualen Verhältnis des Nettoeinkommens des in der Schweiz steuerpflichtigen Ehegatten A gewährt. Dasselbe gilt für die Sozialabzüge beim Vermögen in Ziff. B.7. Es sind die Sozialabzüge für Ehegatten zu gewähren. Denn die Sozialabzüge berücksichtigen den sozialen Status des in der Schweiz steuerpflichtigen Ehegatten A. Es gilt vom Reineinkommen bzw. Vermögen dieses Steuerpflichtigen nur so viel als Steuer abzuführen, als dies vor dem Hintergrund der individuellen Leistungsfähigkeit des Pflichtigen gegenüber anderen Gruppen (Alleinstehenden) entspricht. Sozialabzüge dienen der gerechten Ausbalancierung der Steuerlasten von verschiedenen Gruppen von Steuerpflichtigen, welche sich in unterschiedlichen ökonomischen Verhältnissen befinden.[42] Der Sozialabzug richtet sich somit nach dem Status *«verheiratet»* oder *«alleinstehend»,* unabhängig davon, ob der andere Ehepartner ebenfalls in der Schweiz steuerpflichtig ist. Die Gewährung des vollen Sozialabzuges für Verheiratete ist das Gegenstück zur Berücksichtigung des ausländischen Einkommens und Vermögens für die Satzbestimmung. Die dadurch entstehende höhere Progression für den Ehepartner A muss mittels Gewährung des vollen Sozialabzugs Rechnung getragen werden.[43]

Abbildung 8 (falsch): **Verlegung Sozialabzüge im Verhältnis gesamtes (Netto) Einkommen und Vermögen Ehegatte A und Ehegatte B** 51
[s. Abb. 8 → S. 23]

In Abbildung 8 werden die Sozialabzüge in Ziff. B.11 und B.12 nach Quote des gesamten (Netto-)Einkommens und Vermögens der Ehegatten A und B verlegt. Als Konsequenz daraus folgt, dass 45% der Sozialabzüge (Einkommen) bzw. 43% (Vermögen) des Ehegatten A ins Ausland ausgeschieden werden und somit die Bemessungsrundlage des Ehegatten A um diese 45% bzw. 43% erhöht wird. M.a.W. bleibt dem Ehegatten A 45% bzw. 43% des Sozialabzuges faktisch verwehrt. 52

2.4 Verfahrensrechtliche Stellung & Mitwirkungspflichten der Ehegatten

Auch aus den Mitwirkungspflichten der Ehegatten im Veranlagungsverfahren lässt sich keine gemeinsame Veranlagung i.S. einer Mitberücksichtigung der Faktoren des ausländischen Ehegatten in der Bemessungsgrundlage rechtfertigen: Ist der andere Ehegatte im Ausland ansässig und hat er keine steuerliche Anknüpfung in der Schweiz – weder qua persönlicher noch qua wirtschaftlicher Zugehörigkeit – ist nur der in der Schweiz ansässige Ehegatte steuerpflichtig und 53

---

42 Markus Reich / Julia von Ah / Stephanie A. Brawand, in: Martin Zweifel / Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 4. Aufl., Basel 2022, Art. 9 N 63; Erich Bosshard, Familienbesteuerung im Umbruch, ASA 69 (2000 / 2001), 760.

43 So auch Erich Bosshard / Hans-Rudolf Bosshard / Werner Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 2000, § 15, 207 ff.: Die Autoren befürworten die Anwendbarkeit des Verheirateten Tarifs (und die Gewährung der entsprechenden Sozialabzügen) auch bei rechtlich und tatsächlich ungetrennt lebenden Ehegatten mit getrennten Wohnsitzen; sowohl im interkantonalen als auch im internationalen Verhältnis.

