

# GR\_GERICHTE A 2019 13 vom 31. März 2020

GR Gerichte, 2020-03-31, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr\\_gerichte\\_A\\_2019\\_13](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2019_13)

FR: GR\_GERICHTE A 2019 13 du 31 mars 2020

IT: GR\_GERICHTE A 2019 13 del 31 marzo 2020

## Regeste

Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer - PVG 2020 Nr. 11 | Einkommenssteuer

## Erwägungen

### E. 4

Dagegen erhoben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführer) am 25. März 2019 Einsprache (recte: Beschwerde) an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden und machten im Wesentlichen eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots geltend, da die Heirat für sie zu einer erheblich höheren Steuerbelastung nicht nur gegenüber Konkubinatspaaren, sondern auch gegenüber Alleinstehenden führe (sog. Heiratsstrafe).

### E. 4.1

Im Bereich der Steuern wird das allgemeine Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV insbesondere durch die Grundsätze der Allgemeinheit und

- 9 - Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV). Der erste Grundsatz verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind unzulässig. Nach dem zweiten Prinzip sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen. Drittens müssen die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig besteuert werden; die Steuerbelastung hat sich nach den ihnen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und ihren persönlichen Verhältnissen zu richten (BGE 136 I 49 E.5.2 m.H.). Der Gesetzgeber hat aber auch im Abgaberecht innert den Schranken der Verfassung weitgehende Gestaltungsfreiheit. Die Rechtsgleichheit ist nicht schon verletzt, wenn der Gesetzgeber Lösungen trifft, die nicht in jeder Hinsicht einem bestimmten wirtschaftlichen, juristischen oder finanzwissenschaftlichen System folgen. Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt auch im horizontalen Verhältnis nicht eine absolut gleiche Besteuerung bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, da auch hier die Vergleichbarkeit beschränkt ist. Der Verfassungsrichter muss sich daher bei der Überprüfung der unvermeidlich nicht vollkommenen gesetzlichen Regelung eine gewisse Zurückhaltung auferlegen, läuft er doch stets Gefahr, neue Ungleichheiten zu schaffen, wenn er im Hinblick auf zwei Kategorien von Steuerpflichtigen Gleichheit erzielen will. Hinzu kommt, dass im Interesse der Praktikabilität eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung des Abgaberechts unausweichlich und deshalb auch zulässig ist. Soweit keine absolute Gleichbehandlung erzielt werden kann, genügt es, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer

wesentlich stärkeren Belastung oder sys-

- 10 - tematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt (BGE 126 I 76 E.2a m.H.).

#### **E. 4.2**

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Paares ist selbstredend tiefer als diejenige einer alleinstehenden Person mit dem gleichen Einkommen. Wie das Bundesgericht seit dem Leitentscheid "Hegetschweiler" von 1984 (BGE 110 Ia 7) wiederholt festgehalten hat, muss diesem Umstand aufgrund des Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hinreichend Rechnung getragen werden. Über das Ausmass der Entlastung gehen die Meinungen weit auseinander. Je nach der Begründung, die für die Entlastung angeführt wird, ergeben sich grössere oder kleinere Differenzen der Steuerbelastung anderer Vergleichsgruppen. Die Vielgestaltigkeit der zu regelnden Verhältnisse und der in Betracht fallenden Methoden macht es schwierig, wenn nicht gar unmöglich, eine völlige Gleichstellung zu erzielen. Ist es nicht möglich, eine für alle Vergleichsgruppen vollumfänglich befriedigende Lösung herbeizuführen, so darf im Zentrum der Belastungsvergleiche nicht die Gegenüberstellung der Steuerbelastung von Ehegatten und Konkubinatspaaren stehen, sondern es muss vor allem der Vergleich der beiden Hauptgruppen, der Ehegatten (und eingetragenen Partnerschaften) einerseits und der Alleinstehenden andererseits anvisiert werden. Die steuerliche Belastung eines Zweiverdienerpaares hat derjenigen eines Zweiverdienerkonkubinatspaares in vergleichbaren Verhältnissen zu entsprechen (vgl. REICH, a.a.O., § 12 N 20 ff.; REICH/CAVELTI, in: ZWEIFEL/BEUSCH [Hrsg.], StHG-Kommentar, 3. Aufl., 2017, Art. 11 N 6; BAUMGARTNER/EICHENBERGER in: ZWEIFEL/BEUSCH [Hrsg.], DBG-Kommentar, 3. Aufl., 2017, Art. 36 N 28 je m.H.).

