

STEUERREKURSKOMMISSION
DES
KANTONS THURGAU

243/2006

Entscheid vom 18. November 2006

Es wirkten mit: Präsidentin, vier Mitglieder und Schreiber der
Steuerrekurskommission

in Sachen

XY
in Strasse, Ort
zHv. Name, Strasse, Ort

Rekurrentin,

gegen

Kantonale Steuerverwaltung
Abteilung Natürliche Personen

Vorinstanz,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 2005

1. Die Rekurrentin wurde mit Entscheid vom 22. Februar 2006 für die Staats- und Gemeindesteuern 2005 veranlagt. Dagegen erhob die Rekurrentin Einsprache mit der Begründung, dass der Steuertarif und die entsprechenden Abzüge für Alleinstehende nicht den Kriterien der gleichmässigen Besteuerung und der Besteuerung nach der Leistungskraft genügen würden. Deshalb beantrage sie, dass ihre Gesamtsteuer höchstens mit 1,5 mal mehr Steuern veranlagt werde, als bei einem Ehepaar mit dem gleichen Einkommen und entsprechenden Abzügen. Die Einsprache wurde mit Entscheid vom 20. März 2006 abgewiesen mit dem Hinweis, der angewendete Tarif entspreche dem kantonalen Steuergesetz, welches per 1. Januar 2005 in Kraft getreten sei. Die Höherbelastung für Alleinstehende gegenüber Verheirateten sei aufgrund der Besteuerung nach der Leistungskraft politisch gewollt.

2. Dagegen liess die Rekurrentin mit fristgerechter Eingabe vom 18. April 2006 (Datum Poststempel) Rekurs erheben mit dem Antrag, ihr Einkommen sei nur mit einer um das Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von 1,5 erhöhten Steuer als bei Ehepaaren mit gleichem Einkommen zu belasten, was bei ihr mit einem Gesamtsteuersatz von xx% einen Steuerbetrag von Fr. xxx.xx ausmache.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 23. Juni 2006 Abweisung des Rekurses, unter Kostenfolge zulasten der Rekurrentin.

Am 29. Juni 2006 stellte das Sekretariat der Steuerrekurskommission dem Vertreter der Rekurrentin die Vernehmlassung der Vorinstanz zu, unter Ansetzung einer Frist bis 18. Juli 2006 zur Einreichung einer ergänzenden Stellungnahme zu den von der Vorinstanz allfälligerweise vorgebrachten neuen Gesichtspunkten. Die Rekurrentin liess sich mit Eingabe vom 30. August 2006 innert erstreckter Frist ergänzend vernehmen. Die Vorinstanz erstattete am 8. September 2006 eine Duplik, welche dem Vertreter der Rekurrentin am 12. September 2006 zur Kenntnis gebracht wurde.

Sowohl auf die Begründung der Rekurrentin als auch auf diejenige der Vorinstanz wird, soweit entscheiderelevant, nachstehend einzugehen sein.

3. Die Rekurrentin macht hauptsächlich geltend, dass der per 1. Januar 2005 in Kraft gesetzte Tarif nach § 37 Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern vom 14. September 1992 (StG) widerspreche der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Ehepaare würden sehr viel tiefer besteuert als bislang; dagegen würden Alleinstehende bei gleichem Einkommen gleich viel oder höhere Steuern bezahlen als bisher. Einkommen von Alleinstehenden, insbesondere in den tieferen Einkommensbereichen, würden dadurch sehr viel stärker belastet als diejenigen von Ehepaaren ohne Kinder und überproportional stärker als diejenigen von Alleinstehenden mit höheren Einkünften. Eine überdurchschnittliche Belastung bestehe bei Nettoeinkünften zwischen Fr. 40'000.00 und Fr. 60'000.00. Bei höheren Einkommen pendle sich das Verhältnis der zu bezahlenden Steuern zwischen Alleinstehenden und Ehepaaren bei der Zahl 1,3 ein. Bei tieferen Einkünften sei ein Vergleich nicht möglich, da eine Division durch Null unendlich ergebe. Bei einem Nettolohn von Fr. 30'000.00 sei die steuerliche Belastung Alleinstehender über 36 x höher als bei Ehepaaren. Unklar sei, weshalb für die Besteuerung von Ehepaaren ein Divisor von 1,9 eingeführt worden sei. Dabei handle es sich um eine politische Entscheidung. Im Verhältnis zwischen Alleinstehenden und Ehepaaren ohne Kinder müsste das Verhältnis nicht bei 1,9, sondern bei 1,5 oder noch tiefer liegen. Der angewendete Divisor stehe im Widerspruch zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Alleinstehender, auch wenn diese höher sei als bei Ehepaaren. Der Divisor von 1,9 schiesse auch weit über das im Steuerharmonisierungsgesetz festgeschriebene Ziel hinaus; die massgebende Bestimmung des Steuerharmonisierungsgesetzes sei zudem ohnehin verfassungswidrig. Mit Bezug auf die einfache Steuer würden die Belastungskurven von Alleinstehenden im Vergleich mit jenen von gemeinsam steuerpflichtigen Ehepaaren nicht parallel verlaufen; die Kurve der Ehepaare beginne später und starte flacher als die Kurve der Alleinstehenden. Zudem sei die Progressionskurve bei Alleinstehenden steiler als bei Verheirateten. Im Kanton St. Gallen verlaufe die Kurve anders. Eine gleichmässige Besteuerung sei erst dann eingehalten,