Abbildung 7 (korrekt)

RZ 49 **Verlegung Sozialabzüge im Verhältnis (Netto)Einkommen und Vermögen Ehegatte A**

Getrennte Wohnsitze Ehegatte A und B
Ehegatte A: Wohnsitz Schweiz / Ehegatte B: Wohnsitz Ausland
Fokus auf Verlegung Sozialabzüge

		STEUERBAR in der Schweiz			SATZBEST.
	Steuerobjekt	**TG** *Wohnsitz*	**GR** *Ferienhaus*	**Ausland** *Ferienhaus*	**Ausland** *Ehegatte B*
A	**Unbewegliches Vermögen und Ertrag daraus**				
A.1	unbewegliches Vermögen [A]		100 %	100 %	100 % [B]
A.2	Vermögensertrag aus unbeweglichem Vermögen [A]		100 %	100 %	100 % [B]
B	**Bewegliches Vermögen und Ertrag daraus**				
	Ehegatte A				
B.1	Bewegliches Vermögen	100 %			
B.2	Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen	100 %			
B.3	Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	100 %			
B.4	übriges Einkommen	100 %			
	Sozialabzüge verteilt nach Nettoeinkommen/vermögen Ehegatte A:				
B.5	**Nettoeinkünfte Ehegatte A (Annahme)**	300'000	50'000	20'000	300'000
	%-Nettoeinkünfte (Annahme)	81 %	14 %	5 %	
B.6	./. Sozialabzüge Einkommen [C]	-16'703	-2'784	-1'114	
	%-Nettovermögen (Annahme) [D]	50 %	25 %	25 %	
B.7	./. Sozialabzüge Vermögen bei Ehegatten [E]	-100'000	-50'000	-50'000	
	Ehegatte B				
B.8	Bewegliches Vermögen				100 %
B.9	Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen				100 %
B.10	Einkommen aus unselbständiger/selbständiger Erwerbstätigkeit				100 %
B.11	*Gemeinsames bewegliches Vermögen*	50 %			100 %
B.12	*Vermögensertrag aus gemeinsamen beweglichem Vermögen*	50 %			100 %
C	**Schulden & Schuldzinsen**				
C.1	*Lage der Aktiven Ehegatte A (Annahme)*	*50 %*	*25 %*	*25 %*	
C.2	./. Schulden Ehegatte A	50 %	25 %	25 %	
C.3	./. Schuldzinsen Ehegatte A	50 %	25 %	25 %	
C.4	./. Schulden Ehegatte B				100 %
	./. Schuldzinsen Ehegatte B				100 %
D	**Total Einkommmen / Vermögen**				

[A] steuerbar am Belegenheitsort. [B] alle Liegenschaften.

[C] Annahme 2 Kinder in Ausbildung, 22- und 24-jährig gem. § 36 Abs. 2 Ziff. 1 lit. c StG TG, CHF 10'300 je Kind.

[D] Nettovermögensanteile analog Abbildung 2. [E] CHF 200'000 gem. § 53 Abs. 1 Ziff. 1 StG TG.

Abbildung 8 (falsch)

RZ 51 **Verlegung Sozialabzüge im Verhältnis gesamtes (Netto) Einkommen und Vermögen Ehegatte A und Ehegatte B**

