



Entscheid

30. Januar 2013

Mitwirkend:

Einzelrichter Anton Tobler und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

A,

vertreten durch RA Prof. Dr.iur. Rolf Benz,
Untertor 8, Postfach 1585, 8401 Winterthur,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. Schweizerische Eidgenossenschaft,

2. Staat Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Süd,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2010 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2010

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) heiratete im Jahr 2009 B. Sie wohnte 2010 wie schon vor der Heirat allein in der Gemeinde C und ist an einer kantonalen Hochschule als Dozentin tätig. Ihr Ehemann wohnte 2010 ebenfalls gleich wie vor der Heirat in Deutschland und steht in einem anderen Mitgliedstaat der EU in den Diensten einer Institution der Europäischen Gemeinschaft. In der Steuererklärung 2010, welche auf beide Ehegatten lautete, gab die Pflichtige nur ihr eigenes Einkommen und Vermögen an und deklarierte derart ein steuerbares Einkommen von Fr. 115'100.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 116'100.- sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 133'000.- (Staats- und Gemeindesteuern). Bemerkungsweise verlangte sie die Besteuerung zum Grundtarif, da sie mit ihrem Ehemann getrennte Mittelverwendung habe.

Im Veranlagungs-/Einschätzungsverfahren für die Steuerperiode 2010 verlangte die Steuerkommissärin die Angabe des Einkommens und Vermögens des Ehemanns. Die Pflichtige legte jedoch nur teilweise die Einkommensverhältnisse des Ehemanns offen und liess auf Mahnung hin antworten, sie verzichte darauf, dessen übrige Einkünfte und das Vermögen anzugeben, da sie getrennte Veranlagung/Einschätzung von ihrem Ehemann geltend mache. Sie lebe in einer Ehe mit räumlicher Trennung bzw. eigenem Wohnsitz und getrennter Mittelverwendung. Auf nochmalige Aufforderung der Steuerkommissärin hin, entweder das Vermögen des Ehemanns bekannt zu geben oder eine schriftliche Bestätigung beider Ehegatten einzureichen, wonach die Ehe nicht mehr aufrechterhalten werde, lieferte sie Einzelheiten des Vermögens des Ehegatten und führte aus, ihre Ehe sei sehr wohl aufrechtstehend, indem sie einen Teil der arbeitsfreien Zeit (z.B. die Ferien) mit ihrem Ehemann verbringe. Gleichwohl beantrage sie getrennte Besteuerung von diesem. Mit Entscheid vom 16. Juli 2012 veranlagte sie die Steuerkommissärin hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2010 getrennt vom Ehemann mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 112'600.- und einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 228'900.-. Für die Bestimmung des Letzteren berücksichtigte sie dabei auch die Einkünfte des Ehemanns. Gleichentags erliess sie die analoge Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 116'600.- (satzbestimmend Fr. 237'000.-) sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 133'000.- (satzbestimmend Fr. 962'000.-). Als massgeblichen Tarif setzte sie denjenigen für Verheiratete fest.

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 20. August 2012 Einsprache erheben und beantragen, sie getrennt von ihrem Ehemann und zum Satz ihrer eigenen Faktoren zu besteuern. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 31. Oktober 2012 ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 5. Dezember 2012 liess die Pflichtige den Einspracheantrag erneuern, eventualiter sei die Sache zwecks Begründung der Einspracheentscheide an das kantonale Steueramt zurückzuweisen, unter Kosten und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin bzw. des Rekursgegners. Das kantonale Steueramt schloss am 20. Dezember 2012 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Bei Einspracheentscheiden muss aus der Begründung ersichtlich sein, gestützt auf welche tatsächlichen Feststellungen und aus welchen rechtlichen Erwägungen die Behörde ihren Entscheid getroffen hat. Die Begründung muss jedoch nur die für den Verfahrensausgang wesentlichen Entscheidungsgründe enthalten. Nicht notwendig ist, dass die Begründung eine Auseinandersetzung mit allen Parteierörterung aufweist. Vielmehr genügt es, wenn sich aus den Erwägungen die Unerheblichkeit oder Unrichtigkeit des Vorbringens mittelbar ergibt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 135 N 9 DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 142 N 10 StG).

