

3-BB.2020.9
P 159

Urteil vom 21. Oktober 2021

Besetzung	Präsident Fischer Richter Senn Richter Herzog Gerichtsschreiberin Hartmann
-----------	---

Beschwerde- führer 1	A. _____
Beschwerde- führerin 2	B. _____

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 6. August 2020 betreffend Direkte Bundessteuer 2017
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 30. September 2019 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 182'800.00 veranlagt. Es wurde der Tarif B für die Besteuerung von Ehegatten angewendet.

2.

Gegen die Verfügung vom 30. September 2019 erhoben A. und B. mit Schreiben vom 22. Oktober 2019 Einsprache und beantragten sinngemäss eine Reduktion der Steuerlast bei der direkten Bundessteuer auf ein Mass, das dem der Besteuerung für Konkubinatspaare mit vergleichbarem steuerbaren Einkommen entspricht, oder deren Steuerlast um nicht mehr als 10% übersteigt (Beseitigung der Heiratsstrafe). Die verfassungswidrige Diskriminierung verheirateter Paare solle im Rahmen einer korrigierten Veranlagung für den vorliegenden Fall beendet und die zu viel bezahlte Steuer zurückerstattet werden.

3.

Mit Entscheid vom 6. August 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 6. August 2020 (Zustellung am 11. August 2020) haben A. und B. mit rechtzeitiger Einsprache (recte: Beschwerde) vom 31. August 2020 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen sinngemäss die folgenden Rechtsbegehren:

Der aktuelle Ehegattentarif bedeute eine unverhältnismässige und verfassungswidrige Diskriminierung von Ehepaaren im Vergleich zu Konkubinatspaaren und dürfe daher nicht angewendet werden.

Das Spezialverwaltungsgericht solle zudem prüfen, ob die Anwendung des Ehegattentarifs bei der direkten Bundessteuer angesichts der Diskriminierung im Vergleich zu Konkubinatspaaren durch das Bundesgericht und den Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) im Fall eines Weiterzugs geschützt werden würde.

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Die Steuerkommission Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung der Beschwerde.

6.

A. und B. haben eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorliegende Beschwerde betrifft die direkte Bundessteuer 2017. Massgebend für die Beurteilung ist das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

Die Beschwerdeführer machen geltend, dass die derzeitige Besteuerung zum Ehegattentarif bei der direkten Bundessteuer in ihrem konkreten Fall zu einer Mehrbelastung von fast 100% gegenüber Konkubinatspaaren führe und dies der Bundesverfassung widerspreche. Sie beziehen sich dabei auf den Entscheid des Bundesgerichts vom 13. April 1984 (BGE 110 Ia 7, "Entscheid Hegetschweiler"), der festhält, dass eine steuerliche Mehrbelastung >10% von Ehegatten gegenüber zwei getrennt veranlagten Steuerpflichtigen, die zusammenleben, nicht mit dem Gleichheitsgrundsatz gemäss Art. 4 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) übereinstimmt. Entsprechend sei die Veranlagung für die direkte Bundessteuer 2017 zu korrigieren und verfassungskonform vorzunehmen.

In der Replik führen die Beschwerdeführer zudem einen erst kürzlich ergangenen Entscheid des Bundesgerichts betreffend die Heiratsstrafe an (Bundesgerichtsurteil vom 7. August 2020 [2C_616/2020]). Sie gehen davon aus, dass das Bundesgericht die Beschwerde aufgrund der unpräzisen Formulierung der dortigen Beschwerdeführer abgewiesen hat.

3.

3.1.