Getrennte Wohnsitze Ehegatte A und B

Ehegatte A: Wohnsitz Schweiz / Ehegatte B: Wohnsitz Ausland

Fokus auf Verlegung Sozialabzüge: Verlegung gem. Veranlagungspraxis

STEUERBAR & SATZBESTIMMEND

	Steuerobjekt	TG *Wohnsitz*	GR *Ferienhaus*	Ausland *Ferienhaus*	Ausland *Ehegatte B*
A	**Unbewegliches Vermögen und Ertrag daraus**				
A.1	unbewegliches Vermögen [A]		100 %	100 %	100 % [B]
A.2	Vermögensertrag aus unbeweglichem Vermögen [A]		100 %	100 %	100 % [B]
B	**Bewegliches Vermögen und Ertrag daraus**				
	Ehegatte A				
B.1	Bewegliches Vermögen	100 %			
B.2	Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen	100 %			
B.3	Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	100 %			
B.4	übriges Einkommen	100 %			
	Ehegatte B				
B.5	Bewegliches Vermögen				100 %
B.6	Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen				100 %
B.7	Einkommen aus unselbständiger/selbständiger Erwerbstätigkeit				100 %
B.8	*Gemeinsames bewegliches Vermögen*	50 %			100 %
B.9	*Vermögensertrag aus gemeinsamen beweglichem Vermögen*	50 %			100 %
	Sozialabzüge verteilt nach den gesamten Nettoeinkommen/vermögen A + B:				
B.10	**NEK Ehegatte A + B zusammen (Annahme)**	300'000	50'000	20'000	300'000
	%-Nettoeinkünfte Ehegatte A + B (Annahme)	*45 %*	*7 %*	*3 %*	*45 %*
B.11	./. Sozialabzüge Einkommen [C]	- 9'224	- 1'537	- 615	- 9'224
	%-Nettovermögen (Annahme) [D]	*29 %*	*14 %*	*14 %*	*43 %*
B.12	./. Sozialabzüge Vermögen bei Ehegatte [E]	- 57'143	- 28'571	- 28'571	- 85'714
C	**Schulden & Schuldzinsen**				
C.1	*Lage der Aktiven Ehegatte A (Annahme)*	*50 %*	*25 %*	*25 %*	
C.2	./. Schulden Ehegatte A	50 %	25 %	25 %	
C.3	./. Schuldzinsen Ehegatte A	50 %	25 %	25 %	
C.4	./. Schulden Ehegatte B				100 %
C.5	./. Schuldzinsen Ehegatte B				100 %
D	**Total Einkommmen / Vermögen Ehegatte A + B**				

[A] steuerbar am Belegenheitsort. [B] alle Liegenschaften.

[C] Annahme 2 Kinder in Ausbildung, 22- und 24-jährig gem. § 36 Abs. 2 Ziff. 1 lit. c StG TG, CHF 10'300 je Kind.

[D] Nettovermögensanteile analog Abbildung 3. [E] CHF 200'000 gem. § 53 Abs. 1 Ziff. 1 StG TG.

somit besteht auch nur ein Steuerrechtsverhältnis zum Letzteren.[44] Weiter ist jeder Ehegatte nur für seine eigenen Steuerfaktoren mitwirkungspflichtig und es treffen ihn nur diesbezüglich Verfahrenspflichten (Art. 124 ff. DBG).[45] Schliesslich ergibt sich auch aus der in Art. 180 DBG statuierten Bestimmung betreffend Steuerhinterziehung, dass jeder Ehegatte nur für die Hinterziehung seiner eigenen Steuerfaktoren gebüsst werden kann.[46] Die Veranlagungsbehörde kann somit vom einzelnen Ehegatten bloss solche Mitwirkungshandlungen verlangen, die auch dessen eigenen Steuerfaktoren betreffen.[47] Die Pflichten des in der Schweiz ansässigen Ehegatten beschränken sich darauf, seine Faktoren in der Steuererklärung zu deklarieren und mit Unterschrift als vollständig und korrekt zu bestätigen. Lediglich für die Satzbestimmung ist der inländische Ehegatte berechtigt, aber nicht verpflichtet, Angaben zu den Einkünften und Vermögenswerten des ausländischen Ehegatten zu machen. Dafür muss der ausländische Ehegatte ihm seine Einkommens- und Vermögenswerte mitteilen - was nicht als selbstverständlich angenommen werden darf. Zudem muss er damit einverstanden sein, dass seine Einkommens- und Vermögenswerte einer für ihn ausländischen Steuerbehörde offengelegt werden, ohne dass er rechtlich dazu verpflichtet werden kann. Werden keine Angaben zum ausländischen Einkommen und Vermögen gemacht, ist der Maximalsatz für die Satzbestimmung anwendbar. Mit anderen Worten besteht keine Offenlegungspflicht des ausländischen Ehegatten für seine Faktoren und kann dem inländischen Ehegatten diesbezüglich auch keine Offenlegungspflicht auferlegt werden.