Richtschnur ist, dass die Begründung den Steuerpflichtigen in die Lage versetzt, die Tragweite der Entscheidung und die Überlegungen der Behörde, welche diese dem Entscheid zugrunde gelegt hat, nachzuvollziehen, um auch beurteilen zu können, ob und mit welchen Argumenten er den Entscheid weiterziehen will. Die Begründung muss mit andern Worten so abgefasst sein, dass der Betroffene den Entscheid sachgerecht anfechten kann (Richner/Frei/Kaufmann, Art. 131 N 30 DBG und § 139 N 33 StG mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

b) Die Vorinstanz hat im angefochtenen Einspracheentscheid betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2010 ausführlich die tatsächlichen und rechtlichen Überlegungen dargestellt, welche sie zum Schluss kommen liessen, die Pflichtige sei zufolge eigenem hiesigen Wohnsitz allein zu besteuern und die Besteuerung habe zum Satz des gesamten Einkommens und Vermögens beider Ehegatten sowie unter Anwendung des Verheiratetentarifs zu erfolgen. Dabei hat sie auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts verwiesen und dessen Entscheid vom 5. Februar 2008 zitiert (S. 5). Damit hat sie zwar zum von der Pflichtigen in der Einsprache in den Vordergrund gerückten Entscheid des obersten Gerichts vom 16. Dezember 2004 nicht Stellung genommen, jedoch gleichwohl zumindest indirekt kundgetan, dass sie diesen nicht für massgeblich erachte. Sie hat sodann auch dargelegt, dass und weshalb der fraglichen Besteuerung der Pflichtigen das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland nicht entgegenstehe: Mit der Besteuerung der Pflichtigen zum Satz der Faktoren beider Ehegatten resultiere keine unzulässige Doppelbesteuerung, weil das Doppelbesteuerungsabkommen keine Regelung zur Ehegattenbesteuerung enthalte. Damit hat die Vorinstanz genügend klar zum Ausdruck gebracht, dass sie eine Verletzung des Doppelbesteuerungsabkommens entgegen der Auffassung der Pflichtigen nicht als gegeben erachte, auch wenn sie auf deren diesbezügliche Ausführungen nicht näher eingegangen ist.

Insgesamt erweist sich die Begründung des genannten Einspracheentscheids damit als ausreichend im dargelegten Sinn, sodass keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vorliegt. Gleiches gilt sodann auch hinsichtlich des die direkte Bundessteuer 2010 betreffenden Einspracheentscheids, wird darin doch auf die Begründung des Einspracheentscheids der Staats- und Gemeindesteuern verwiesen. Für die eventualiter (recte: hauptsächlich) beantragte Rückweisung an die Vorinstanz zur Verbesserung der Einspracheentscheidbegründung besteht kein Raum.

2. a) Einkommen und Vermögen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, werden laut Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 7 Abs. 1 des Gesetzes über die direkte Steuer vom 8. Juni 1997 (StG) ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet. Die Ehegatten sind gemeinsam steuerpflichtig und üben die dem

Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus (Art. 113 Abs. 1 DBG und § 123 Abs. 1 StG).

b) aa) Die Faktorenaddition findet ihre Rechtfertigung darin, dass die Ehe bzw. Familie nicht nur eine sittliche und rechtliche, sondern auch eine wirtschaftliche Einheit darstellt (BGr, 7. April 1998 = Pra 87 Nr. 101). Weil die Ehegatten bzw. die Familienmitglieder die vorhandenen finanziellen Mittel gemeinsam verwenden, ist für die Bemessung der Leistungsfähigkeit der wirtschaftlichen Einheit Ehe/Familie die Gesamtheit der Einkünfte dieser Einheit heranzuziehen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 9 N 3 mit Hinweisen). Die Leistungsfähigkeit des Einzelnen innerhalb der wirtschaftlichen Einheit kann nicht losgelöst von derjenigen der Gemeinschaft betrachtet werden. Dies gilt auch dann, wenn zwischen den Ehegatten Gütertrennung besteht. Auch wenn unter diesem Güterstand jeder Ehegatte sein Vermögen selbst verwaltet und darüber verfügt (Art. 247 ZGB), sind die Ehegatten dennoch gegenseitig verpflichtet, das Wohl der Gemeinschaft zu wahren und z.B. für die Kinder gemeinsam zu sorgen (Art. 159 Abs. 2 ZGB). Auch bei Gütertrennung wird daher die wirtschaftliche Einheit der Ehe bzw. Familie nicht vollständig aufgehoben. Dies ist erst bei einer rechtlichen oder tatsächlichen Trennung der Fall.