Art. 8 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) hält den Grundsatz der Rechtsgleichheit fest und verbietet namentlich die Diskriminierung von Personen aufgrund deren Lebensform. Die Rechtsgleichheit gebietet insbesondere, Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln. Betreffend die Steuern hält Art. 127 Abs. 2 BV fest, dass die Besteuerung grundsätzlich gleichmässig und nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfolgen soll (vgl. BGE 110 Ia 7, E. 2 b). Eine Einschränkung dieses Grundrechts ist gemäss Art. 36 BV nur aufgrund einer gesetzlichen Grundlage möglich (Abs. 1), wobei die Einschränkung durch öffentliches Interesse gerechtfertigt und verhältnismässig sein muss (Abs. 2 und 3, vgl. Bundesgerichtsurteil vom 24. November 2020 [2C_175/2020 = 147 I 268], E. 5.1). Der Kerngehalt des Grundrechts darf nicht verletzt werden (Abs. 4).

3.2.

Die deutliche Mehrbelastung von Zweiverdiener-Ehepaaren im Vergleich zu Konkubinatspaaren bei der direkten Bundessteuer ("Heiratsstrafe") resultiert aus den Tarifstufen gemäss Art. 36 Abs. 2 DBG in Verbindung mit der Zusammenrechnung der Einkünfte von Ehegatten gemäss Art. 9 Abs. 1 DBG. Obwohl sich der Entscheid Hegetschweiler mit der Besteuerung auf Kantonsebene befasst, kann betreffend die Ausführungen des Bundesgerichts zur Rechtsgleichheit auf ihn verwiesen werden, da die ungleiche Besteuerung sowohl auf Bundes-, als auch auf Kantonsebene vorkommen kann. Im Urteil vom 13. April 1984 in Sachen Hegetschweiler führt das Bundesgericht betreffend Art. 4 Abs. 1 aBV das Folgende aus (E. 4 c f.):

"Das Konkubinat ist gesellschaftlich weitgehend akzeptiert und keine seltene Ausnahmerecheinung mehr. Es ist nicht auszuschliessen, dass junge Konkubinatspaare vermehrt auf die Ehe verzichten, je mehr das Konkubinat gesellschaftsfähig wird. Dabei vermögen auch häufiger steuerliche Überlegungen bei der Wahl der Form des Zusammenlebens eine Rolle zu spielen. Der Steuergesetzgeber hat zwar nicht lenkend einzugreifen; Ungleichheiten bei der Besteuerung sollten aber die Wahl, vor die sich immer mehr Paare gestellt sehen, nicht zuungunsten des Instituts der Ehe beeinflussen. Der Steuergesetzgeber hat daher sorgfältig darauf zu achten, dass die von Art. 4 Abs. 1 BV geforderte Rechtsgleichheit gewahrt bleibt und die Ehepaare nicht mehr Steuern bezahlen müssen als Konkubinatspaare mit gleichem Gesamteinkommen.

Auch befürchtete Steuerausfälle erlauben es nicht, unbegründete Mehrbelastungen bestimmter Kategorien von Steuerpflichtigen beizubehalten. Dies wäre mit dem Prinzip unvereinbar, dass jeder gemäss seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Steuern bezahlen soll. [...] Obwohl also der Zürcher Steuergesetzgeber die Höherbelastung von Ehepaaren im Vergleich zu zwei getrennt veranlagten Steuerpflichtigen weitgehend gemildert hat, verbleibt für steuerpflichtige Ehepaare mit über Fr. 50'000.- Gesamteinkommen in manchen Fällen eine Mehrbelastung, unter Umständen bis zu gut 10%, die sich mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht verträgt. Insofern halten die §§ 25, 31 und 32 StG vor der Verfassung noch nicht stand."

3.3.

Art. 190 BV bindet das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden an Bundesgesetze und Völkerrecht, auch wenn diese verfassungswidrig sind. Aus diesem Grund kann einem Bundesgesetz weder im Rahmen der abstrakten noch der vorfrageweisen Normenkontrolle die Anwendung versagt werden (Anwendungsgebot). Das Bundesgericht kann zwar im Rahmen seiner Urteilsbegründung Kritik an der relevanten gesetzlichen Grundlage üben, ist aber verpflichtet, diese anzuwenden. Die von den Beschwerdeführern vorgebrachte Widersprüchlichkeit des Anwendungsgebots gemäss Art. 190 BV ist angesichts der Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes nachvollziehbar. Eine Anpassung der jeweiligen Gesetzgebung obliegt jedoch einzig dem Gesetzgeber (vgl. Ulrich Häfelin/Walter

Haller/Helen Keller/Daniela Thurnherr, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 10. Auflage, Basel/Zürich 2020, Rz. 2088 ff).

