

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich

2. Abteilung



2 DB.2022.53  
2 ST.2022.68

**Entscheid**

25. Oktober 2022

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Gerichtsschreiber Sven Tschalèr

In Sachen

**A,**

vertreten durch RA Dr.iur. B und  
lic.oec. C,

**Beschwerdeführerin/  
Rekurrentin,**

gegen

**Kanton Zürich,**

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

**Beschwerde-/  
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2019 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2019**

hat sich ergeben:

A. Die 1968 geborene A (nachfolgend die Pflichtige) heiratete am ... 2019 D. Sie wohnte 2019 allein mit ihrem Sohn E in F und arbeitet am G. Ihr Ehemann wohnte 2019 auch nach erfolgter Heirat weiterhin in H/Deutschland; er ist dort als selbständiger Steuerberater tätig. In der Steuererklärung 2019 gab die Pflichtige nur ihr eigenes Einkommen und Vermögen an und deklarierte ein steuerbares Einkommen von Fr. 56'205.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 52'313.- (Staats- und Gemeindesteuern) sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 54'096.-.

Mit Auflage vom 29. März 2021 verlangte der Steuerkommissär von der Pflichtigen eine Aufstellung und Belege über das weltweite Einkommen und Vermögen des Ehemanns und fragte unter anderem nach, wo sie und ihr Ehemann die Wochenenden verbringen würden. Die Pflichtige wies in ihrer Auflageantwort vom 2. Mai 2021 darauf hin, dass ihr Ehemann ausschliesslich in Deutschland ein Einkommen erziele und nur dort über Vermögen verfüge. Ihr Ehemann besuche sie ungefähr einmal im Monat in der Schweiz. Da ihre Familie in dessen Nähe wohnhaft sei, reise sie mehr nach Deutschland. Zumal die Pflichtige die Einkommens- und Vermögensverhältnisse ihres Ehemanns nicht offen legte, mahnte das kantonale Steueramt die Auflage am 10. Mai 2021. Mit Eingabe vom 24. Juni 2021 lieferte sie die einverlangten Unterlagen nach, liess aber gleichzeitig im Wesentlichen festhalten, dass sie in einer faktisch, d.h. räumlich und wirtschaftlich getrennten Ehe lebe. Sie und ihr Ehemann hätten nie einen gemeinsamen Haushalt geführt, würden sich ein bis zweimal pro Monat sehen und die finanziellen Mittel seien getrennt bzw. finanziere jeder seinen Lebensunterhalt selber. Die Faktoren des Ehemanns seien daher bei ihrer Veranlagung nicht zu berücksichtigen.

Mit Veranlagungsvorschlag vom 14. Juli 2021 schlug der Steuerkommissär vor, die Pflichtige für die direkte Bundessteuer 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 65'200.- und einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 200'300.- zu veranlagern. Bei Letzterem berücksichtigte er dabei auch die Einkünfte des Ehemanns, da er das Vorliegen einer faktisch getrennten Ehe verneinte. Des Weiteren verweigerte der Steuerkommissär den Kinderabzug und den damit verbundenen zusätzlichen Abzug für Versicherungsprämien. Gleichentags erliess er einen analogen Einschätzungs-

vorschlag für die Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 65'500.- (satzbestimmend Fr. 201'200.-) sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 14'000.- (satzbestimmend Fr. 158'000.-). Mit E-Mail vom 12. August 2021 liess die Pflichtige erklären, dass sie mit den Vorschlägen des Steueramts nicht einverstanden sei. Zwecks weiterer Begründung des von ihr verfochtenen Standpunkts reichte sie sodann am 31. August 2021 eine weitere Stellungnahme ein. Am 30. September 2021 veranlagte bzw. schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtige gemäss den Steuerfaktoren im Veranlagungs-/Einschätzungsvorschlag ein.

B. Hiergegen liess die Pflichtige mit Eingabe vom 3. November 2021 Einsprache erheben und beantragen, das Einkommen und Vermögen des Ehemanns sei für die Satzbestimmung nicht zu berücksichtigen und der Kinderabzug und der Elterntarif seien zu gewähren. Eventualiter sei die Berechnung im Sinne der Einsprache anzupassen. Nach Durchführung eines weiteren Auflageverfahrens sowie einer mündlichen Anhörung wies das kantonale Steueramt die Einsprache mit Entscheid vom 28. Februar 2022 ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 31. März 2022 liess die Pflichtige ihren Einspracheantrag, wonach sie getrennt zu besteuern bzw. das Einkommen und Vermögen ihres Ehemanns nicht zu berücksichtigen sowie keine internationale Steuerauscheidung vorzunehmen seien, erneuern. Ausdrücklich fallen liess sie hingegen ihren vorinstanzlichen Antrag um Gewährung des Kinderabzuges sowie entsprechender Abzüge für Versicherungsprämien. Eventualiter solle das kantonale Steueramt erklären, welche Dokumente einzureichen seien, um eine Besteuerung von rechtlich getrennten Ehegatten zu erwirken. Des Weiteren seien die Verfahrenskosten der Gegenpartei aufzuerlegen und ihr eine Parteientschädigung zuzusprechen. Das kantonale Steueramt schloss am 28. April 2022 auf Abweisung der Rechtsmittel.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. 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 Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet.