#### **E. 5**

Für die Kantons- und Gemeindesteuern einerseits und die direkte Bundessteuer andererseits bestehen unterschiedliche Tarifordnungen für Ehegatten, weshalb die Einhaltung des Rechtsgleichheitsgebots getrennt für beide Steuerhoheiten geprüft wird. Zunächst wird auf die Kantons- und Gemein-

- 11 - desteuern eingegangen. Vorwegzunehmen ist, dass die Beschwerdeführer bei der Argumentation, wonach für die Beschwerdeführerin 2015 Steuern im Betrag von Fr. 16'139.-- für alle drei Steuerhoheiten angefallen seien, wogegen 2016 Fr. 32'448.20 gewesen seien, übersehen, dass die direkten Bundessteuern im Jahr 2016 für beide in Graubünden angefallen sind und im Jahr 2015 nur für die Beschwerdeführerin. Auf diesen Vergleich kann daher von vornherein nicht abgestellt werden.

#### **E. 5.1**

Unstrittig ist die Steuerausscheidung zwischen den beiden Hauptsteuerdomizilen. Da beide Ehegatten ihren Unterhalt aus eigenem Einkommen und Vermögen selbst bestreiten (keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel), wurden sie in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuer für die Steuerperiode 2016 am jeweiligen Wohnsitz für das ihnen zuzurechnende Einkommen (Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen) und bewegliche Vermögen zum Gesamtsatz (Faktorenaddition) und Verheiratetentarif (bzw. Teilsplitting) besteuert.

#### **E. 5.2**

Einkommen und Vermögen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, werden ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (Art. 10 Abs. 1 StG). Für Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, muss die Steuer im Vergleich zu allein- stehenden Steuerpflichtigen angemessen ermässigt werden (Art. 11 Abs. 1 StHG). Es ist dem kantonalen Recht überlassen, ob die Ermässigung in Form eines frankenmässig begrenzten Prozentabzugs vom Steuerbetrag oder durch besondere Tarife für alleinstehende und verheiratete Personen (Doppeltarif) vorgenommen wird. Die Entlastung kann aber auch durch frankenmässig oder prozentual begrenzte Abzüge von der Bemessungs- grundlage oder durch das Splittingverfahren erreicht werden (vgl. REICH a.a.O., § 12 N 29; Die Familienbesteuerung, ESTV, 2015, S. 12 ff.).

- 12 -

### **E. 5.3**

Die Vorgabe von Art. 11 Abs. 1 StHG wird im Kanton Graubünden so umgesetzt, dass zur Ermittlung des Steuersatzes von gemeinsam steuer- pflichtigen Ehegatten das steuerbare Einkommen durch den Divisor von 1.9 geteilt wird (Art. 39 Abs. 2 StG). Mit diesem Teilsplitting (bzw. Verhei- ratentarif) wird berücksichtigt, dass aus dem Einkommen des Ehepaars zwei Personen leben müssen und dass die Faktorenaddition von Mann und Frau ohne diese Korrektur zu einer höheren Progression, d.h. zu einem höheren Steuersatz führen würde. Mit dem Teilsplitting wird das steuerbare Einkommen zu einem tieferen Steuersatz besteuert. Weil ein Ehepaar ge- genüber einem Alleinstehenden mit eigenem Haushalt gewisse Einsparun- gen erzielen kann, kann das Einkommen nicht einfach halbiert werden (Bot- schaft der Regierung an den Grossen Rat vom 8. August 2006, Heft Nr. 10/2006-2007, S. 1167). Deshalb wurde der Divisor, wie in der Botschaft vorgeschlagen, auf 1.9 festgesetzt.

### **E. 5.4**

Wie das Bundesgericht wiederholt erkannt hat, muss der Steuergesetzge- ber zwischen allen wichtigen Gruppen von Steuerpflichtigen (Einverdiener- und Zweiverdienerehepaare mit und ohne Kinder, Konkubinatspaare mit und ohne Kinder, Alleinstehende mit und ohne Kinder) und für alle Einkom- mensschichten einen gerechten Ausgleich finden. In diesem Zusammen- hang hat das Bundesgericht auch immer betont, dass eine absolute Gleich- heit in der Steuerbelastung nicht erzielt werden kann und gewisse minimale Belastungsdifferenzen als in der Natur der Sache liegend hingenommen werden müssen. Soweit eine absolute Gleichbehandlung nicht erreicht werden kann, genügt es, dass die kantonale Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren und systematisch ungünstigeren Be- steuerung von einer Gruppe von Steuerpflichtigen führt. Nach der Recht- sprechung kann im Allgemeinen ein Belastungsunterschied bis zu 10 % toleriert werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.651/2004 vom 19. Novem- ber 2004 E.2 m.H.).