3.4.

Dies wird auch vom Bundesgericht in seinem Urteil vom 29. April 1998 ausgeführt. Zudem merkt es an, dass sich der Bundesgesetzgeber der steuerlichen Mehrbelastung bei der Ehegattenbesteuerung auf Ebene der direkten Bundessteuer sehr wohl bewusst sei. Entsprechend bestehe aufgrund der Massgeblichkeit des Bundesrechts kein Interesse an einer richterlichen Feststellung der Verfassungswidrigkeit der Gesetzgebung. Die Beschwerde betreffend die Mehrbesteuerung von Ehegatten blieb erfolglos (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 29. April 1998 in Sachen X. = StE 1999 A 25 Nr. 7).

3.5.

Das Bundesgericht bestätigt im von den Beschwerdeführern angeführten Entscheid ebenfalls die Massgeblichkeit des Bundesrechts für die rechtsanwendenden Behörden gemäss Art. 190 BV (Bundesgerichtsurteil vom 7. August 2020 [2C_616/2020]). Es führt diesbezüglich das Folgende aus (E. 3.2 ff.):

"Das Bundesgericht kann Bundeserlasse grundsätzlich inzident auf ihre Verfassungskonformität überprüfen. Bundesgesetze und Völkerrecht sind aber für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend (Art. 190 BV), auch wenn sie verfassungswidrig sind; es herrscht ein Anwendungsgebot (Urteil 9C_737/2019 vom 22. Juni 2020 E. 4.4, zur Publikation vorgesehen; 144 I 340 E. 3.2 S. 345 f.) Das Bundesgericht kann lediglich den Bundesgesetzgeber einladen, die fragliche Bestimmung zu ändern (sog. 'Appellentscheid'; BGE 144 II 147 E. 7.2 S. 165).

Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 2.4) ergibt sich im konkreten Fall gegenüber einer Besteuerung als Alleinstehende eine Mehrbelastung von 91,3 Prozent, deren Ursache einzig in der Tatsache der Eheschliessung liegt. Die Vorinstanz spricht von einem Anwendungsfall der 'Heiratsstrafe' (vorne E. 1.2). Die Steuerpflichtigen machen nicht geltend, die Vorinstanz habe die einschlägigen Bestimmungen (insbesondere Art. 36 DBG) bundesrechtswidrig ausgelegt oder angewandt. Sie beantragen zwar, das Bundesgericht habe im 'Einzelfall' - womit wohl ihr eigener Fall gemeint ist - 'gegen die massive Ungleichbehandlung einzuschreiten' (vorne E. 1.3). Der angefochtene Entscheid ist aber insoweit nicht zu beanstanden, als er auf bundesrechtskonformer Auslegung und Anwendung der einschlägigen Normen beruht. Die Beschwerde ist insofern abzuweisen.

Die Steuerpflichtigen ersuchen das Bundesgericht, die 'gängige Praxis zu überdenken'. Was die Steuerpflichtigen als 'gängige Praxis' bezeichnen, ist nichts Anderes als die Befolgung der verfassungsrechtlichen Ordnung, die sich ihrerseits in der Massgeblichkeit der Bundesgesetze niederschlägt (Art. 190 BV). Das skizzierte Anwendungsgebot ist der Disposition des Bundesgerichts entzogen, weshalb es ihm auch benommen ist, Art. 190 BV in eigenständiger Kompetenz zurückzudrängen und über die Vereinbarkeit von Art. 36 DBG mit Art. 8 Abs. 1 und/oder Art. 127

Abs. 2 BV zu befinden. Sodann ist der Gesetzestext (Art. 9 und 36 DBG) klar, so dass eine verfassungskonforme Auslegung (vg. BGE 140 I 305 E. 6.2 S. 311; 137 III 217 E. 2.4.1) S. 221 ff. nicht in Betracht fällt (Urteil 2A.651/2004 vom 19. November 2004 E. 3).