wenn die Progressionskurven parallel verlaufen würden. Es sei verfassungswidrig, dass Alleinstehende mit relativ tiefen Einkünften viel stärker belastet würden als Ehepaare. Deshalb sei die Progressionskurve für Alleinstehende so zu gestalten, dass sie unten flacher und möglichst parallel zu der Progressionskurve der Verheirateten ohne Kinder verlaufe. Die Rekurrentin habe Steuern im Betrag von Fr. xxxx.xx für die Staats- und Gemeindesteuern zu bezahlen. Bei einem Ehepaar ohne Kinder mit dem gleichen Bruttoeinkommen von Fr. xxxx.xx ergebe sich eine Steuer von Fr. xxxx.xx, womit die Rekurrentin 2,95 x mehr Steuern als das Ehepaar ohne Kinder bezahle, obwohl ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit lediglich 1,5 x grösser sei als diejenige des Ehepaars. Das gesamte Einkommen der Rekurrentin dürfe deshalb nur um das Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von Alleinstehenden zu Ehepaaren von 1,5 höher sein. Die gesamte dem Kanton von der Rekurrentin zu bezahlende Steuer dürfe dementsprechend nur Fr. xxxx.xx betragen.

Die Vorinstanz hält dem entgegen, der Bundesgesetzgeber habe festgelegt, dass für verheiratete Personen, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebten, die Steuer im Vergleich zu alleinstehenden Steuerpflichtigen angemessen ermässigt werden müsse. Die gleiche Ermässigung gelte auch für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenlebten und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten würden. Die Rekurrentin anerkenne, dass die Besteuerung der vom Gesetzgeber geschaffenen Ordnung entspreche. Mit ihren Ausführungen lege die Rekurrentin selbst dar, dass ein prozentualer Vergleich im Grenzbereich bei tieferen Einkünften zu unsinnigen Ergebnissen führe. Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit seien nicht die Bruttoeinkünfte, sondern die Nettoeinkünfte zu vergleichen. Berufsauslagen würden sich an den tatsächlichen Gegebenheiten orientieren. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zeige sich erst nach Abzug der Berufskosten, zumal diesen Gewinnungskostencharakter zukomme. Der kantonale Gesetzgeber habe sich an die Botschaft des Bundes zum Steuerpaket 2001 vom 28. Februar 2001 gehalten, als der Divisor von 1,9 festgelegt worden sei. Von der Verankerung des Vollsplittings sei abgesehen worden, da die Vorschriften im Steuerharmonisierungsgesetz über ein Teil- oder Vollsplitting nahe an tarifli-