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, 2. A., 2019, Art. 9 N 4 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 (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 9 N 5 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 7 N 5 StG).

bb) Für das Bundesgericht 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 weiter besteht und gelebt wird, selbst wenn damit nur ein sporadisches Gemeinschaftsleben verbunden ist. 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. 275 der Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 (ZPO; Aufhebung des gemeinsamen Haushalts im Scheidungsverfahren) bzw. Art. 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. Im Sinne dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung haben auch das Steuerrekursgericht sowie andere kantonale Gerichte geurteilt (StRG, 30. Januar 2013, 1 DB.2012.302/1 ST.2012.342; bestätigt durch das Verwaltungsgericht mit Entscheid VGr, 30. Oktober 2013, SB.2013.00027; VGr BE, 30. Januar 2009, StE 2009 B 13.1 Nr. 16).

Diese Gerichtspraxis stösst in der Lehre teilweise auf Ablehnung. 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. 275 ZPO 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 (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 9 N 6 DBG, Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 7 N 6 StG; Simonek, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2001, in ASA 72, 1 ff.; Simonek in: Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basels-Landschaft, 2004, § 8 N 4). Dieser Kritik der Rechtsprechung des Bundesgerichts haben sich andere Kommentatoren allerdings nicht vorbehaltlos angeschlossen. So werten Hunziker/Mayer-Knobel (in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht,

Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 9 N 12 f. DBG) die Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht, sondern stellen sie lediglich dar und weisen darauf hin, dass es nicht einfach festzustellen sei, ob die Ehe noch gelebt werde bzw. die Voraussetzungen einer faktischen Trennung erfüllt werden (vgl. dazu auch Locher, Art. 9 N 17 DBG; a.M. Schorno in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., 2014, § 21 N 11).

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").

c) aa) Ehegatten haben bei rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe grundsätzlich einen gemeinsamen steuerrechtlichen Wohnsitz. 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. Oesterheld/Seiler, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 3 N 40 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; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 30 ff. StG).

bb) 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 Anknüpfungspunkt verfügen (BGr, 11. Mai 2001, 2A.421/2000, [www.bger.ch](http://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; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 7 N 33 StG, je mit Hinweisen). 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.

cc) 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 10, B 24.2.1 Nr. 8 sowie Ismer, in: Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, 7. A., 2021, Art. 23 N 210).

d) 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 und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 7 N 16 StG mit Hinweisen).

2. a) Die Pflichtige wohnte und arbeitete nach erfolgter Eheschliessung in der Steuerperiode 2019 weiterhin in F. Auch bei ihrem Ehemann D änderten sich die entsprechenden Verhältnisse nicht, war er doch 2019 weiterhin in Deutschland wohnhaft und erwerbstätig. Durch die Heirat begründeten die beiden Ehegatten somit keinen gemeinsamen Wohnsitz. Weil der Ehemann in der Schweiz auch sonst über keinerlei wirtschaftliche Anknüpfungspunkte verfügt, sind die Ehegatten in der streitbetroffenen Steuerperiode getrennt zu besteuern, was vorliegend unbestritten ist.

b) Die Pflichtige hält indes dafür, dass die Einkommens- und Vermögensverhältnisse ihres Ehemanns auch satzbestimmend nicht berücksichtigt werden dürften.