Die Beschwerde ist damit abzuweisen."

3.6.

Die im Vergleich zu einer Besteuerung von Konkubinatspaaren deutliche Mehrbelastung der Beschwerdeführer auf Ebene der direkten Bundessteuer entspricht der geltenden Gesetzgebung. Auch die kantonalen und kommunalen Steuerbehörden unterstehen dem Anwendungsgebot von Art. 190 BV und sind an die Anwendung von Art. 9 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 36 Abs. 2 DBG gebunden. Entsprechend wird das Anwendungsgebot auch von der Steuerkommission Q. als Begründung für die ungleiche Besteuerung von Ehe- und Konkubinatspaaren und die Abweisung der Einsprache angeführt. Dies steht in Einklang mit dem Bundesgerichtsurteil 2C_616/2020.

4.

4.1.

Die Beschwerdeführer begründen ihre Beschwerde jedoch in erster Linie mit dem Diskriminierungsverbot gemäss Art. 14 EMRK. Die von der EMRK gewährleisteten Grundrechte seien vom Anwendungsgebot gemäss Art. 190 BV ausgenommen (Replik, S. 1), worauf das Bundesgericht in Entscheid 2C_616/2020 überhaupt nicht eingegangen sei. Es ist daher zu prüfen, ob das Diskriminierungsverbot gemäss Art. 14 EMRK vorliegend Anwendung findet.

4.2.

Die EMRK wurde am 3. Oktober 1974 von der Schweiz ratifiziert und trat am 28. November 1974 für deren Gebiet in Kraft (AS 1974 II S. 2151). Damit wurden die materiellen Garantien des Abschnittes I der EMRK - mit Ausnahme des Art. 13 - in der Schweiz direkt anwendbar; die Konvention erlangte in der internen Rechtsordnung zumindest Gesetzesrang (vgl. BGE 105 V 1, S. 3 ff.). Das Bundesgericht führt in genannter Entscheidung aus, dass das Diskriminierungsverbot gemäss Art. 14 EMRK nur in Bezug auf die in der Konvention ausdrücklich genannten Rechte und Freiheiten Geltung finde und kein über die Konvention hinausgehendes allgemeines Rechtsgleichheitsgebot enthalte. Es muss also grundsätzlich eine Diskriminierung im Zusammenhang mit einem von der Konvention geschützten Recht bestehen, damit Art. 14 EMRK anwendbar wird. Art. 14 EMRK wird in diesem Sinne auch ein mehrheitlich negatorischer Charakter zugesprochen. Nur wenn die EMRK es explizit statuiert, können positive Pflichten aus Art. 14 EMRK abgeleitet werden (vgl. Mark E. Villiger, Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention, 2. Auflage, Zürich 1999, Rz. 658). Für den vorliegenden Fall kommt Art. 8 EMRK als in

Verbindung mit Art. 14 EMRK relevante zu schützende Norm in Frage. Dies ist nachfolgend zu prüfen.

4.3.

Art. 8 EMRK schützt das Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens, der Wohnung und des Briefverkehrs. Um von diesem Schutz profitieren zu können, muss eine Familie tatsächlich existieren und die Mitglieder der Familie müssen eine gewisse Nähe zueinander aufweisen. Ein allfälliger Eingriff in das Familienleben benötigt einer Rechtfertigung im Sinne von Art. 8 Abs. 2 EMRK, sofern der Eingriff eine gewisse Schwere aufweist (vgl. Mark E. Villiger, a.a.O., Rz. 570). Die Kriterien des EGMR für eine Rechtfertigung nach Art. 8 Abs. 2 EMRK entsprechen denen von Art. 36 BV (Bundesgerichtsurteil vom 24. November 2020 [2C_175/2020 = 147 I 268], E. 5.1).