54 Gemäss Art. 13 Abs. 1 DBG haften die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten solidarisch für die Steuerschulden.[48] Jeder Ehegatte haftet jedoch nur für seinen Anteil an der Gesamtsteuer, wenn einer von beiden zahlungsunfähig ist (Art. 13 Abs. 1 2. Satz DBG). Ist nur ein Ehegatte in der Schweiz Steuersubjekt, kann er folgerichtig nur für die auf seine Faktoren entfallenden Einkommens- und Vermögenssteuern haftbar gemacht werden. Sollte er seiner Zahlungspflicht nicht nachkommen, ist ein Regress der zuständigen Steuerbehörde auf den (im Ausland ansässigen) Ehegatten aufgrund der fehlenden Steuerpflicht ausgeschlossen. Demzufolge lässt sich die Mitberücksichtigung der Faktoren des im Ausland ansässigen Ehegatten in der Steuerausscheidung und damit für die Frage der Verlegung der geltend gemachten Abzüge[49] –auch aus den steuerrechtlichen Haftungsbestimmungen rechtlich nicht begründen. Damit ist es sachrichtig, wenn nur die Einkommens- und Vermögenswerte des im Inland ansässigen Ehegatten in der Steuerausscheidung berücksichtigt werden und die Sozialabzüge, Gewinnungskosten und allgemeinen Abzüge sowie die Schulden- und Schuldzinsen auf diesen Faktoren in Abzug gebracht werden. Nur so kann dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des inländischen Ehegatten Rechnung getragen werden. Die Frage der Haftung dürfte sich bei korrekter rechtlicher Würdigung erst gar nicht stellen, da der ausländische Ehegatte steuerrechtlich in der Schweiz gar nicht zugehörig ist, womit eine solche von vorneherein entfällt.

3. Fazit

55 Internationale Ehen, d.h. getrennte steuerliche Wohnsitze der Ehepartner[50], sind in der Praxis immer häufiger anzutreffen. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu internationalen Ehegatten ist nach Auffassung der Autorinnen klar: Ist nur ein Ehegatte in der Schweiz ansässig und hat der andere Partner sein Hauptsteuerdomizil im Ausland, darf das Einkommen

---

[44] Caminada/Brawand, a.a.O., zsis) 4 / 2019, A10, N 21; Urteil des Bundesgerichts 2C_826/2019 vom 17.03.2020, E. 2.2.3.

[45] VGer ZH v. 17.12.2014, SB.2013.00008, E. 3.4.2; so auch KS ESTV Nr. 30 vom 21.12.2010, Ziff. 15.2.

[46] Urteile des Bundesgerichts 2C_116 / 2015 vom 30.09.2015, E. 2.5.2; 2C_790 / 2015 vom 03.05.2016, E. 2.4.3.

[47] Martin Zweifel / Hugo Casanova / Michael Beusch / Silvia Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl., Zürich 2018, § 17 N 13.

[48] Claudia Suter, Interkantonales Steuerrecht, a.a.O., § 27 N 21; zum Ganzen auch Petra Caminada, Solidarhaftung unter Ehegatten im Steuerrecht *«Drum prüfe, wer sich ewig bindet…»*, zsis) 3 / 2020, A12.

[49] Objektmässige oder proportionale Verlegung nach Lage der Aktiven bzw. Nettoeinkommensteile.

[50] Das Gleiche gilt für eingetragene Partnerschaften (gem. PartG gültig bis 30.6.2022) bzw. gleichgeschlechtliche Ehen (ab 1.7.2022).

und Vermögen nicht zusammengerechnet werden. Eine Zusammenrechnung i.S.v. Art. 9 Abs. 1 DBG und Art. 3 Abs. 3 StHG ist nur dann zulässig, wenn beide Ehegatten der (schweizerischen) Steuerhoheit unterliegen.