- 13 -

### **E. 5.5**

Der Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 StHG bringt klar zum Ausdruck, dass im Zentrum von Belastungsvergleichen der Vergleich zwischen Ehepaaren und Alleinstehenden stehen muss und nicht die Gegenüberstellung der Steuerbelastung von Ehe- und Konkubinatspaaren (vgl. REICH/CAVELTI, a.a.O., Art. 11 N 17 m.H.a. BGE 120 Ia 329 E.4a m.w.V.). In

BGE 120 Ia 329 E.6c hat das Bundesgericht Folgendes festgehalten: "Der Gesetzgeber verwirklicht den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht völlig, wenn er die Mehrbelastung von Ehepaaren mit Kindern gegenüber unverheirateten Paaren mit Kindern hinnimmt. Diese Mehrbelastung der Ehepaare rührt indessen davon her, dass die Faktoren der Konkubinatspartner nicht addiert werden und die Steuerermässigung für Ehepaare auch den alleinstehenden Steuerpflichtigen, die den Unterhalt von Kindern im eigenen Haushalt bestreiten, gewährt wird. [...] Im Vordergrund steht für den Gesetzgeber indessen nicht der Vergleich zwischen Ehepaaren und Konkubinatspaaren mit Kindern, sondern der Vergleich zwischen Ehepaaren und Konkubinatspaaren ohne Kinder; Konkubinatspaare ohne Kinder machen die viel grössere Zahl aus als Konkubinatspaare mit Kindern. Wie erwähnt, waren im Jahre 1990 die Eltern nur gerade bei 2.8 % aller Paarhaushalte mit Kindern unverheiratet, während der Anteil der Konkubinatspaare an den gesamten Paarhaushalten ohne Kinder mit 16 % eindeutig höher war [...] Das hat zur Folge, dass für die Steuerbemessung beim verheirateten Paar mit Kindern zum Vergleich nicht in erster Linie auf die Steuerbelastung des unverheirateten Paares mit Kindern abzustellen ist, sondern auf die Steuerbelastung der anderen Gruppen von Steuerpflichtigen, besonders der Alleinstehenden und der Konkubinatspartner ohne Kinder. [...]"

#### **E. 5.6**

Im Zeitpunkt des Urteils BGE 120 Ia 329 hielt das Bundesgericht noch gestützt auf die damaligen Daten fest, dass von sämtlichen Haushalten (100 %) 32.4 % Einpersonenhaushalte und 58.9 % Paarhaushalte (Ehepaare, Konkubinate) seien. Bei 32.3 % habe es sich um Paarhaushalte mit Kindern und bei 26.6 % um Paarhaushalte ohne Kinder gehandelt. Von den Paarhaushalten mit Kindern (32.3 %) seien 2.8 % der Eltern unverheiratet gewesen; das entspreche einem Anteil von 0.9 % an den privaten Haushalten. Der Anteil der unverheirateten Paare an den Paarhaushalten ohne Kinder sei mit 16 % (= 4.3 % der privaten Haushalte) etwas grösser. Dennoch habe die Zahl der Einpersonenhaushalte ohne Kinder (32.4 %) die Zahl der Konkubinatspaare (4.3% und 0.9%) deutlich überstiegen. Daher dürfe gemäss Bundesgericht beim Vergleich der Steuerbelastung von Ehepaaren und Konkubinatspaaren die Steuerbelastung der tatsächlich alleinstehenden Personen nicht vernachlässigt werden. Gemäss Strukturhebung des Bundesamts für Statistik (BFS) fallen die Zahlen für 2018 leicht anders zugunsten der Einpersonenhaushalte (35.7%) gegenüber 52.3% Paarhaushalte und 12 % übrigen Haushalten aus (diese Daten sind abrufbar unter: <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/bevoelkerung/stand-entwicklung/haushalte.html>, zuletzt besucht am 8. Mai 2020). Die Rechtsprechung von BGE 120 Ia 329 hat damit umso mehr seine Gültigkeit.

#### **E. 5.7**

Im vorliegenden Fall geht es um ein verheiratetes Paar mit Kindern. Während die Beschwerdeführer fälschlicherweise die bisherige Veranlagung als Alleinerziehende mit Verheiratetentarif bzw. Elterntarif (Ehefrau) und als Alleinstehende mit Grundtarif (Ehemann) mit der Veranlagung als Ehepaar mit Faktorenaddition verglichen, ist der Vergleich der Steuerbelastung als Ehepaar für 2016 korrekterweise mit Alleinstehenden oder Konkubinatspaaren ohne Kinder zu vergleichen, wie die Beschwerdegegnerin zu Recht hervorhebt. Wie oben bereits dargelegt, sollte die Differenz der Steuerbelastung dabei die Schwelle von 10 % grundsätzlich nicht überschreiten.