4.4.

Das Bundesgericht befasst sich in seinem Urteil vom 10. März 1989 in Sachen A.M. mit Art. 8 EMRK (Bundesgerichtsurteil vom 10. März 1989 in Sachen A.M. gegen Kantonale Rekurskommission für eidgenössische Abgaben des Kantons Basel-Stadt, mit Hinweisen = ASA 59 S. 485 ff.) Es führt das Folgende aus (E. 4 a):

"Artikel 8 EMRK garantiert in Absatz 1 den Anspruch auf Achtung des Familienlebens. Dieser Anspruch schützt zunächst nur das Zusammenleben (die Beziehungen) der zur Familie gehörenden Personen (dazu *Frowein/Peukert*, a.a.O., N. 13 ff. zu Art. 8, S. 200 ff.) vor staatlichen Eingriffen (*Guardze*, a.a.O., N. 8 zu Art. 8, S. 119). Aus Artikel 8 EMRK können sich auch Verpflichtungen auf positives Tätigwerden des Staates ergeben (vgl. *Frowein/Peukert*, a.a.O., N. 17 ff. zu Art. 8, S. 203), wie dies auch das Bundesgericht hinsichtlich des gesetzlich ausgeschlossenen Anspruchs auf eine fremdenpolizeiliche Bewilligung grundsätzlich bejaht hat (BGE 109 Ib 187). Ein Anspruch auf steuerrechtlichen Schutz der Familie kann aus dieser Bestimmung jedoch nicht abgeleitet werden. Der Anspruch auf steuerrechtlichen Schutz der Ehe, wie ihn das Bundesgericht aus dem Rechtsgleichheitsgebot von Artikel 4 Absatz 1 BV (Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) ableitet (vgl. dazu BGE 110 Ia 7 ff.), hat mit dem Schutz des Familienlebens aus Artikel 8 EMRK nichts zu tun (vgl. *Guradze*, a.a.O., N. 8 zu Art. 8, S. 119)."

Zudem merkt es an (E. 4 b):

"Die nationalen Gesetze dürfen das aus der EMRK folgende Recht auf Ehe und Familiengründung indessen nicht aushöhlen (*Frowein/Peukert*, a.a.O., N. 1 zu Art. 12, S. 249; *Guradze*, a.a.O., N. 4 zu Art. 12, S. 176), was nicht nur durch Bestimmungen über Formen und Voraussetzungen der Eheschliessung geschehen könnte, sondern auch durch praktische Hindernisse, die in Anwendung anderen Landesrechts geschaffen werden (vgl. für Strafgefangene die Entscheide von Kommission und Ministerrat zur Beschwerde Nr. 7114/75 i.S. Hamer, in Déc. et rapp.10, S. 174 ff. und 24,

S. 5 ff.). Das Recht auf Ehe und Familienbegründung wird durch die in Artikel 13 BdBST vorgesehene Familienbesteuerung, die keineswegs gezielt gegen den Eheschluss als solchen gerichtet ist, nicht seines Kerngehalts entleert, auch wenn sich aus ihr eine spürbare steuerliche Mehrbelastung von Verheirateten im Vergleich zu Konkubinatspaaren ergeben kann, die unter dem Gesichtspunkt der (rechtsgleichen) Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit problematisch erscheinen kann (vgl. BGE 110 Ia 7 ff.).

Das in Artikel 14 EMRK enthaltene Diskriminierungsverbot gilt nach seinem Wortlaut nur in Bezug auf die in der Konvention festgelegten Rechte und Freiheiten. Da aus den vom Beschwerdeführer angerufenen Freiheitsrechten zur streitigen Frage – wie festgestellt – nichts abgeleitet werden kann, ist eine Verletzung dieser Bestimmung von vornherein ausgeschlossen."

4.5.