bb) Dieser rein wirtschaftlichen Begründung tritt nun aber das Bundesgericht entgegen. Für dieses beruht die Familien-/Ehegattenbesteuerung nicht bloss auf wirtschaftlichen Gesichtspunkten, sondern auf persönlichen Umständen, namentlich auf dem Willen beider Ehepartner zur Fortführung ihrer Gemeinschaft (BGr, 5. Februar 2008, 2C_523/2007 sowie 7. Januar 2004, 2P.2/2003, www.bger.ch). Trotz getrennter Mittelverwendung liegt nach dem obersten Gericht eine ungetrennte Ehe vor, wenn die eheliche Gemeinschaft nach dem Willen der Partner im Sinn von Art. 159 ZGB gelebt wird. Eine jeweils selbstständige Besteuerung der Ehegatten setzt demnach eine dauernde Trennung und damit eine Aufhebung des gemeinsamen Haushalts bzw. ein Getrenntleben im Sinn von Art. 137 bzw. 175/176 ZGB oder ein Einvernehmen darüber voraus, dass die eheliche Gemeinschaft aufgehoben wird. Solange die Ehegatten (wie etwa bei einer "Wochenendehe") nur über getrennte Wohnsitze bzw. Wohnstätten verfügen, an der ehelichen Gemeinschaft aber festhalten, liegt demnach keine getrennte Ehe im Sinn von Art. 9 Abs. 1 DBG vor.

Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (Art. 9 N 6 DBG, § 7 N 6 StG) kritisieren diese Auffassung, indem sie dafür halten, die vom Bundesgericht angeführten Gesichtspunkte seien sachfremd, da sie für die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, um die es im Steuerrecht letztlich einzig gehe, nicht relevant seien. Es sei nicht einzusehen, weshalb zwei Ehegatten, die sich aufgrund einer räumlichen Trennung (z.B. infolge unterschiedlicher Arbeitsorte) auseinander gelebt hätten, unter Umständen seit Jahren (tatsächlich) getrennt voneinander lebten und eigene Haushalte führten, aber aus religiösen oder sozialen Gründen weder eine gerichtliche Trennung noch eine Scheidung wollten, gemeinsam besteuert werden sollten; sie bildeten keine wirtschaftliche Einheit mehr. Trotzdem müsste nach Ansicht des Bundesgerichts auch in einem solchen Fall noch von einer ungetrennten Ehe ausgegangen werden, da der gemeinsame Haushalt nicht aus den in Art. 137 und 175 ZGB genannten Gründen aufgehoben worden sei. Nach Ansicht des Bundesgerichts müsste damit die Steuerbehörde darüber entscheiden, ob der getrennte Wohnsitz der Ehegatten darauf zurückzuführen sei, dass die Persönlichkeit eines Ehegatten durch das Zusammenleben ernstlich gefährdet worden sei (Art. 175 ZGB) bzw. ob die Ehegatten einander noch treu seien (Art. 159 Abs. 3 ZGB). Dies sei abzulehnen.

Dieser Kritik der Rechtsprechung des Bundesgerichts haben sich andere Kommentatoren nicht vorbehaltlos angeschlossen. So werten Greminger/Bärtschi (in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 9 N 15 f. DBG) die Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht, sondern stellen sie lediglich dar und weisen darauf hin, dass es nicht einfach sei festzustellen, ob die Ehe noch gelebt werde (vgl. auch Locher, Art. 9 N 19, a.M. dagegen Madeleine Simonek, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2001, in: ASA 72, 1 ff.).