Sie macht dabei geltend, dass absolut keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel bestehe. Sie würden sogar soweit gehen, dass sie bei gemeinsamen Aktivitäten (z.B. Restaurantbesuche) entweder getrennt bezahlen oder sich danach gegenseitig entschädigen würden. Das kantonale Steueramt bestreitet auch dies nicht. Dazu ist festzustellen, dass diese Behauptung der Pflichtigen zwar zutreffend sein mag, die Aktenlage hierzu jedoch kein abschliessendes Urteil zulässt. Wie es sich diesbezüglich verhält, kann indes offen bleiben, zumal es gemäss der erwähnten bundesgerichtlichen Rechtsprechung für die Annahme einer tatsächlich getrennten Ehe nicht ausreichend ist, 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 (vgl. E. 1b/bb).

c) aa) Die Pflichtige behauptet nicht, die Ehe werde nicht mehr gelebt oder sei bereits gescheitert, was angesichts der erst gerade in der streitrelevanten Steuerperiode erfolgten Eheschliessung auch sehr ungewöhnlich wäre. Im Gegenteil, erklärte sie doch selber, dass sie sich ein- bis zweimal pro Monat sehen würden. Mehrheitlich fahre sie dabei nach Deutschland, da ihre Familie in der Nähe ihres Ehemanns wohne. Ihr Mann besuche sie ungefähr einmal im Monat in der Schweiz. Des Weiteren würde sie mit ihm die Ferien verbringen. Die räumliche Trennung ist augenscheinlich der Berufstätigkeit geschuldet und die Ehe als klassischen Fall einer Wochenendehe zu qualifizieren. Bei Erreichen der "inaktiven Phase", d.h. nach der Pensionierung hegen sie denn auch die Absicht voraussichtlich einen gemeinsamen Wohnsitz zu verwirklichen. Der Wille zur Fortführung der ehelichen Gemeinschaft ist damit offenkundig gegeben und wurde von der Pflichtigen ausdrücklich bestätigt.

Mit Verweis auf der höchstrichterlichen Rechtsprechung widersprechende Lehrmeinungen (vgl. E. 1 b/bb) wird von ihr allerdings die Ansicht vertreten, dass die Absicht zur Fortführung der ehelichen Gemeinschaft kein massgebendes Kriterium sei für die Beurteilung, ob eine getrennte oder ungetrennte Ehe vorliegt. Mit anderen Worten sei bereits bei getrennten Haushalten bzw. Wohnsitzen sowie getrennter Mittelverwendung von einer faktisch getrennten Ehe auszugehen. Der Zusammenrechnung von

Einkommen und Vermögen der Eheleute liege der Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 zugrunde. Sie lebe in einem eigenen Haushalt in einem anderen Land von ihrem eigenen Einkommen und sei wirtschaftlich komplett von ihrem Ehemann getrennt. Wenn daher auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abzustellen sei, komme man vorliegend zum Schluss, dass nur eine getrennte Besteuerung zu einem korrekten Resultat führe.

bb) Dazu gilt es zu bedenken, dass auch im Fall einer zwar intakten, aber bewusst räumlich getrennten und ohne gemeinsame Mittelverwendung gelebten Ehe, die Eheleute güter-, erb-, sozial- und sozialversicherungsrechtlich sowie zivilstandsrechtlich relevante, wirtschaftliche Vorteile erfahren, 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 (vgl. dazu VGr BE, 30. Januar 2009 = StE 2009 B 13.1 Nr. 16 mit Hinweisen). Zweifelsohne können die genannten wirtschaftlichen Vorteile durch individuelle Vereinbarungen der Ehegatten – wie dies die Pflichtige und ihr Ehemann getan haben (vgl. Ehevertrag vom ... 2019) – teilweise eingeschränkt werden. Sie werden und können von Gesetzes wegen jedoch in keinem Fall gänzlich ausgeschlossen werden. Zudem ist es im Einzelfall praktisch unmöglich nachzuprüfen, ob solche Vereinbarungen die auf eine weitgehende Trennung der wirtschaftlichen Einheit abzielen, tatsächlich gelebt und umgesetzt werden. Gerade wenn die Absicht zur Aufrechterhaltung der ehelichen Gemeinschaft unbestrittenermassen noch besteht, dürften regelmässig berechtigte Zweifel angebracht sein, dass der finanziell schwächer gestellte Ehegatte nicht zumindest in beschränktem Umfang von der höheren wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit seines Ehepartners profitiert. Zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang auch, dass die Ehegatten sich Treue und Beistand schulden und sie sorgen, ein jeder nach seinen Kräften, für den gebührenden Unterhalt der Familie (Art. 159 Abs. 3 und Art. 163 Abs. 1 ZGB). Vergleichbare Regeln gelten im Übrigen auch nach deutschem Recht, welchem die Pflichtigen ihre Ehe gemäss Ehevertrag soweit möglich unterwerfen wollen (vgl. § 1353 und § 1360a des Bürgerlichen Gesetzbuchs [BGB]). Solange seitens der Ehegatten der Wille zur Aufrechterhaltung der Ehe besteht, muss man somit davon ausgehen, dass sie den gesetzlichen Verpflichtungen, welche mit dem Institut der Ehe einhergehen auch nachkommen. Selbst wenn Ehegatten in einer funktionierenden und Aufrecht stehenden Ehe zwar finanziell weitgehend unabhängig bleiben möchten und die laufenden Kosten grundsätzlich jeweils selber