## E. 5.8

In der Vernehmlassung (S. 6 f.) hat die Beschwerdegegnerin anhand der unten dargestellten Tabelle die Vergleichsberechnungen korrekt aufgeführt, weshalb diese hier wiedergegeben werden. Diese Berechnungen beziehen sich zwar nur auf die Kantonssteuern. Die Gemeindesteuern sind

- 15 - aber ein Prozentsatz der kantonalen Steuer (Art. 4 Abs. 1 GKStG), weshalb die Gemeindesteuer ausser Acht gelassen werden kann, da sich die prozentuale Differenz im Vergleich zwischen Steuerbelastung als Ehepaar und Steuerbelastung als Alleinstehende eben im gleichen Rahmen beläuft. Als Fiktion ist die Beschwerdegegnerin zudem davon ausgegangen, dass beide Beschwerdeführer in Graubünden ihren Wohnsitz haben. Dies ist nicht zu beanstanden, weil die Frage ob eine unzulässige Mehrbelastung vorliegt aufgrund einer hypothetischen Berechnung erfolgt, um die Steuern als Alleinstehende (ohne Kinder) zum Grundtarif und die Steuern als Ehepaar mit Faktorenaddition zum Verheiratetentarif zu vergleichen. In der linken Spalte ist die effektive Steuerlast dargestellt, wie sie sich vor der Heirat in 2015 präsentierte. Dabei wurde der Beschwerdeführerin als Alleinstehende mit zwei Kindern der Verheiratetentarif gewährt – was die Beschwerdegegnerin als verfassungswidrig erachtet, aber derzeit noch im kantonalen Gesetz so geregelt ist (dazu s. unten E.7). Entscheidend ist hier der Vergleich der Steuerbelastung als Alleinstehende (ohne Kinder) und als Ehepaar (vgl. mittlere und rechte Spalte der Tabelle). In der rechten Spalte ergibt sich der Kantonssteuerbetrag aus der Faktorenaddition und dem Verheiratetentarif, in der mittleren Spalte aus dem Alleinstehendentarif. Die Differenz zwischen diesen Steuerbelastungen (Fr. 20'106.-- ./ Fr. 19'824.-- = Fr. 282.--) zum Steuerbetrag als Ehepaar beträgt 1.42 %.

Tarif	alleinstehend	verheiratet	keine Faktorenaddition	keine Faktorenaddition
Faktorenaddition	Steuerbar	Satz	Steuerbar	Satz
Steuerbetrag	BF**	97'700	97'700	8'014
Tarif	alleinstehend	Beide	alleinstehend	Beide
Steuerbetrag	229'400	229'400	20'106	BFin***
Steuerbetrag	131'700	131'700	9'476	131'700
Steuerbetrag	131'700	11'810		
Tarif	verheiratet	229'400	229'400	Total
Steuerbetrag	17'490	19'824	20'106	*

\* kein Verheiratetentarif bei BF, da dessen Tochter bei der leiblichen Mutter wohnt  
1 wie 2015  
\*\* BF = Beschwerdeführer  
\*\*\* BFin = Beschwerdeführerin  
KANTON

- 16 - Diese Differenz liegt weit unter dem vom Bundesgericht erwähnten Grenzwert von 10 %. Es kann daher nicht von einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung die Rede sein. Eine Verletzung von Art. 8 BV bzw. Art. 127 Abs. 2 BV liegt nicht vor. Dies gilt für die Kantonssteuer und – aufgrund der Festlegung der Gemeindesteuer in Prozenten der einfachen Kantonssteuer – auch für die Gemeindesteuer.

## E. 6

Sodann ist die Einhaltung des Rechtsgleichheitsgebots hinsichtlich der Bundessteuer zu prüfen.

### E. 6.1

Auch in Bezug auf die Bundessteuer wird das Einkommen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (Art. 9 Abs. 1 DBG). Für diese gilt statt des Grundtarifs ein Verheiratetentarif (Art. 36 Abs. 2 DBG) bzw. ein Elterntarif, falls sie u.a. mit Kindern zusammenleben (vgl. Art. 36 Abs. 2bis DBG). Der Elterntarif ist der mildeste der drei Tarife. Er besteht aus dem Verheiratetentarif (Basis) und einem Abzug vom Steuerbetrag in

der Höhe von maximal Fr. 251.-- Franken pro Kind oder unterstützungsbedürftige Person (vgl. Kreisschreiben Nr. 30, Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), ESTV, 2010, Ziff. 13.4.1). Da für den Elterntarif der Verheiratetentarif sinngemäss gilt und letzterer lediglich um einen Abzug vom Steuerbetrag ergänzt wird, kann weiterhin auch von einem Doppeltarif gesprochen werden (BAUMGARTNER/EICHENBERGER, a.a.O., Art. 36 N 6). Massgebend ist bezüglich der direkten Bundessteuer ebenfalls nicht der Vergleich zwischen Einelternfamilien und Ehepaaren, sondern der Vergleich zwischen Alleinstehenden (ohne Kinder) und Ehepaaren.