Die ESTV verwendet für die Beantwortung der Frage, ob eine tatsächlich getrennte Ehe vorliege, noch ein weiteres Kriterium, nämlich das "zivilstandsmässige Auftreten" der Ehegatten unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben (Ziff. A.2.c des Kreisschreibens Nr. 14 vom 29. Juli 1994, [ASA 63, 284]; vgl. auch Ziff. 1.3 des nachfolgenden Kreisschreibens Nr. 30 vom 21. Dezember 2010: "Kein gemeinsames Auftreten des Ehepaares in der Öffentlichkeit mehr"). Das Bundesgericht stellt dieses Kriterium jedoch in Frage und bezeichnet die Anleitung der ESTV, es sei im Einzelfall eine Gesamtbeurteilung vorzunehmen, als wenig präzise. Es betont für eine getrennte Besteuerung vielmehr als zentral, dass jedenfalls der gemeinsame Haushalt aufgehoben

worden sein müsse und die Mittel nicht mehr gemeinschaftlich verwendet werden dürften (Urteil vom 16. Dezember 2004, StR 2005, 435).

Aus letzterem Urteil leitete die Pflichtige in der Einsprache ab, das Bundesgericht habe seine frühere Aussage, wonach für die getrennte Besteuerung der Ehegatten auch noch deren Wille zur Weiterführung der Ehe fehlen müsse, zurückgenommen. Dies trifft indessen nicht zu, ging es in jenem Urteil doch primär um die Anleitung der ESTV im erwähnten Kreisschreiben und im Speziellen darum, ob die darin erwähnte Voraussetzung der gemeinsamen Mittelverwendung beim Beschwerdeführer (kumulativ zum Erfordernis der Aufhebung des gemeinsamen Haushalts) erfüllt sei. Dass es auf den Willen der Eheleute zur Weiterführung der Ehe nicht mehr ankomme, hielt das Bundesgericht nicht fest. Zudem erklärte es dieses Erfordernis im späteren Entscheid vom 5. Februar 2008 (2C_523/2007, www.bger.ch) sehr wohl als (weiterhin) massgeblich (E. 2.3).

cc) Nachdem sich das Bundesgericht damit mehrmals zur streitigen Frage äusserte, wann eine Ehe als bestehend bzw. ungetrennt im Sinn von Art. 9 DBG gilt, und dabei zuletzt am Kriterium festhielt, dass die Ehe nach dem Willen der Ehegatten auch gelebt werden müsse, hat der Einzelrichter keinen Anlass, von dieser Rechtsprechung abzuweichen. Zwar kann er die sachlichen Argumente der Kritiker durchaus nachvollziehen, jedoch hat er sich an der konstanten Rechtsprechung des obersten Gerichts zu orientieren und dieser daher auch im vorliegenden Fall zum Durchbruch zu verhelfen. Zudem bringt er Verständnis dafür auf, die Ehe auch steuerrechtlich nicht nur als reine wirtschaftliche Gemeinschaft zu betrachten. Im Übrigen erwachsen auch im Fall einer zwar intakten, aber bewusst räumlich getrennt und ohne gemeinsame Mittelverwendung gelebten Ehe den Eheleuten erbrechtlich, sozial- und sozialversicherungsrechtlich sowie zivilstandsrechtlich relevante, wirtschaftliche Vorteile, die gerade im Licht des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine dem gesetzlichen Grundsatz der gemeinsamen Veranlagung der Ehegatten entsprechende Besteuerung als sachlich gerechtfertigt erscheinen lassen (VGr BE, 30. Januar 2009 = StE 2009 B 13.1 Nr. 16 mit Hinweisen).

c) Ehegatten haben bei rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe grundsätzlich einen gemeinsamen steuerrechtlichen Wohnsitz. Dieser befindet sich dort, wo sich die Familie (Gemeinschaft von Erwachsenen und Kindern) regelmässig aufhält. Haben

Ehepaare keine Kinder, mit denen sie zusammenleben, ist der steuerrechtliche Wohnsitz dort, wo sie während der Woche sind, um von dort aus ihrer Arbeit nachzugehen. Dies gilt selbst dann, wenn die Beziehungen des kinderlosen Ehepaars zu einem regelmässig aufgesuchten Wochenendaufenthaltssorts intensiver sind als zu einer gewöhnlichen Zweitwohnung. Jeder Ehegatte kann aber auch einen eigenen steuerrechtlichen Wohnsitz haben, ohne dass deswegen die Ehe als tatsächlich getrennt zu betrachten wäre (BGr, 5. Februar 2008, 2C_523/2007, www.bger.ch; BGE 121 I 14 und 115 II 120 = Pra 78 Nr. 203). Dieser eigene steuerrechtliche Wohnsitz eines einzelnen Ehegatten kann dabei im Ausland sein (wobei das Vorliegen eines Nebensteuerdomizils des im Ausland wohnhaften Ehegatten am Wohnsitz des Ehegatten in der Schweiz abzulehnen ist; vgl. CR Lifd-Paschoud, Art. 3 N 18; Bauer-Balmelli/Omlin, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 3 N 5 DBG; Felix Richner, Die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen, in: ZStP 1998, 170; a.M. BGr, 7. Januar 2004, 2P.2/2003, www.bger.ch).