che Massnahmen herankämen. Eine absolute Gleichbehandlung sei systembedingt gar nicht möglich. Es sei nicht möglich, einen mathematischen Wert festzulegen, welcher für den Einzelfall zu einer sachgerechten Lösung führe. Deshalb sei es Sache des Gesetzgebers, eine vernünftige, gesellschaftlich tragbare Lösung zu finden. Alleinstehende seien wirtschaftlich leistungsfähiger als Verheiratete bzw. Familien mit gleichen Einkünften. Der Divisor von 1,9 beruhe auf einem politischen Konsens. Der Gesetzgeber sei nicht gehalten, eine absolut gleiche Besteuerung bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu gewährleisten. Die Frage der Gleichbehandlung zwischen verheirateten und unverheirateten Paaren bzw. der Schlechterstellung von Alleinstehenden ohne Kindern gegenüber verheirateten Steuerpflichtigen habe der Grosse Rat des Kantons Thurgau erst kürzlich noch einmal beschäftigt; die "Motion Vogel" habe die Wiedereinführung eines Sozialabzugs von Fr. 5'000.00 für Alleinstehende verlangt und sei abgelehnt worden. Die von der Rekurrentin angestellten Berechnungen seien keine brauchbare Grösse für einen Vergleich. Andererseits sei auch die Berechnung als solche in Frage zu stellen. Die zu ermittelnden Lebenshaltungskosten hätten sich nicht an einem betriebsrechtlichen Existenzminimum zu orientieren. Als massgebend müssten Kosten bezeichnet werden, welche bei einem entsprechenden Einkommen "üblicherweise" anfallen würden. Der von der Rekurrentin angestellte Vergleich mit dem Kanton St. Gallen sei untauglich, da im Kanton Thurgau tiefere Einkünfte steuerlich wesentlich weniger stark belastet würden als im Kanton St. Gallen. Andere Kantone würden ebenfalls Modelle mit einem Teil- oder Vollsplitting kennen, wobei ein Divisor von 1,78 bis 2,0 angewendet werde, Verheirateten teilweise aber noch zusätzliche Sozialabzüge gewährt würden. Die einfache Steuer eines verheirateten Ehepaares belaufe sich bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 41'500.00 auf Fr. 765.25. Werde dies mit dem Faktor 1,5 multipliziert, ergebe sich eine Belastung von Fr. 1'147.875. Bei einem Steuerfuss von 317% resultiere ein Steuerbetrag von Fr. 3'638.75 und nicht von Fr. 2'867.25, wie dies die Rekurrentin darlege. Bei einem Faktor von 1,5 ergebe sich zudem für Alleinstehende bereits bei einem steuerbaren Einkommen ab Fr. 59'500.00 eine höhere steuerliche Belastung. Steuerbare Einkommen von unter Fr. 14'200.00 würden ebenfalls nicht profitieren, sofern kein steuerbares Vermögen vorhanden sei.

Replicando hält die Rekurrentin an ihren Anträgen fest und führt ergänzend aus, es sei nicht einzusehen, weshalb ein Alleinstehender mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 20'000.00 bei einem Gesamtsteuersatz von 317% Fr. 1'223.60 an Steuern zu bezahlen habe, während ein Ehepaar keine Steuern begleichen müsse. Bei einem Steuerfuss von 317% bezahle ein Ehepaar bei einem Nettolohn von Fr. 30'000.00 einen Betrag von Fr. 60.00 an Steuern, während ein Alleinstehender Fr. 2'200.00, mithin 36,7 mal mehr, zu bezahlen habe. Wenn eine alleinstehende Person mit einem "hypothetischen Ehepaar" mit gleichen Einkünften im konkreten Fall verglichen werden müsse, dann müssten, um die Gleichheit im konkreten Fall zu wahren, die Berufsauslagen beim Ehepaar die gleichen sein wie beim Alleinstehenden. Beim allgemeinen Vergleich der wirtschaftlichen Leistungskraft von Alleinstehenden im Vergleich zu Ehepaaren ohne Kindern bei gleichem Lohn werde auch dem Umstand von Doppelverdiener-Ehepaaren Rechnung getragen. In dem hier strittigen Verfahren seien ohnehin keine Berufsauslagen geltend gemacht worden, weshalb der Einwand der Vorinstanz entfalle. Unerheblich sei, dass andere Kantone auch einen Splitting-Divisor eingeführt hätten. Der höheren wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Alleinstehender sei mit dem von der Rekurrentin gestellten Antrag Rechnung getragen. Die angestellten Berechnungen würden sich nicht am betriebsrechtlichen Existenzminimum orientieren. Sie würden alle Ausgaben enthalten und seien entstanden, indem die Ausgaben des Alleinstehenden bei einem Lohn von Fr. 3'000.00, Fr. 6'000.00 und Fr. 9'000.00 so aufgeteilt worden seien, wie dies üblicherweise getätigt werde. Die Frage nach der Verfassungsmässigkeit des angewendeten Divisors sei bislang noch nie gestellt worden. Es sei unzulässig, das steuerbare Einkommen des Alleinstehenden zu verwenden und damit die Steuerbelastung des fiktiven Vergleichsehepaares zum Ehepaartarif auszurechnen, weil in der von der Rekurrentin ausgerechneten Höherbesteuerung von 50% die Versicherungsprämien bereits mit dem Faktor 2 zu Lasten der Rekurrentin gewichtet seien. Die Berufsauslagen, welche in anderen Verfahren eine Rolle spielen würden, seien ab einem Einkommen von Fr. 6'000.00 pro Monat mit einem Faktor 2 in der Höherbesteuerung von Alleinstehenden ebenfalls berücksichtigt. Zudem könne das fiktive Ehepaar auch die gleichen AHV-Abzüge geltend machen wie die