## E. 6.2

Die nachfolgende, von der Beschwerdegegnerin erstellte und hier wiedergegebene Tabelle veranschaulicht in korrekter Weise die Steuerbelastung

- 17 - für die direkte Bundessteuer. Dabei wird auch bei diesen Vergleichsberechnungen von der Fiktion ausgegangen, dass beide Beschwerdeführer ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Graubünden haben. Massgebend ist auch hier der Vergleich zwischen der Steuerbelastung als Ehepaar (Faktorenaddition und Elterntarif, siehe rechte Spalte in der Tabelle) und als Alleinstehende (Grundtarif, siehe mittlere Spalte in der Tabelle). Im Gegensatz zur Kantons- und Gemeindesteuer zeigt hier der Vergleich zwischen der Steuerbelastung als Alleinstehende und der Steuerbelastung als Ehepaar eine erhebliche Belastungsdifferenz von 91.3 %. Diese aus der Ehe resultierende Mehrbelastung lässt sich sachlich nicht rechtfertigen, weshalb ein Fall von sog. "Heiratsstrafe" vorliegt. Da sich diese Besteuerung jedoch auf Bundesrecht stützt und selbst das Bundesgericht – geschweige denn das Verwaltungsgericht – an Bundesgesetze gebunden ist (vgl. Art. 190 BV) und in der Schweiz keine Verfassungsgerichtsbarkeit auf Bundesebene besteht, kann einzig die Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots von Art. 8 BV bzw. Art. 127 Abs. 2 BV feststellen. Die Besteuerung als solche kann das Verwaltungsgericht indessen nicht aufheben, da es, ebenso wie die Beschwerdegegnerin, Art. 9 Abs. 1 i.V.m. Art. 36 Abs. 2 bzw. 2bis DBG anzuwenden hat. Entsprechende Bestrebungen zur Beseitigung dieser Ungleichbehandlung sind auf Bundesebene in Gang (vgl. Bot-Tarif: alleinstehend\* /verheiratet Tarif: beide alleinstehend Tarif: verheiratet keine Faktorenaddition | keine Faktorenaddition Faktorenaddition Steuerbar Satz Steuerbetrag Steuerbar Satz Steuerbetrag Steuerbar Satz Steuerbetrag BF\*\* 97'600 97'600 2'716 97'600 97'600 2'716 Beide 229'200 229'200 16'358 BFin\*\*\* 131'600 131'600 4'073 131'600 131'600 5'575 Elterntarif -502 Elterntarif -502 229'200 229'200 Total 6'287 8'291 15'856 \* kein Verheiratetentarif bei BF, da dessen Tochter bei der leiblichen Mutter wohnt 1 wie 2015 \*\* BF = Beschwerdeführer \*\*\* BFin = Beschwerdeführerin BUND

- 18 - schaft zur Änderung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [Ausgewogene Paar- und Familienbesteuerung], BBL 2018 2133).

## E. 6.3

Als Zwischenfazit ist demnach festzuhalten, dass zur Prüfung, ob eine unzulässige Mehrbelastung von Ehepaaren vorliegt, die Steuerbelastung als Konkubinatspaar bzw. als Alleinstehende ohne Kinder zum Grundtarif heranzuziehen ist. Diese Differenz sollte nicht grösser als 10 % sein. Im vorliegenden Fall wird dieser Grenzwert für die Kantons- und Gemeindesteuern nicht überschritten. Hingegen liegt bei der direkten Bundessteuer eine nicht sachlich gerechtfertigte Mehrbelastung der Beschwerdeführer im Vergleich zu Alleinstehenden vor. Aufgrund der in Art. 190 BV verankerten Massgeblichkeit der

Bundesgesetze und damit des DBG darf jedoch diese Veranlagung, wenn auch verfassungswidrig, nicht aufgehoben werden.

## **E. 7**

Wie oben erwähnt, geht es nicht an, als Vergleichsbasis die Veranlagung als Alleinstehende mit Kindern zum Verheirateten- bzw. Elterntarif (Ehe- frau) und als Alleinstehender zum Grundtarif (Ehemann) heranzuziehen. Ein Vergleich mit der Veranlagung vor der Heirat erscheint aber nicht nur falsch, sondern auch stossend, weil die Beschwerdeführerin dabei in un- zulässigerweise zu stark entlastet wurde, wie nachfolgend gezeigt wird. Diese von der Steuerverwaltung hervorgehobene Kritik an der Entlastung von Alleinerziehenden ist für den kantonalen Gesetzgeber von Bedeutung, weshalb darauf näher einzugehen ist. Es geht um die Regelung in Art. 39 Abs. 3 StG, die sich auf die altrechtliche, bis Ende 2010 gültige Regelung von Art. 11 StHG stützt.