Die Eheschliessung allein begründet noch keinen gemeinsamen steuerrechtlichen Wohnsitz. Die Annahme eines getrennten steuerrechtlichen Wohnsitzes von Ehegatten setzt allerdings voraus, dass die äusseren Umstände klar zum Ausdruck bringen, dass der eine Wohnsitz nur für einen der beiden Ehegatten bestimmt ist. Das ist zum Beispiel der Fall, wenn ein Ehegatte einen eigenen Haushalt gründet, der offensichtlich nicht beiden Eheleuten gemeinsam dient. Die Annahme eines getrennten steuerrechtlichen Wohnsitzes von Ehegatten ist auch dann gerechtfertigt, wenn die Ehegatten in verschiedenen Staaten beruflich oder geschäftlich tätig sind und sich nur an den Wochenenden gegenseitig besuchen. Hält sich ein Ehegatte aus beruflichen oder sonstigen Gründen langfristig im Ausland auf, dann behält dieser Ehegatte den steuerrechtlichen Wohnsitz bei der Familie bzw. beim andern Ehegatten bei, solange er am Arbeitsort nicht den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen (und somit seinen eigenen steuerrechtlichen Wohnsitz) begründet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 3 N 27 ff. DBG, § 3 N 19 ff. StG).

d) aa) Leben Ehegatten trotz je eigenem steuerrechtlichem Wohnsitz in ungetrennter Ehe, d.h. haben sie gleichwohl gemeinsame Mittelverwendung oder leben sie zumindest die Gemeinschaft nach ihrem Willen, und wohnt nur einer der Ehegatten in der Schweiz bzw. im Kanton, so ist hier nur dieser Ehegatte unbeschränkt steuerpflichtig. Dabei darf der andere Ehegatte aber hier über keinen steuerlichen Anknüpfungs-

punkt verfügen (BGr, 11. Mai 2001, www.bger.ch). Diesfalls hat der in Schweiz bzw. im Kanton wohnende Ehegatte nur auf seinem Einkommen und Vermögen die Bundes- bzw. Kantons- und Gemeindesteuern zu entrichten. Wegen der weiterbestehenden Unteilbarkeit des beiden Ehegatten gemeinsam zustehenden Steuerobjekts darf die Steuer aber immerhin auf dem in der Schweiz steuerbaren Einkommen nach dem Steuersatz erhoben werden, der dem gesamten ehelichen Einkommen entspricht, wobei jedoch auch der Verheiratetentarif anzuwenden ist (BGE 138 II 300 E. 2.3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 9 N 37 DBG, § 7 N 36 StG, je mit zahlreichen Hinweisen; Greminger/Bärtschi, Art. 9 N 19 DBG). Im internationalen Verhältnis ist dabei allerdings stets die allenfalls davon abweichende Regelung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu beachten.

Während sich diese Regelung für den Bereich der direkten Bundessteuer aus Rechtsprechung und Lehre ergibt, ist sie für die Staats- und Gemeindesteuern ausdrücklich in § 7 Abs. 2 StG statuiert.

bb) Zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland gilt das am 11. August 1971 geschlossene Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-D). Gemäss Art. 24 Abs. 2 DBA-D wird die Doppelbesteuerung bei einer in der Schweiz ansässigen Person wie folgt vermieden: Bezieht die ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach dem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Schweiz diese Einkünfte (ausgenommen Dividenden) oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus. Die Schweiz kann aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder für das übrige Vermögen der ansässigen Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen würde (Ziff. 1). Es gilt für diese Einkünfte bzw. dieses Vermögen der so genannte Progressionsvorbehalt. Diese Bestimmung wird bei der Besteuerung von Ehegatten so ausgelegt, dass die Heranziehung des in der Schweiz von der Steuer befreiten Einkommens und Vermögens eines Ehegatten zur Bestimmung des Gesamtsteuersatzes keine Doppelbesteuerung bewirkt, da dieser Satz nur auf das in der Schweiz steuerbare Einkommen und Vermögen der Ehegatten angewandt wird. Dieses Einkommen und Vermögen wird in der Schweiz nicht deshalb schwerer belastet, weil der eine Ehegatte