Rekurrentin. Die Krankenkosten seien beim fiktiven Ehepaar ebenfalls gleich hoch angesetzt. Die Berechnung der Steuern habe deshalb mit dem fiktiven steuerbaren Einkommen des Ehepaares (ohne Kinder) zum Ehepaartarif, mithin mit Fr. 39'100.00, zu erfolgen und bei der Rekurrentin mit dem steuerbaren Einkommen von Fr. 41'500.00 zum Alleinstehendentarif. Der heutige Alleinstehendentarif sei im Vergleich mit dem Verheiratetentarif degressiv; er begünstige die hohen Einkommen von Alleinstehenden massiv, nämlich mit einer Besteuerung beinahe zum Verheiratetentarif.

Duplicando hält die Vorinstanz fest, es seien nicht nur die von der Rekurrentin angeführten Verfassungsgrundsätze zu beachten, sondern auch die Tarifautonomie der Kantone. Selbst wenn der Rekurrentin mit Bezug auf den Vergleich der wirtschaftlichen Leistungskraft gefolgt werde, gebe dies keine schlüssige Antwort, in welchem Umfang eine ungleiche Belastung zwischen Verheirateten und Alleinstehenden als akzeptabel zu erachten sei. Bei unteren Einkommen diene das Haushaltseinkommen in erster Linie der Deckung der Lebenshaltungskosten, bei sehr hohen Einkommen dagegen Luxusausgaben und einer Sparquote. Wie auch immer die Verhältniszahl zwischen Verheirateten und Alleinstehenden aussehe, sei zu beachten, dass es dafür keine absoluten Vergleichszahlen gebe.

Für die übrigen Ausführungen der Parteien wird auf deren schriftliche Eingaben verwiesen, insbesondere auch hinsichtlich der von der Rekurrentin angestellten Berechnungen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der Vergleiche.

- 4.1 Für verheiratete Personen, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, muss die Steuer im Vergleich zu alleinstehenden Steuerpflichtigen angemessen ermässigt werden. Die gleiche Ermässigung gilt auch für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten. Das kantonale Recht bestimmt, ob die Ermässigung in Form eines frankenmässig begrenzten Prozentabzugs vom Steuer-