### **E. 7.1**

Der aArt. 11 StHG (in der bis 31. Dezember 2010 gültigen Fassung) sah Folgendes vor: " Art. 11

- 19 - 1 Für verheiratete Personen, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, muss die Steuer im Vergleich zu allein stehenden Steuerpflichtigen angemessen ermässigt wer- den. Die gleiche Ermässigung gilt auch für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusam- menleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten. Das kantonale Recht bestimmt, ob die Ermässigung in Form eines frankenmässig begrenzten Prozentabzuges vom Steu- erbetrag oder durch besondere Tarife für allein stehende und verheiratete Personen vor- genommen wird." Gestützt auf diese Vorgabe regelte der Kanton Graubünden in (noch heute gültigem) Art. 39 Abs. 3 StG die Anwendung des Verheiratetentarifs auch für Alleinerziehende (gemäss Art. 39 Abs. 3 StG wird nämlich die Entlas- tung nach Abs. 2 [Teilsplitting bzw. Verheiratetentarif] auch Steuerpflichti- gen gewährt, wenn sie mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Perso- nen zusammenleben, deren Unterhalt sie zur Hauptsache bestreiten. Der Konkubinatspartner gilt nicht als unterstützungsbedürftige Person). Zu die- ser Regelung war der Kanton Graubünden verpflichtet resp. das StHG hätte direkt Anwendung gefunden, wenn innerhalb der Anpassungsfrist keine entsprechende Regelung im kantonalen Recht umgesetzt worden wäre (vgl. aArt. 72 Abs. 1 und 2 StHG).

### **E. 7.2**

Im seit 1. Januar 2011 in Kraft stehenden Art. 11 Abs. 1 StHG wurde Satz 2 (und damit die Ermässigung für Alleinerziehende im Vergleich zu Allein- stehenden) gestrichen. Art. 11 Abs. 1 StHG lautet nun wie folgt: "Art. 11 1 Für Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, muss die Steuer im Vergleich zu alleinstehenden Steuerpflichtigen angemessen ermässigt werden." Aufgrund der klaren Rechtsprechung des Bundesgerichts in BGE 131 II 710 und BGE 131 II 697 sowie der in der Lehre vertretenen Auffassung ist die Verfassungswidrigkeit der gemäss Art. 39 Abs. 3 StG weiterhin gelten-

- 20 - den Entlastung für Alleinerziehenden offensichtlich gegeben. So hält be- reits die Botschaft des Bundesrates zum Bundesgesetz über die steuerli- che Entlastung von Familien mit Kindern vom 20. Mai 2009 (BB1 2009 4729) – aufgrund welcher Art. 11 Abs. 1 StHG per 1. Januar 2011 angepasst wurde – Folgendes fest (S. 4754 f.): "1.2.3.2.1

Geltendes Recht und Änderungsbedarf Gemäss Artikel 11 Absatz 1 StHG sind verheiratete Personen im Vergleich zu den Alleinstehenden steuerlich angemessen zu entlasten. Die gleiche Ermässigung ist den Verwitweten, getrennt lebenden, geschiedenen und ledigen Steuerpflichtigen zu gewähren, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt sie zur Hauptsache bestreiten. Auch im DBG erhalten diese Steuerpflichtigen die gleiche tarifliche Ermässigung wie Ehepaare (Art. 214 Abs. 2 DBG). Der Verheiratetentarif wird somit sämtlichen Steuerpflichtigen gewährt, die mit Kindern zusammenleben, unabhängig davon, ob sie alleinerziehend sind oder im Konkubinat leben. In der vorherrschenden Doktrin wird die im StHG und im DBG verankerte steuerliche (tarifliche) Gleichbehandlung von verheirateten und alleinerziehenden Personen seit längerem kritisiert. Begründet wird dies damit, dass eine alleinerziehende Person grundsätzlich leistungsfähiger sei als ein Ehepaar mit dem gleichen Einkommen und der gleichen Anzahl Kinder, da bei Letzteren das Einkommen für zwei erwachsene Personen ausreichen müsse. Als besonders stossend wird die Gleichstellung empfunden, wenn zwei unverheiratete Personen – je mit eigenen Kindern – im Konkubinat zusammenleben, weil in diesem Fall beide Partner in der Regel vom milderen Tarif und den Kinderabzügen profitieren können, jedoch ohne dass ihre Einkommen wie bei einem Ehepaar addiert werden. Die Bestimmung verstosse daher gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Gemäss der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts ist diese Kritik begründet. Eine alleinstehende Person mit Kind habe zwar höhere Ausgaben als eine alleinstehende Person ohne Kind, jedoch geringere Ausgaben als ein Ehepaar mit Kind. Zudem hält das Bundesgericht fest, dass Artikel 11 Absatz 1 StHG in die verfassungsmässige Tarifautonomie der Kantone eingreife. Aufgrund des klaren Wortlauts der Bestimmung und der Materialien kommt das Bundesgericht jedoch zum Schluss, dass – obwohl die Bestimmung verfassungswidrig sei – den unverheirateten Steuerpflichtigen, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, unter geltendem Recht die «exakt gleiche (tarifliche) Ermässigung» zukommen müsse wie den Verheirateten. Das Bundesgericht hält dabei explizit auch fest, dass der