auch einer ausländischen Steuerhoheit unterliegt. Es wird lediglich, wie bei andern Steuerpflichtigen, der Steuersatz angewendet, der der effektiven wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Ehepaars entspricht (Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, Band 9, B 24.2.1 Nr. 8 sowie Klaus Vogel, in: Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, 5. A., 2008, Art. 23 N 220).

e) Den Nachweis für das Vorliegen einer (rechtlich oder tatsächlich) getrennten Ehe hat derjenige zu erbringen, der daraus Rechte ableitet. Je nach Konstellation kann es sich dabei um die steuerpflichtige Person, aber auch um die Steuerbehörde handeln (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 9 N 22 DBG, § 7 N 16 StG mit Hinweisen).

3. a) Die Pflichtige wohnte 2010 auch nach der im Vorjahr erfolgten Heirat weiterhin in der Gemeinde C und übte ihre berufliche Tätigkeit wie bisher in der Gemeinde D aus. Auch bei ihrem Ehemann B änderten sich durch die Heirat die entsprechenden Verhältnisse nicht, war er 2010 doch weiterhin in Deutschland wohnhaft und nach wie vor in einem anderen Mitgliedsland der EU erwerbstätig. Beide Ehegatten weisen dergestalt in der Steuerperiode 2010 getrennte Wohnsitze auf, da durch die Eheschliessung allein noch kein gemeinsamer Wohnsitz begründet wurde. Weil zudem der Ehemann in der Schweiz auch sonst über keinerlei wirtschaftliche Anknüpfungspunkte verfügt, sind die Ehegatten in der streitbetroffenen Steuerperiode somit getrennt zu besteuern. Dies ist nicht streitig.

b) Die Pflichtige macht geltend, sie verfüge hier nicht nur über einen eigenen Wohnsitz, sondern pflege mit ihrem Ehemann auch keine gemeinsame Mittelverwendung. Sie hätten ihre finanziellen Verhältnisse wie schon vor der Eheschliessung doch vollständig getrennt, d.h. Einkünfte und Vermögen nie vermischt. Das kantonale Steueramt bestreitet dies nicht.

Zwar mag diese Behauptung der Pflichtigen über die Mittelverwendung zutreffen, auch wenn Unklarheit darüber besteht, wie die Ehegatten die zugegebene ge-

meinsame Verbringung von Freizeit und Ferien finanzierten. Indes kann offen bleiben, wie es sich diesbezüglich verhält:

c) Gemäss der massgeblichen bundesgerichtlichen Rechtsprechung reicht es für die Annahme einer tatsächlich getrennten Ehe nach dem Gesagten eben nicht aus, wenn die Ehegatten je über einen eigenen steuerrechtlichen Wohnsitz verfügen und sogar die finanziellen Mittel nicht gemeinsam verwenden. Hinzukommen muss vielmehr der erklärte Wille der Ehegatten, die Ehe nicht (mehr) zu leben bzw. fortzuführen und so an der Gemeinschaft nicht festzuhalten. Die Pflichtige teilte auf Aufforderung der Steuerkommissärin vom 4. Juni 2012, eine schriftliche Bestätigung beider Ehegatten einzureichen, wonach die Ehe nicht mehr aufrechterhalten werde, mit, dass sie und ihr Ehemann sehr wohl einen Teil der arbeitsfreien Freizeit (beispielsweise die Ferien) miteinander verbrächten, ansonsten sie im Vorjahr 2009 ja nicht geheiratet hätten. Eine Bestätigung, dass die Ehe nicht mehr aufrecht erhalten werde, würde den Tatsachen widersprechen. Damit bekundete die Pflichtige aber den klaren Willen, die Ehe zu leben bzw. an der Gemeinschaft festzuhalten. Die Voraussetzungen, um von einer tatsächlich getrennten Ehe auszugehen, wie es von ihr verfochten wird, sind demnach in der Steuerperiode 2010 nicht gegeben.

d) Damit ist die Pflichtige hier qua eigenem Wohnsitz zwar getrennt von ihrem Ehemann zu besteuern, jedoch als in ungetrennter Ehe lebend. Dies hat nach dem Gesagten zur Folge, dass Einkommen und Vermögen des im Ausland ansässigen Ehegatten von der Besteuerung der Pflichtigen wohl auszunehmen sind, zur Bestimmung des Steuersatzes, mit dem die Pflichtige ihr Einkommen und Vermögen zu versteuern hat, indessen gleichwohl berücksichtigt werden müssen.