betrag oder durch besondere Tarife für alleinstehende und verheiratete Personen vorgenommen wird (Art. 11 Abs. 1 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, StHG). In Lehre und Rechtsprechung unbestritten ist, dass die bei rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe vorzunehmende Faktorenaddition zu einer angemessenen Ermässigung des ehelichen Gesamteinkommens gegenüber demjenigen einer alleinstehenden Person führen muss, da die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Ehepaares tiefer ist als diejenige einer alleinstehenden Person mit dem gleichen Einkommen (Reich, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 1/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Auflage, Basel 2002, Art. 11 StHG N 6). Der erste Satz von Art. 11 Abs. 1 StHG statuiert eine Verpflichtung der Kantone, welche sich bereits aus Art. 8 Abs. 1 Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) ergibt; die Frage der Angemessenheit der Ermässigung beurteilt sich vor dem Hintergrund der aus Art. 8 Abs. 1 und 9 BV zu entnehmenden Steuererhebungsprinzipien (Reich, Art. 11 StHG N 7). Über das Ausmass der Entlastung der Ehepaare gehen die Meinungen weit auseinander; je nach der Begründung, die für die Entlastung angeführt werden, ergeben sich grössere oder kleinere Differenzen zur Steuerbelastung anderer Vergleichsgruppen (Reich, Art. 11 StHG N 8). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung macht - abgesehen davon, dass es um Fragen geht, deren Lösung in weitem Mass von politischen Wertungen abhängt - die Vielgestaltigkeit der zu regelnden Verhältnisse und der in Betracht fallenden Methoden es schwierig, wenn nicht gar unmöglich, eine völlige Gleichstellung zu erzielen (BGE 120 Ia 333 Erwägung 3). 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, mithin der Ehegatten und der Alleinstehenden, anvisiert werden (Reich, Art. 11 StHG N 9). Die steuerliche Entlastung der Ehepaare im Verhältnis zu den Konkubinatspaaren darf nicht dazu führen, dass die Steuerbelastung der tatsächlich Alleinstehenden ausser Acht gelassen wird (BGE 120 Ia 334 Erwägung 4a). Zur Bestimmung des Ausmasses der Ermässigung der Steuerbelastung von Ehepaaren ist vorab

der Einkommensbindungseffekt in Rechnung zu stellen. Unbestritten ist, dass die Möglichkeiten der Einkommensverwendung entscheidend beeinflusst werden von der Zahl der Personen, denen das Einkommen zusteht. Den Alleinstehenden steht nach der Deckung des Existenzminimums ein grösserer Betrag zur Verfügung, den sie frei für die Befriedigung ihrer Konsumbedürfnisse ausgeben können (Reich, Art. 11 StHG N 10). Dieser Einkommensbindungseffekt ist in allen Einkommensstufen zu beobachten - nicht nur bei der Deckung des lebensnotwendigsten Konsumbedarfs, sondern auch bei der Befriedigung weniger wichtiger Bedürfnisse und beim Sparen. In keiner Einkommensstufe vermag ein zusätzlich verdienender Franken den Ehepaaren den gleichen Nutzen zu vermitteln wie dem Alleinstehenden. Zwar profitieren die Ehegatten mit zunehmendem ehelichen Gesamteinkommen in der Regel nicht mehr je zur Hälfte vom Zusatzeinkommen, dennoch unterscheidet sich die wirtschaftliche Situation von Ehepaaren auch in den oberen Einkommensbereichen wesentlich von denjenigen der Alleinstehenden (Reich, Art. 11 StHG N 11). Dabei wird allerdings auch die Auffassung vertreten, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Ehepaars nähert sich mit zunehmendem Einkommen nach und nach derjenigen eines Alleinstehenden an (Reich, Art. 11 StHG N 12 mit Hinweis). Verfassungswidrig wäre, die Ermässigung lediglich in tieferen Einkommensbereichen zu gewähren. Wie hoch die Ermässigung zu veranschlagen ist, muss aber der politischen Ausrichtung überlassen werden; rechtlich unzulässig wäre eine Gleichbehandlung der als ungleich erkannten Sachverhalte (Reich, Art. 11 StHG N 13). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung und herrschender Lehre hat die Belastung eines Ehepaars zwar niedriger zu sein als die Belastung eines Alleinstehenden mit gleichem Einkommen, aber höher als die Belastung von zwei Alleinstehenden mit je der Hälfte des Einkommens des Ehepaars (BGE 120 Ia 335 f. Erwägung 4b = StE 1995 A 21.16 Nr. 4). Diese Mehrbelastung der Ehepaare ist begründet im sogenannten Synergieeffekt einerseits (BGE 120 Ia 334 Erwägung 4a) und in verschiedenen anderen wirtschaftlichen Vorteilen andererseits wie insbesondere der Bevorzugung der Ehepaare auf dem Gebiet der Sozialversicherung und der beruflichen Vorsorge sowie der Gewährung zahlreicher Vorteile bei der Einkommens- sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuer (BGE 120 Ia 340 Erwägung 5c; Reich, Art. 11 StHG N 14). Der erwähnte Synergieeffekt darf in Anbetracht der heutigen