- 21 - Verheiratetentarif auch dann gewährt werden muss, wenn die alleinerziehende Person im Konkubinat lebt. Eine Beschränkung auf «tatsächlich» alleinerziehende Personen, wie dies einzelne Kantone in ihrem Steuergesetz vorgesehen hatten, verstosse daher gegen die Vorgabe des Steuerharmonisierungsgesetzes. Aufgrund dieses Entscheides mussten einige Kantone ihre Steuergesetze anpassen und den Alleinerziehenden genau die gleiche Ermässigung wie den Ehepaaren gewähren. Verschiedene Kantone sind aber wie das Bundesgericht der Ansicht, dass die vorgeschriebene tarifliche Gleichstellung von Ein- und Zweielternfamilien mit dem Rechtsgleichheitsgebot bzw. dem Prinzip der Besteuerung nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar sei und fordern vehement eine gesetzliche Anpassung von Artikel 11 StHG." In den in der Botschaft erwähnten BGE 131 II 710 und BGE 131 II 697 befand das Bundesgericht, dass aArt. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG, wonach Ein- elternfamilien die gleiche tarifliche Ermässigung einzuräumen war wie den verheirateten Personen, gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit versties und in die Tarifhoheit der Kantone eingriff (s. BGE 131 II 697 E.4). aArt. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG fand auch auf Konkubinatspaare mit Kindern Anwendung (BGE 131 II 710 E.5). Trotz festgestellter Verfassungswidrigkeit, wendete das Bundesgericht diese damals geltende Norm angesichts seines klaren Wortlauts und des eindeutigen Willens des historischen

Gesetzgebers an. Begründend führte das Bundesgericht (BGE 131 II 697 E.4.3) insbesondere Folgendes aus: "In der vorherrschenden Doktrin wird die steuerliche (tarifliche) Gleichbehandlung von verheirateten Personen und allein erziehenden Personen gemäss Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG allerdings auch kritisiert. Begründet wird die Kritik am Gesetz damit, dass eine allein erziehende Person a priori leistungsfähiger sei als ein Ehepaar mit dem gleichem Einkommen und der gleichen Anzahl Kinder, weil das Einkommen für zwei erwachsene Personen ausreichen müsse. Es sei deshalb sachfremd und nicht zielgerichtet, Eineltern- oder Halbfamilien exakt gleich zu besteuern wie Ehepaare [...]. Als besonders stossend wird die Gleichstellung mit den Ehepaaren empfunden, wenn zwei unverheiratete Personen je mit Kindern im Konkubinat zusammenleben, weil in diesem Fall beide Partner vom Familientarif und den Kinderabzügen profitieren, ohne dass jedoch ihre Einkommen wie bei einem Ehepaar addiert werden [...]. Diese Kritik ist begründet. In der Tat ist nicht ersichtlich, wie

- 22 - der Gesetzgeber eine gerechte Verteilung der Steuerlast auf alle Gruppen von Steuerpflichtigen – Verheiratete, Alleinstehende und unverheiratete Paare, mit und ohne Kinder – herbeiführen können, wenn er verpflichtet ist, eine allein stehende Person mit Kind exakt gleich zu besteuern wie ein Ehepaar (mit Kind) bei gleichem Einkommen. In allgemeiner Weise lässt sich sagen, dass eine allein stehende Person mit Kind höhere Ausgaben hat als eine allein stehende Person ohne Kind, aber geringere Ausgaben als ein Ehepaar mit Kind. Es trifft auch statistisch zu, dass im Falle einer allein erziehenden Person das Kind höhere Kosten verursacht, als wenn das Kind in einer Zweielternfamilie aufwächst. Das erklärt sich mit den Kosten für Betreuung und Erziehung des Kindes, aber auch damit, dass die Einsparungsmöglichkeiten (Synergien) beim Kind weniger ausgeprägt sind als bei der zweiten erwachsenen Person [...]. Das hat der Gesetzgeber nunmehr auch im vom Volk am 16. Mai 2004 abgelehnten Bundesgesetz über die Änderung von Erlassen im Bereich der Ehe- und Familienbesteuerung, der Wohneigentumsbesteuerung und der Stempelabgaben vom 20. Juni 2003 erkannt, wenn er in Art. 11 Abs. 1 StHG statt der gleichen Ermässigung nur noch eine gleichwertige Ermässigung vorsah [...]. Dazu kommt, dass Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG in die Tarifautonomie der Kantone eingreift. Denn Art. 129 Abs. 2 Satz 2 BV nimmt ausdrücklich "die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge" von der Steuerharmonisierung aus. Damit liegt namentlich die Festsetzung der Steuertarife in der Autonomie der Kantone (vgl. Art. 3 BV). Das ist auch in der Doktrin unbestrittene Meinung [...]."