4. a) Die Pflichtige wandte dagegen in der Einsprache ein, es dürfe für die Satzbestimmung nur dasjenige Einkommen und Vermögen herangezogen werden, das der ansässigen Person gehöre und aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens von der Besteuerung ausgenommen werden müsse. Bei den Einkünften des Ehemanns handle es sich aber nicht um von der Steuer befreite Einkünfte der Pflichtigen, sondern um solche des in der Schweiz gar nicht steuerpflichtigen Ehemanns.

Diese Auffassung ist zwar insofern zutreffend, als das DBA-D in Art. 24 Abs. 2 Ziff. 1 dem Wortlaut entsprechend das für die Satzbestimmung verwendbare Einkommen und Vermögen als dasjenige bezeichnet, welches von der in der Schweiz ansässigen Person selber bezogen wird, sodass der Progressionsvorbehalt an sich eine entsprechende Subjektidentität verlangt (Vogel, Art. 23 N 220). Diese Identität wäre beim Einbezug des Einkommens und Vermögens des Ehegatten an sich nicht gegeben, da es nicht von der in der Schweiz ansässigen Pflichtigen selber "bezogen" wird. Gleichwohl wird es von Deutschland und der Schweiz als abkommensrechtlich zulässig erachtet, bei einer Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäss innerstaatlichem Recht den Steuersatz unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte auch des andern Ehegatten zu ermitteln (Vogel, Art. 23 N 220, auch zum Folgenden; Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, B 24.2.1 Nr. 8). Gleiches gilt denn auch bezüglich der weiteren Doppelbesteuerungsabkommen Deutschlands mit Österreich und Frankreich.

Damit ist es abkommensrechtlich auch im vorliegenden Fall zulässig, für die Berechnung des anwendbaren Steuersatzes auf dem steuerbaren Einkommen und Vermögen der hier ansässigen Pflichtigen die Faktoren des in Deutschland ansässigen Ehegatten mit einzubeziehen.

b) Die Pflichtige hält weiter dafür, mit der angefochtenen Besteuerung werde die Personengruppe der Doppelverdiener mit getrenntem Wohnsitz diskriminiert und die Heiratsstrafe damit auf diese ausgedehnt.

aa) Die gemeinsame Ehegattenbesteuerung findet quantitativ ihre Grenze im Gleichbehandlungsgrundsatz von Art. 8 Abs. 1 und 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 9 N 26 f. DBG und § 7 N 20 f. STG, auch zum Folgenden). Die gemeinsame Ehegattenbesteuerung als solche verstösst nur solange nicht gegen das Gleichbehandlungsgebot, als die Progressionswirkung vermieden wird: Infolge des Progressionstarifs entrichten Ehepaare mit je eigenen Einkünften grundsätzlich mehr Steuern als zwei individuell steuerpflichtige Personen mit gleich viel Gesamteinkommen. Ein Ehepaar darf deshalb grundsätzlich steuerlich nicht stärker belastet werden als ein Konkubinatspaar, welches über das gleiche Gesamteinkommen verfügt (BGE 110 Ia 7), denn die Ehe als solche darf nicht erschwert werden (Vermeidung der Heiratsstrafe). Für den Vergleich der Steuerbelastung von verheirateten und alleinstehenden Personen sind alle Faktoren mit einzube-