Die EMRK sieht in Art. 25 die Möglichkeit der Individualbeschwerde vor, mit der Privatpersonen gegen die Verletzung der EMRK vor den Strassburger Organen Beschwerde führen können. Bis Ende Oktober 1998 waren hierfür 3 Organe in Strassburg vorgesehen, die Menschenrechtskommission, das Ministerkomitee und der Gerichtshof. Die Menschenrechtskommission prüfte zunächst die Zulässigkeit der Beschwerden und wies diese in Fällen ab, in denen die Beschwerde offensichtlich unbegründet war (vgl. Arthur Haefliger, Die Europäische Menschenrechtskonvention und die Schweiz, Bern 1993, S. 303).

Die Menschenrechtskommission beurteilte einen Fall ungleicher Besteuerung von Ehegatten gegenüber Konkubinatspaaren in England (Urteil des EGMR vom 11. November 1986, LINDSAY v. UNITED KINGDOM Nr. 11089/84, "Entscheid Lindsay"). Unter dem damals anwendbaren Recht wurde das Einkommen von Ehepaaren nach einer Frist von 5 Jahren für die Steuerveranlagung zusammengerechnet. Bei einem Konkubinatsverhältnis erfolgte keine Zusammenrechnung der Einkommen, was im Entscheid Lindsay gemäss den dortigen Beschwerdeführern zu einer tieferen Steuerlast von Konkubinatspaaren im Vergleich zu Ehepaaren führte. Laut den damaligen Beschwerdeführern würde dies eine Störung des Ehelebens im Vergleich zu Konkubinatsverhältnissen darstellen, die Missachtung der Ehe fördern und Art. 8 und Art. 12 EMRK, die den Schutz der Ehe und des Familienlebens vorsähen, widersprechen.

Die Menschenrechtskommission befand, dass durch die höhere Besteuerung von Ehepaaren gegenüber Konkubinatspaaren keine Störung der Achtung des Privat- und Familienlebens im Sinne des Art. 8 EMRK ersichtlich sei und somit kein Eingriff bestehe. Die Beschwerde wurde entsprechend abgewiesen (vgl. Urteil des EGMR vom 11. November 1986, LINDSAY v. UNITED KINGDOM Nr. 11089/84; vgl. Mark E. Villiger, a.a.O., Rz. 570).

5.

Wie bereits unter E. 3.3 f. erwähnt, sind für das Bundesgericht gemäss Art. 190 BV sowohl Bundesgesetze als auch das Völkerrecht massgebend, auch wenn diese verfassungswidrig sind. Im Fall von Konflikten zwischen Bundes- und Völkerrecht darf das Bundesgericht dem gegen Völkerrecht verstossenden Bundesgesetz die Anwendung versagen (vgl. Ulrich Häfelin/Walter Haller/Helen Keller/Daniela Thurnherr, a.a.O., Rz. 2088 – 2091). In der neueren Praxis anerkannte das Bundesgericht sogar grundsätzlich den Vorrang des Staatsvertragsrechts gegenüber Bundesgesetzen, auch wenn letztere jünger sind. So führt das Bundesgericht in seinem Urteil vom 27. Juni 1996 in Sachen Schweizerischer Bund für Naturschutz (SBN), Schweizer Heimatschutz (SHS), World Wildlife Fund Schweiz (WWF), Dr. Emanuel Isler und Dr. Ambros Isler (BGE 122 II 234) das Folgende aus (E. 4 e):

"Die Eidgenossenschaft kann sich der völkerrechtlichen Verpflichtung nicht unter Berufung auf inländisches Recht entziehen; das Völkerrecht hat grundsätzlich Vorrang (vgl. BGE 119 V 171 E. 4 S. 176 ff.; BGE 109 Ib 165 E. 7b S. 173). Dies verlangt von den Rechtsanwendungsinstanzen eine völkerrechtskonforme Handhabung des Landesrechts."