### **E. 7.3**

Wie oben bereits gesehen, hat der Bundesgesetzgeber infolge dieser Kritik Art. 11 Abs. 1 StHG angepasst und die Verpflichtung zur Gleichbehandlung Verheirateter und Alleinerziehender gestrichen. Der Bündner Gesetzgeber hat dem auf einer überholten Grundlage im StHG fussenden, verfassungswidrigen Art. 39 Abs. 3 StG jedoch bislang nicht aufgehoben bzw. angepasst. Die entsprechende, verfassungswidrige Entlastung dieser Norm hat die Beschwerdegegnerin in ihrer Berechnung für die Kantonssteuern aufgezeigt (vgl. die rot umrahmten Felder in der untenstehenden Tabelle).

- 23 - Vergleicht man den Steuerbetrag aus der linken Spalte (Verheiratetentarif für Alleinerziehende) mit demjenigen aus der rechten Spalte (Verheirate-  
tentarif für Ehepaar), ergibt sich durch die Heirat zwar eine höhere Steuerbelastung. Vor allem liegt aber eine unzulässige Minderbelastung in der linken Spalte vor (Verheiratetentarif als Alleinerziehende und damit Teilsplitting von 1.9) und nicht hauptsächlich eine

Mehrbelastung in der rechten Spalte. Denn im Vergleich zu einem Alleinstehenden (vgl. das rot umrahmte Feld in der mittleren Spalte) führt die Anwendung des Verheiraten- tarifs anstatt des Alleinstehendentarifs bei einer Alleinerziehenden (vgl. das rot umrahmte Feld in der linken Spalte) zu einer Entlastung von 19.8 % (Fr. 11'810 ./ Fr. 9'476 = Fr. 2'334 = 19.8 % von Fr. 11'810). So hat das Bundesgericht für eine solche Konstellation folgendes festgehalten (BGE 131 II 697 E.4.3): "In der Tat ist nicht ersichtlich, wie der Gesetzgeber eine gerechte Verteilung der Steuerlast auf alle Gruppen von Steuerpflichtigen – Verheiratete, Alleinstehende und unverheiratete Paare, mit und ohne Kinder – soll herbeiführen können, wenn er verpflichtet ist, eine allein stehende Person mit Kind exakt gleich zu besteuern wie ein Ehepaar (mit Kind) bei gleichem Einkommen." Es versteht sich von selbst, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit – als Grundsatz für die Besteuerung – bei einem Ehepaar mit Kind bei gleichem Einkommen tiefer liegt, als bei einer allein stehenden Person mit Kind. Dies gilt selbst gemäss Bundesgericht selbst unter Berücksichtigung einerseits der Einsparungsmöglichkeiten

Tarif:	alleinstehend*	verheiratet	keine Faktorenaddition	keine Faktorenaddition	Faktorenaddition	Steuerbar Satz	Steuerbetrag
alleinstehend	97'700	97'700	8'014	97'700	97'700	8'014	Tarif: alleinstehend
Beide	229'400	229'400	20'106	BFin***	131'700	131'700	9'476
verheiratet	229'400	229'400	Total	17'490	19'824	20'106	Tarif: verheiratet

\* kein Verheiraten-tarif bei BF, da dessen Tochter bei der leiblichen Mutter wohnt  
 1 wie 2015 \*\* BF = Beschwerdeführer \*\*\* BFin = Beschwerdeführerin KANTON

- 24 - durch Synergien beim Ehepaar und andererseits der höheren Kinderkosten bei der allein stehenden Person, beispielsweise durch höhere Fremdbetreuungskosten (BGE 131 II 697 E.4.3).

#### **E. 7.4**

Das Verwaltungsgericht stellt demnach – gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung – fest, dass die weiterhin geltende Regelung in Art. 39 Abs. 3 StG zu einer unzulässigen, übermässigen Entlastung der Einelternfamilien im Vergleich zu einem Ehepaar mit Kind führt und damit gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstösst.

#### **E. 8**

Zur Festhaltung an der tariflichen Gleichstellung Verheirateter und Eineltern auf Bundesebene (vgl. Art. 36 Abs. 2bis DBG) – die gemäss Botschaft vor allem mit der Gewährung des Verheiratetenabzugs bei Ehepaaren begründet wird (vgl. BBl 2009 4755) – hat sich das Verwaltungsgericht nicht zu äussern, zumal dies in die Kompetenz des Bundesgesetzgebers fällt (vgl. zur entsprechenden Kritik in der Lehre LOCHER, DBG-Kommentar, I. Teil, 2019, Art. 36 N 10; BAUMGARTNER/EICHENBERGER, a.a.O., Art. 36 N 32).

#### **E. 9**

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Beschwerdeführer als unterliegende Partei die Kosten des vorliegenden Verfahrens zu tragen (Art. 73 Abs. 1 VRG). Der in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegenden Beschwerdegegnerin steht keine aussergerichtliche Parteientschädigung zu (Art. 78 Abs. 2 VRG). Demnach erkennt das Gericht:

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