Lebensgewohnheiten und auch in Anbetracht des Umstands, dass andere Haushaltsgemeinschaften ebenfalls mehr oder minder davon profitieren, nicht überschätzt werden (Reich, Art. 11 StHG N 16). Wird in einem Tarif für Ehepaare ein Teilsplitting verwendet, werden die ökonomischen Vorteile der Ehe durch Reduktion des Splittingdivisors berücksichtigt (Reich, Art. 11 StHG N 18). Als zulässig wird erachtet, dass sich dadurch eine geringfügige Besserstellung von Konkubinatspaaren ergibt (Reich, Art. 11 StHG N 18). Was als angemessene Ermässigung im Sinn von Art. 11 Abs. 1 StHG zu betrachten ist, lässt sich aus verschiedenen Gründen nicht exakt fixieren. Einigermassen zuverlässige erfahrungswissenschaftliche Untersuchungen über die ökonomischen Auswirkungen der Einkommensbindung und über die verschiedenen wirtschaftlichen Vorteile der Ehe fehlen. Daraus kann zwar nicht kurzerhand gefolgert werden, dass den entsprechenden Unterschieden überhaupt nicht Rechnung getragen werden dürfte, aber der Schätzungsspielraum, der aufgrund der Komplexität der wirtschaftlichen Verhältnisse und der verschiedenen, zum Teil gegenläufig wirkenden Elemente ohnehin schon recht gross ist, wird dadurch weiter ausgedehnt. So muss es genügen, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren und systematisch ungünstigeren Belastung von einzelnen Gruppen von Steuerpflichtigen führt (BGE 120 Ia 337 Erwägung 4c; Reich, Art. 11 StHG N 22). Am stärksten ins Gewicht bei der Belastungsdifferenzierung fällt zweifellos der Einkommensbindungseffekt. Der Umstand, dass aus einem Einkommen zwei Personen ihren Konsumbedarf decken müssen, ist in allen Einkommensstufen zu berücksichtigen. Für die Tarifgestaltung ist ein Pro-Kopf-Leistungsfähigkeitsvergleich zwischen den Ehepaaren und den Alleinstehenden anzustellen, was zumindest in den unteren Einkommensbereichen in die Nähe des Vollsplittings führt. In oberen Einkommensstufen partizipieren die Ehepartner jedoch typischerweise nicht mehr je zur Hälfte am Bedürfnisbefriedigungspotential des Gesamteinkommens. Dieser Umstand führt zu einer etwas höheren Belastung als sie dem Vollsplitting entsprechen würde (Reich, Art. 11 StHG N 23). In doppelter Hinsicht gegenläufig zum Einkommensbindungseffekt wirken sich die verschiedenen ökonomischen Vorteile der Ehe aus. Zum einen führt die Berücksichtigung der genannten Vorteile nicht zu einer Entlastung, sondern zu einer Mehrbelastung der Ehepaare, zum anderen sind diese Vorteile

.. in den unteren Einkommensstufen gross und nehmen mit zunehmendem Einkommen sukzessive ab. Dafür ist in den oberen Bereichen die ungleiche Einkommensbindung stärker zu beachten, sodass sich die Auswirkungen der wirtschaftlichen Vorteile der Ehe und der ungleichen Einkommensbindung bis zu einem gewissen Grad neutralisieren (Reich, Art. 11 StHG N 24). Wenn auch der Gestaltungsspielraum der Kantone in der Frage der angemessenen Ermässigung aus den dargelegten Gründen sehr gross ist, muss doch einerseits festgehalten werden, dass eine Ermässigung in allen Einkommensstufen Platz greifen muss. Andererseits ist aber auch erstellt, dass eine Belastungskurve, die dem Vollsplitting entspricht, in allen (vor allem in den unteren) Einkommensstufen zu einer übermässigen Entlastung der Ehepaare führt. Sachlich völlig verfehlt und deshalb verfassungswidrig wäre nach in der Lehre vertretener Auffassung insbesondere eine Entlastung in der Höhe des Vollsplittings kombiniert mit dem Mehrkostenabzug bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten (Reich, Art. 11 StHG N 25). Die gleiche Ermässigung ist gestützt auf Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG auch für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten zu gewähren. Auch wenn Art. 11 Abs. 1 StHG die Tarifautonomie der Kantone verletzt, ist diese Bestimmung aufgrund des Anwendungsgebots von Art. 191 BV in das kantonale Recht umzusetzen (Reich, Art. 11 StHG N 4).