56 Im Rahmen der Steuerausscheidung von internationalen Ehegatten zeigt die Praxis jedoch, dass nach wie vor keine Abgrenzung stattfindet zwischen der Ermittlung der korrekten Bemessungsgrundlage des in der Schweiz steuerpflichtigen Ehegatten (zweite Prüffrage) und des auf diese Bemessungsgrundlage anwendbaren Steuersatzes (dritte Prüffrage). Wenn die Faktoren des ausländischen Ehepartners in der Steuerausscheidung für die Bemessungsgrundlage *(«Spalte Ausland»)* mitberücksichtigt werden, werden die Abzüge des inländischen Steuerpflichtigen unzulässigerweise ins Ausland ausgeschieden. Dies betrifft alle Abzüge, welche nach Massgabe des (Netto-)Einkommens und Vermögens verlegt werden.[51] Begründet wird diese Vorgehensweise seitens der Veranlagungsbehörden und Gerichte mit der Faktorenaddition. Verkannt wird jedoch dabei, dass die Faktorenaddition in Art. 9 Abs. 1 DBG keine Steuerpflicht des ausländischen Ehegatten in der Schweiz begründet. Eine Zusammenrechnung der Faktoren ist gem. bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht zulässig. Das Vorliegen einer internationalen Ehe allein darf nicht zu einer Steuerausscheidung bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage des *«Schweizer»* Ehegatten führen. Nur wenn der in der Schweiz ansässige Ehegatte eine steuerliche Anknüpfung im Ausland hat – qua Betriebsstätte, Geschäftsbetrieb, Liegenschaft, VR-Honorar etc. – kommt es zu einer internationalen Steuerausscheidung seiner Steuerfaktoren. Die allgemeinen Abzüge und Sozialabzüge sind nach Massgabe seiner Aktiven-Quote bzw. (Netto-)Faktoren zu verlegen. Die Verlegung von Abzügen unter Berücksichtigung eines %-Anteils der Faktoren des ausländischen Ehegatten ist nicht zulässig. Besonders deutlich wird dies, wenn die Faktoren des ausländischen Ehepartners nicht offengelegt werden. Dann wird fiktives Einkommen und Vermögen des ausländischen Ehegatten in der Steuerausscheidung zur Bestimmung des steuerbaren Einkommens und Vermögens des in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten mitberücksichtigt. So werden Abzüge im Umfang von nahezu 100 % unzulässigerweise ins Ausland verschoben, wodurch die gesetzlich vorgesehenen Abzüge dem inländischen Steuerpflichtigen faktisch verweigert werden. Die daraus resultierende (fast) Bruttobesteuerung des Einkommens und Vermögens des in der Schweiz steuerpflichtigen Ehegatten widerspricht nicht zuletzt dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

57 Nach Ansicht der Autorinnen ist die Besteuerung von internationalen Ehegatten strikt nach der Gesetzessystematik vorzunehmen. Für die Klärung der Steuerpflicht eines jeden Ehegatten hat die erste Prüffrage immer zu lauten: Wer ist in der Schweiz aufgrund von welcher gesetzlichen Grundlage beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig? Jeder Ehegatte ist ein selbständiges Steuersubjekt und begründet ein eigenes Steuerrechtsverhältnis. Die zweite Prüffrage lautet: Was sind die steuerbaren Einkommens- und Vermögensfaktoren der in der Schweiz steuerpflichtigen Person? Für die Ermittlung der steuerbaren Einkommens- und Vermögenswerte der in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Person sind nur deren Einkommens- und Vermögensfaktoren ausschlaggebend. Das neueste Urteil des Bundesgerichts vom 20. März 2023 darf nicht als Bestätigung der bisherigen Rechtsprechung gesehen werden. Die in den Erwägungen gemachten Aussagen widersprechen der zitierten früheren Rechtsprechung, wonach Art. 9 Abs. 1 DBG und Art. 3 Abs. 3 StHG keine subjektive Steuerpflicht des im Ausland ansässigen Ehegatten in der Schweiz zu begründen vermag. Insbesondere bei der Verlegung von Unterhaltsbeitragsabzügen ist festzuhalten, dass eine zivilrechtliche Bestimmung über die gegenseitige Unterstützungspflicht von Ehegatten die steuerrechtlichen Bestimmungen über die subjektive und wirtschaftliche Steuerpflicht nicht derogieren darf. Die Begründung des Bundesgerichts in seinem Entscheid vom 20. März 2023 ist nicht nur schwammig, sondern widerspricht der gesetzlichen Konzeption der steuerrechtlichen Zugehörigkeit gem.

[51] Siehe dazu Abbildungen 3, 6 und 8, die diese falsche Verlegung bildhaft zeigen.

Art. 3-5 DBG. Es bleibt zu hoffen, dass der Entscheid eine Ausnahme bleibt und die Frage der Verlegung von Schulden und Schuldzinsen dereinst höchstrichterlich nach den allgemeinen Regeln des Steuerrechts geklärt wird.