decken, werden sie letzteres vor dem Hintergrund der geltenden Treue und Beistandspflichten nur solange tun, als jeder auch tatsächlich selbständig dazu in der Lage ist, sich selber zu finanzieren. Selbst bei finanzieller Eigenständigkeit bietet eine funktionierende Ehe folglich auch Sicherheiten, d.h. das Konsum- und Sparverhalten dürfte auch in dieser Konstellation mindestens teilweise durch die finanziellen Verhältnisse des Ehepartners beeinflusst werden. Dies gilt indes nur solange als die Pflichtigen die Ehe aufrecht erhalten wollen und mit der Erfüllung ehelicher Beistandspflichten auch gerechnet werden darf. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach eben auch der Wille der Eheleute zur Weiterführung der Ehe als Kriterium für die Beurteilung, ob eine steuerlich relevante faktische Trennung vorliegt zu berücksichtigen ist, erweist sich daher als notwendig, um den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sicherzustellen.

cc) Unter Verweis auf zwei neuere Bundesgerichtsentscheide erblickt die Pflichtige indes eine Aufweichung der von der Rechtsprechung definierten Kriterien einer faktischen Trennung.

Mit Bezug auf den Entscheid vom 6. Oktober 2021 (BGr, 2C\_952/2020) stellt sie zwar fest, dass das Bundesgericht nach wie vor die gleichen Voraussetzungen wie in früheren Entscheiden nenne, die zu einer getrennten Besteuerung führen würden. Allerdings schreibe es, dass diese nur "grundsätzlich" kumulativ erfüllt sein müssten. Die gewählte Formulierung "grundsätzlich" lasse Raum für Ausnahmen. Wenn nach Meinung des Bundesgerichts unter allen Umständen sämtliche drei Voraussetzungen (d.h. räumliche Trennung, getrennte Mittelverwendung und Aufhebung der ehelichen Gemeinschaft) erfüllt sein müssten, hätte es darauf verzichtet. Man könnte aus diesem Entscheid auch schliessen, dass die Aufhebung der ehelichen Gemeinschaft sich auf wirtschaftliche Aspekte bzw. die Aufhebung des gemeinsamen Haushalts beziehe und nicht auf emotionale und/oder soziale Aspekte.

Aus rein sprachlicher Sicht hat die Pflichtige nicht Unrecht. Die Verwendung der Formulierung "grundsätzlich" impliziert durchaus, dass auch Raum für Ausnahmen bestehen. Davon abgesehen gibt es allerdings weder in diesem noch einem anderen Entscheid konkrete Anhaltspunkte, welche darauf hindeuten würden, dass das Bundesgericht von seiner ständigen Praxis abweichen würde und Ausnahmen effektiv vorgesehen wären. Davon dass die Aufhebung der ehelichen Gemeinschaft auf rein wirt-

schaftliche Kriterien und einen getrennten Haushalt reduziert bzw. danach bemessen werden könnte, kann im Übrigen keine Rede sein. Im Gegenteil: So schreibt das Bundesgericht in den Erwägungen des besagten Entscheids einmal mehr explizit, dass bereits ein "sporadisches Gemeinschaftsleben" dazu führe, dass eine Ehe nicht als steuerrechtlich getrennt gelte (BGr, 6. Oktober 2021, 2C\_952/2020, E. 4.3).

Im Entscheid vom 28. Dezember 2021 (BGr, 2C\_55/2021 E. 3.1) habe das Bundesgericht sodann festgehalten: "Tatsächlich getrennt ist die Ehe für steuerrechtliche Zwecke, wenn der gemeinsame Haushalt und die Gemeinschaftlichkeit der Mittel aufgehoben sind." Es nenne keine weiteren Voraussetzungen, also auch nicht die Aufhebung der ehelichen Gemeinschaft. Implizit leitet die Pflichtige letztlich auch daraus ab, das Bundesgericht habe seinen Standpunkt, wonach für die getrennte Besteuerung der Ehegatten auch noch deren Wille zur Weiterführung der Ehe fehlen müsse, aufgegeben. Im besagten Entscheid ging es im Wesentlichen jedoch ausschliesslich um die Frage, ob der gemeinsame Haushalt aufgehoben wurde und der Beschwerdeführer in einen anderen Kanton weggezogen ist sowie ob keine gemeinsame Mittelverwendung mehr vorlag. Beides wurde vom Bundesgericht verneint. Eine Untersuchung der Absicht zur Fortführung der Ehe hätte sich damit von vornherein als überflüssig erwiesen. Folglich kann auch aus diesem Entscheid keine Änderung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung abgeleitet werden.

d) Damit ist die Pflichtige hier aufgrund 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 auszunehmen sind, zur Bestimmung des Steuersatzes, mit dem die Pflichtige ihr Einkommen und Vermögen zu versteuern hat, indessen gleichwohl berücksichtigt werden müssen.