..

4.2 Die Rekurrentin räumt selbst ein, dass eine steuerliche Mehrbelastung Alleinstehender gegenüber Ehepaaren und Alleinerziehenden aufgrund der klaren Anordnungen des Verfassungs- und Gesetzgebers unabdingbar ist, sie will diese Mehrbelastung allerdings auf einen Faktor von maximal 1,5 festgesetzt wissen. Unbestritten ist im Übrigen, dass der für die Rekurrentin zur Anwendung gebrachte Tarif den Bestimmungen des kantonalen Steuergesetzes entspricht. Die Rekurrentin beanstandet einzig, dieser gesetzlich vorgesehene Tarif sei verfassungswidrig, da vor allem in unteren Einkommensbereichen Alleinstehende bis zu ca. 36 x höher belastet würden als Ehepaare. Dieser Auffassung kann aufgrund vorstehender Erwägungen, mithin der herrschenden Lehre und Rechtsprechung, nicht beigepllichtet werden. Die angemessene Ermässigung, welche Ehepaaren zu gewähren ist, muss dem Gesetzgeber

überlassen werden, soweit die Mehrbelastung Alleinstehender nicht dazu führt, dass der unterschiedlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der zu vergleichenden Gruppen und den Synergieeffekten, von welchen Ehepaare profitieren, nicht mehr Rechnung getragen wird. Gewisse Ungleichbehandlungen sind hinzunehmen. Nicht zwingend ist, dass in allen Einkommensbereichen Alleinstehende lediglich mit einem Faktor von 1,5 steuerlich höher belastet würden als Ehepaare. Eine Mehrbelastung Alleinstehender, welche diesen Faktor übersteigt, ist nicht von vornherein verfassungswidrig. Dies gilt gerade in unteren Einkommensbereichen, zumal bei Ehepaaren dort praktisch das ganze Einkommen zur Existenzsicherung verwendet werden muss, während Alleinstehende bereits über eine Sparquote verfügen oder Ausgaben für Luxusgüter tätigen können. Allgemein wird ein Teilsplitting mit einem Faktor von 1,9 als verfassungsmässig erachtet; dies gilt zumindest dann, wenn Ehepaaren wie im Kanton Thurgau nicht noch ein zusätzlicher Mehrkostenabzug gewährt wird (vgl. Reich, Art. 11 StHG N 25). Offen bleiben kann, weshalb gerade ein Faktor von 1,9 beim Tarif des kantonalen Steuergesetzes zur Anwendung gebracht wurde. Daran vermögen auch sämtliche von der Rekurrentin angestellten Berechnungen nichts zu ändern, weshalb auf diese nicht weiter einzugehen ist. Verlässliche und mittels eigentlicher Studien belegte Angaben, welche das Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Alleinstehender gegenüber Ehepaaren in sämtlichen Einkommensbereichen ausweisen würden, fehlen (vgl. Reich, Art. 11 StHG N 22). Die Berechnungen der Rekurrentin, welche eine Mehrbelastung um den Faktor 1,5 als zulässig erscheinen lassen würden, beruhen allein auf Mutmassungen und Schätzungen, welche keine massgebende Grundlage sein können. Die Rekurrentin erachtet es insbesondere als unzulässig, dass ein Ehepaar bei einem Nettolohn von Fr. 30'000.00 einen Betrag von Fr. 60.00 an Steuern bezahle, während einem Alleinstehenden Fr. 2'200.00 in Rechnung gestellt werde; dies sei um das 36,7-fache mehr (Replik, S. 2). Ein prozentualer Vergleich bei diesen Einkommenskategorien ist indessen einerseits unbrauchbar, andererseits auch nicht hilfreich. Zu beachten ist, dass die betragsmässige Mehrbelastung eines Alleinstehenden aufgrund der Berechnung der Rekurrentin bei einem Nettolohn von Fr. 30'000.00 lediglich Fr. 2'140.00 beträgt, was mit Blick darauf, dass zumindest bei einem Ehepaar ein Nettolohn von Fr. 30'00.00 praktisch vollum-