ziehen, welche die Steuerlast beeinflussen. Dieser Vergleich kann daher nicht allein aufgrund einer Gegenüberstellung der Tarife vorgenommen werden, sondern hat auch die Sozialabzüge und Freibeträge, welche zusammen mit dem Steuertarif die Steuerbelastung beeinflussen, zu berücksichtigen (BGE 134 I 248). Zu beachten ist auch, dass das Einkommen eines Ehepaars im Durchschnitt rund das 1,4-fache des Einkommens einer alleinstehenden Person betragen muss, um den gleichen Lebensstandard zu ermöglichen. Die steuerliche Gleichstellung von Ehepaaren und Konkubinatspaaren gelingt aber nicht in allen Fällen. Das Bundesgericht erachtet es daher unter dem Gesichtswinkel der Rechtsgleichheit als zulässig, wenn ein Unterschied der Steuerbelastung wirtschaftlich gleich leistungsfähiger Ehepaare und Konkubinatspaare bis 10% besteht (BGr, 1. März 1991 = ASA 60, 279 = StE 1992 A 21.11 Nr. 33 = StR 1993, 86). Die Grenze von 10% darf sogar überschritten werden, wenn die Anwendung des Gesetzes nicht generell, wohl aber bei relativ seltenen Konstellationen zu einer Mehrbelastung von über 10% führt; beim Vergleich von Ehepaaren und Konkubinatspaaren ist in erster Linie auf Konkubinatspaare und Alleinstehende ohne Kinder abzustellen (BGE 120 Ia 329). Ungeachtet dieser langjährigen Rechtsprechung im Bereich der kantonalen Steuern hat es der Bundesgesetzgeber bei der direkten Bundessteuer jedoch abgelehnt, diese Grundzüge im DBG zu verwirklichen, auch wenn das geltende Recht nicht verfassungskonform ist (Locher, Art. 9 N 5; auch nach den mit der Gesetzesrevision 2006 [Kombi-Lösung: Einführung eines Verheiratetenabzugs in Art. 213 I lit. c DBG sowie Erhöhung des Zweiverdienerabzugs in Art. 212 Abs. 2 DBG] durchgeführten Sofortmassnahmen im Bereich der Ehepaarbesteuerung kann es bei der direkten Bundessteuer vorkommen, dass Verheiratete bis 84% mehr Steuern bezahlen als Konkubinatspaare [BBI 2006 4485]). Angesichts des Anwendungsgebots von Bundesrecht gemäss Art. 190 BV bleibt die Feststellung der Verfassungswidrigkeit der Ehegattenbesteuerung im DBG aber ohne Folgen. Damit ist die Frage der Heiratsstrafe allein für die Staats- und Gemeindesteuern zu überprüfen.

bb) Für den bei dieser Steuer anzustellenden Vergleich der steuerlichen Belastung der Pflichtigen und ihres Ehemanns als Ehepaar sowie als Konkubinatspaar fehlt es schon an den entsprechenden steuerlichen Belastungswerten des in Deutschland steuerpflichtigen Ehemanns. Es wäre Sache der diesbezüglich beweisbelasteten Pflichtigen gewesen, diese zu liefern. Als Folge davon ist auf den Einwand der verpönten Heiratsstrafe nicht weiter einzugehen.

Der Vollständigkeit halber ist immerhin hinsichtlich der Pflichtigen allein festzuhalten, dass deren Mehrbelastung bei den Staats- und Gemeindesteuern als Verheiratete mit Fr. 2'588.25 (= Fr. 18'783.35 gemäss Einspracheentscheid ./ Fr. 16'195.10 gemäss Einschätzung als Alleinstehende zum Grundtarif) bzw. mit 13,8% zwar höher liegt als die vom Bundesgericht mit 10% festgelegte Schranke. Indessen ist die Überschreitung nicht wesentlich. Zudem drängte sich eine Korrektur der Besteuerung auch deshalb nicht auf, weil die Lebenssituation der Pflichtigen und ihres Ehemanns als Verheiratete mit getrenntem Wohnsitz in verschiedenen Ländern und zudem (behaup- teter) getrennter Mittelverwendung relativ selten ist, sodass eine allfällige Mehrbelas- tung des Ehepaars gegenüber einem Konkubinatspaar gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts ohnehin hinzunehmen wäre.

5. Im Quantitativen ist die Veranlagung/Einschätzung der Pflichtigen als Ver- heiratete sowohl hinsichtlich der steuerbaren als auch der satzbestimmenden Faktoren nicht streitig. Mithin erweisen sich die angefochtenen Einspracheentscheide vollum- fänglich als rechtsbeständig.

6. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel. Ausgangsge- mäss sind die Kosten des Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG) und entfällt die Zusprechung von Parteientschädigungen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungs- verfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungs- rechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]