3. a) Weiter macht die Pflichtige mit Verweis auf den Entscheid "Hegetschweiler" des Bundesgerichts (BGE 110 Ia 7) noch geltend, dass Ehepaare im Verhältnis zu alleinstehenden Personen zu stark belastet würden. In ihrem Fall betrage ihre Steuerlast bei einer Besteuerung als getrennte Eheleute insgesamt rund Fr. 7'300.-. Bei einer Besteuerung als ungetrennte Eheleute betrage diese hingegen rund Fr 13'600.-. Die satzbestimmende Berücksichtigung des Einkommens ihres Ehemanns sowie die quo-

tenmässige internationale Ausscheidung der Abzüge (Zweiverdienerabzug, Abzug für Ehegatten etc.) führe im Ergebnis zu einer rund 88% höheren Steuerbelastung als im Falle einer getrennten Besteuerung. Damit sei im vorliegenden Fall der Grundsatz der Rechtsgleichheit verletzt ([Vergleichsberechnung Steuerbelastung], auch zum Folgenden).

b) Der Anspruch auf Gleichbehandlung verlangt, dass Rechte und Pflichten der Betroffenen nach dem gleichen Massstab festzusetzen sind. Gleiches ist nach Massgabe seiner Gleichheit gleich, Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A., 2020, Rz 572). Im von der Pflichtigen zitierten Bundesgerichtsentscheid ging es um die rechtsgleiche Besteuerung von Ehegatten und Konkubinatspaaren, was nebenbei gesagt unter dem Titel der sog. "Heiratsstrafe" gegenwärtig einmal mehr Gegenstand laufender politischer Diskussionen ist. Es ging dabei im Wesentlichen um die Frage inwieweit die Steuerlast eines Ehepaars im Vergleich zu einem wirtschaftlich gleich leistungsfähigen Konkubinaatspaar unter Berücksichtigung des verfassungsmässigen Rechtsgleichheitsgebots divergieren darf. In der eingereichten Berechnung wird allerdings die Steuerlast der Pflichtigen mit bzw. ohne (satzbestimmenden) Einbezug von Einkommen und Vermögen des Ehegatten verglichen. Dass in ersterem Fall eine höhere Steuerlast resultiert, liegt auf der Hand und ist angesichts der höheren wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in ungetrennter Ehe auch gerechtfertigt. Die Pflichtige vergleicht allein ihre hypothetische Steuerlast als Alleinstehende mit der Steuerlast in ungetrennter Ehe und damit Ungleiches. Die Berufung auf das Gleichbehandlungsgebot läuft damit von vorneherein ins Leere.

4. Eventualiter liess die Pflichtige schliesslich beantragen, das kantonale Steueramt solle erklären, welche Dokumente einzureichen seien, um eine Besteuerung von rechtlich getrennten Ehegatten zu erwirken.

Der Anfechtungsgegenstand im Beschwerde-/Rekursverfahren ist der Einspracheentscheid. Anträge haben sich in bestimmter oder zumindest bestimmbarer Weise darüber auszusprechen, inwiefern das Dispositiv des Einspracheentscheids nach Vorstellung der steuerpflichtigen Person abzuändern sei (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 140 N 41 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 147 N 40 StG). Der vor-

liegende Eventualantrag zielt nicht auf eine Abänderung des vorinstanzlichen Entscheids ab. Es geht dabei vielmehr um eine allgemeine Auskunft hinsichtlich der erforderlichen Beweismittel zwecks Nachweis einer getrennten Ehe, welche die Pflichtige angesichts des in der streitrelevanten Periode unbestrittenen Sachverhalts wohl im Hinblick auf die Veranlagung/Einschätzung zukünftiger Steuerperioden stellt. Auf den Eventualantrag der Pflichtigen ist daher nicht einzutreten.

5. Im Quantitativen ist die Veranlagung/Einschätzung der Pflichtigen sowohl hinsichtlich der steuerbaren als auch der satzbestimmenden Faktoren nicht streitig. Mithin erweist sich der angefochtene Einspracheentscheid vollumfänglich als rechtsbeständig.

6. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel, soweit darauf einzutreten ist. Ausgangsgemäss 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 Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

[...]