fänglich zur Sicherung des Existenzminimums dient, keinesfalls zu beanstanden ist. Zu Recht führt die Vorinstanz denn auch aus, gerade in tieferen Einkommenssegmenten sei ein prozentualer Vergleich nicht möglich, zumal bei noch tieferen Einkünften ein prozentualer Vergleich ausgeschlossen ist und Ehepaare keine Steuern zu bezahlen haben, während bei Alleinstehenden Steuern anfallen. Dementsprechend ist nicht verfassungswidrig, dass bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 20'000.00 ein Alleinstehender bei einem Steuerfuss von 317% nach den Berechnungen der Rekurrentin Fr. 1'223.60 zu bezahlen hat, während Ehepaare keine Steuern zu entrichten haben (Replik, S. 1). Damit ist nicht ersichtlich, weshalb und inwiefern der vom kantonalen Gesetzgeber festgesetzte Steuertarif verfassungswidrig sein sollte.

4.3 Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerrekurskommission zwar grundsätzlich befugt und verpflichtet ist, anlässlich der Überprüfung von Entscheidungen die Rechtmässigkeit der diesen zugrunde liegenden Erlasse zu überprüfen; soweit jedoch der Entscheid der Rekursinstanz an das Verwaltungsgericht weiterziehbar ist und es um die Anwendung von kantonalem Recht geht, hat sich die Rekursinstanz eine gewisse Zurückhaltung aufzuerlegen. Nur wenn eine Verordnung eindeutig und klar verfassungs- oder gesetzeswidrig ist, kommt bereits auf Stufe Rekursinstanz eine Nichtanwendung in Frage (Haubensak/Litschgi/Stähelin, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege des Kantons Thurgau, § 37 N 3). Die Steuerrekurskommission übt denn auch in konstanter Praxis diese Zurückhaltung bei der Frage, ob kantonale Gesetzes- bzw. Verordnungsbestimmungen bundesrechtskonform bzw. bundesrechtswidrig sind. Dies gilt erst recht, wenn es sich bei der zur Diskussion stehenden Bestimmung um kantonales Gesetzesrecht und nicht lediglich um Verordnungsrecht handelt (StRE Nr. 173/2004). Die Vorinstanz zeigte den Gesetzgebungsprozess im vorliegenden Fall ausführlich auf; auf die entsprechenden Ausführungen kann verwiesen werden. Die Steuerrekurskommission sieht sich deshalb nicht veranlasst, die Umsetzung des eindeutigen und klaren Willen des Gesetzgebers zu verweigern, zumal dieser ohnehin nicht verfassungswidrig erscheint. Dementsprechend ist der kantonale Steuertarif gemäss § 37 StG anwendbar und der Einspracheentscheid zu bestätigen.

5. Aufgrund vorstehender Erwägungen erweist sich der Rekurs als unbegründet, weshalb er abzuweisen ist. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrensgebühren - unter Anrechnung des geleisteten Kostenvorschusses von Fr. 500.00 - vollumfänglich der Rekurrentin aufzuerlegen (§ 77 Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege vom 23. Februar 1981, VRG).

Demnach erkennt die Steuerrekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten von Fr. 800.00 werden - unter Anrechnung des geleisteten Kostenvorschusses von Fr. 500.00 - der Rekurrentin auferlegt.
3. Mitteilung an:
 - die Rekurrentin (via Vertreter)
 - das Gemeindesteueramt Arbon
 - die Kantonale Steuerverwaltung

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS THURGAU

Die Präsidentin

U. ~ ~

Ditr.

Sekretär

lic. iur. S. Thür Brechbühl

HSG R. Hunzi



!1{ur

Gegen diesen Entscheid kann innert 20 Tagen seit der Eröffnung Beschwerde gemäss § 54 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG) beim Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau, Frauenfelderstrasse 16, 8570 Weinfelden, erhoben werden. Die Beschwerdeschrift muss einen Antrag und eine Begründung enthalten sowie die Beweismittel auführen (§ 57 Abs. 1 VRG). Sie ist dem Verwaltungsgericht unterzeichnet und im Doppel sowie unter Beilage oder genauer Bezeichnung dieses Entscheides einzureichen.

expediert: ~ 1 Dez. 2006

fr