Ebenso führt es im Urteil vom 11. November 1996 in Sachen S. (BGE 122 II 485) aus, dass der Grundsatz des "lex posterior" (Vorrang des jüngeren Gesetzes vor dem älteren Staatsvertrag) bei Völkerrechtsnormen aufgrund deren hierarchischer Stellung nicht anwendbar sei (E. 3 a):

"Le fait que l'art. 37 EIMP soit entré en vigueur en 1983, soit postérieurement à l'entrée en vigueur pour la Suisse de la Convention (1967) et de l'accord bilatéral (1977) n'y change rien: le principe de la primauté du droit international sur le droit interne découle de la nature même de la règle internationale, hiérarchiquement supérieure à toute règle interne, de sorte que l'argument tiré de la lex posterior est inapplicable (voir la jurisprudence déjà ancienne du Tribunal fédéral citée dans JAAC 53/1989 no 54, ad note 52, p. 409/410 et p. 452; cf. également ATF 122 II 234, consid. 4c, d et e). L'application de l'art. 1 al. 1 EIMP, qui se borne à rappeler le principe de la réserve des traités internationaux, conduit d'ailleurs au même résultat."

Dies steht im Gegensatz zur bisherigen "Schubert"-Praxis, die dem jüngeren Bundesgesetz grundsätzlich den Vorrang vor älterem Staatsvertragsrecht gibt. Diese neuere Praxis wird im Urteil vom 26. Januar 2010 in Sachen X. (BGE 139 I 16) wie folgt zusammengefasst (E. 5.1):

"Im Falle eines Normenkonflikts zwischen dem Völkerrecht und einer späteren Gesetzgebung geht die Rechtsprechung grundsätzlich vom Vorrang des Völkerrechts aus; vorbehalten bleibt gemäss der 'Schubert'-Praxis der Fall, dass der Gesetzgeber einen Konflikt mit dem Völkerrecht ausdrücklich in Kauf genommen hat (BGE 99 Ib 39 E. 3 und 4 ['Schubert']; BGE 125 II 417 E. 4d S. 425 ['PKK']; 133 V 367 E. 11.1.1; BGE 136 III 168 E. 3.3.4). Die Rechtsprechung hat die Anwendung der 'Schubert-Praxis' im Falle eines Widerspruchs zu Menschenrechtskonventionen (BGE 125 II 417 E. 4d; BGE 131 II 352 E. 1.3.1; BGE 136 II 241 E. 16.1)

verneint; die Frage in einem Einzelfall aber auch offengelassen (BGE 136 III 168 E. 3.3.4). In einem jüngsten Entscheid zur Problematik hat das Bundesgericht den Vorrang des Völkerrechts bzw. die Bindung an dieses bestätigt (BGE 138 II 524 E. 5.1): Besteht ein echter Normkonflikt zwischen Bundes- und Völkerrecht, so geht grundsätzlich die völkerrechtliche Verpflichtung der Schweiz vor (BGE 135 II 243 E. 3.1 S. 249; BGE 125 II 417 E. 4d S. 425); dies gilt selbst für Abkommen, die nicht Menschen- oder Grundrechte zum Gegenstand haben (BGE 136 II 241 E. 16.1 S. 255; BGE 122 II 485 E. 3a S. 487; vgl. auch MÜLLER, Minarettverbot, a.a.O., Rz. 10 und BGE 139 I 16 S. 29). Der dargelegte Vorrang besteht auch gegenüber späteren, d.h. nach der völkerrechtlichen Norm in Kraft getretenen Bundesgesetzen; die Lex-posterior-Regel kommt im Verhältnis zwischen Völker- und Landesrecht nicht zur Anwendung (BGE 122 II 485 E. 3a S. 487). Die Schweiz kann sich nicht auf ihr innerstaatliches Recht berufen, um die Nichterfüllung eines Vertrags zu rechtfertigen (Art. 5 Abs. 4 BV; Art. 27 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge [VRK; SR 0.111]; vgl. BGE 125 II 417 E. 4d S. 424 f.; BGE 122 II 234 E. 4e S. 239; ferner BGE 116 IV 262 E. 3b/cc S. 269; BGE 117 IV 124 E. 4b S. 128). Entsprechend bleibt eine dem Völkerrecht entgegenstehende Bundesgesetzgebung regelmässig unanwendbar (BGE 125 II 417 E. 4d S. 425; BGE 128 IV 201 E. 1.3 S. 205; vgl. auch HOTTELIER/MOCK/PUÉCHAVY, a.a.O., S. 12 ff.; MÜLLER, Minarettverbot, a.a.O., Rz. 19 f.; COTTIER/HERTIG, a.a.O., S. 11, 17, 18 ff., 24)."

Der EMRK kommt aufgrund ihrer institutionellen Absicherung innerhalb des Völkerrechts zudem eine sehr starke Bedeutung zu (vgl. Ulrich Häfelin/Walter Haller/Helen Keller/Daniela Thurnherr, a.a.O., Rz. 1926a). So ist gemäss Bundesgericht bei Konflikten mit der EMRK auch die Rechtsprechung des EGMR zu beachten (vgl. BGE 139 I 16, E. 5.3).

Aufgrund des Gesagten ist den Beschwerdeführern insofern zuzustimmen, dass Völkerrecht und insbesondere die in der EMRK festgehaltenen Menschenrechtsgarantien völkerrechtswidrigem Bundesrecht vorgehen. Da jedoch eine ungleiche Besteuerung von Ehegatten gegenüber Konkubinatspaaren Art. 8 EMRK von vornerein nicht verletzt (E. 4.3 ff.), kommt dem Vorrang vorliegend keine Bedeutung zu.

6.

Der von den Beschwerdeführern als analog angeführte Fall des EGMR betrifft die ungleiche Behandlung zwischen Mann und Frau im Rahmen der Witwerrente gemäss dem Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 20. Dezember 1946 (AHVG). Der dortige Beschwerdeführer rügte erfolgreich die Verletzung von Art. 8 in Verbindung mit Art. 14 EMRK, da die Auszahlung seiner Witwerrente bei Volljährigkeit des jüngsten Kinds beendet wurde und eine Witwe in einer vergleichbaren Situation den Rentenanspruch nicht eingebüsst hätte (vgl. Urteil des EGMR vom 20. Oktober 2020, B. gegen die Schweiz, Nr. 78630/12). Der EGMR stellt fest, dass Massnahmen, die es einem Elternteil erlauben, zu Hause zu bleiben und sich um die Kinder zu kümmern, das Familienleben fördern

und sich auf dessen Organisation auswirken. Art. 8 in Verbindung mit Art. 14 EMRK sei dementsprechend anwendbar.

Das Bundesgericht begründet die Ungleichbehandlung mit dem Anwendungsgebot von Bundesgesetzen gemäss Art. 190 BV (Urteil des Bundesgerichts vom 4. Mai 2012 [9C_617/2011] E. 3.5), was der EGMR als nicht angemessene Rechtfertigung beurteilt und somit eine Verletzung von Art. 8 in Verbindung mit Art. 14 EMRK feststellt. Daraus können die Beschwerdeführer jedoch nichts zu ihren Gunsten ableiten, da die Ungleichbehandlung von Ehegatten gegenüber Konkubinatspaaren bei der Besteuerung nicht als Anwendungsfall von Art. 8 in Verbindung mit Art. 14 EMRK qualifiziert. Dies wurde sowohl durch das Bundesgericht als auch durch den EGMR in vergleichbaren Urteilen festgestellt (E. 4.4 f.).

7.

Aufgrund der genannten Rechtsprechung und der Vergleichbarkeit der behandelten Fälle ist es wahrscheinlich, dass die Beschwerdeführer im Fall einer Beschwerde sowohl vor Bundesgericht als auch vor dem EGMR nicht erfolgreich wären.

8.

Damit erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

9.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Beschwerdeführer die Kosten des Beschwerdeverfahrens zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 144 Abs. 4 DBG).

Das Gericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerdeführer haben die Kosten des Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 170.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 570.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Beschwerdeführer

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q.

die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG]).

Aarau, 21. Oktober 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Fischer

Hartmann