



9C_249/2023

Urteil vom 2. August 2023

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichterinnen Moser-Szeless, Scherrer Reber,
Gerichtsschreiber Businger.

Verfahrensbeteiligte

A. _____,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Reto Böhi und Nathalie Urban,
Beschwerdeführerin,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich,
Dienstabteilung Recht, Bändliweg 21, 8090 Zürich,
Beschwerdegegner.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2019,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 21. Februar 2023
(SB.2022.00113, SB.2022.00114).

Sachverhalt:

A.

A. _____ und ihr Ehemann heirateten im August 2019. Nach der Heirat wohnte sie mit ihrem Sohn weiterhin in U. _____ /ZH, während ihr Ehemann wie bisher in Deutschland wohnhaft blieb. In der Steuererklärung 2019 deklarierte A. _____ bloss ihr eigenes Einkommen und Vermögen. Nachdem das Steueramt des Kantons Zürich eine Aufstellung über das weltweite Einkommen und Vermögen ihres Ehemannes verlangt hatte, reichte sie die entsprechenden Unterlagen ein und beantragte, das Einkommen und Vermögen ihres Ehemannes sei nicht satzbestimmend zu berücksichtigen, weil sie in faktisch getrennter Ehe lebten.

B.

Am 14. Juli 2021 veranlagte das kantonale Steueramt A. _____ für die direkte Bundessteuer 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 65'200.- (zum Satz von Fr. 200'300.-) und für die Staats- und Gemeindesteuern 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 65'500.- (zum Satz von Fr. 201'200.-) sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 14'000.- (zum Satz von Fr. 158'000.-). Dabei berücksichtigte es beim Steuersatz das gesamte eheliche Einkommen und Vermögen und brachte den Verheiratetentarif zur Anwendung. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel blieben erfolglos (Einspracheentscheid vom 28. Februar 2022; Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 25. Oktober 2022; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 21. Februar 2023).

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 12. April 2023 beantragt A. _____ dem Bundesgericht, unter Aufhebung des Urteils vom 21. Februar 2023 sei sie für die Steuerperiode 2019 "als getrennt von ihrem Ehegatten zu besteuern", eventualiter sei die Sache zur weiteren Untersuchung und Neubeurteilung zurückzuweisen. Sodann sei im Falle ihres Unterliegens auf die Erhebung von Gerichtskosten zu verzichten.
Das Verwaltungsgericht, das kantonale Steueramt und die Eidgenössische Steuerverwaltung (hinsichtlich der direkten Bundessteuer) schliessen auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Art. 90 BGG). Die Beschwerdeführerin ist als Steuerpflichtige gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) zur Beschwerde legitimiert.

1.2. Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind (**BGE 135 II 260** E. 1.3.1). Unter diesen Umständen ist der Beschwerdeführerin nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus ihrer Eingabe geht deutlich hervor, dass Letztere beide Steuerarten betrifft (**BGE 135 II 260** E. 1.3.2; Urteil 2C_730/2021 vom 19. Mai 2022 E. 1.2, nicht publ. in **BGE 148 II 378**).

I. Direkte Bundessteuer

2.

Streitig ist, ob die Beschwerdeführerin in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt und deshalb unter Berücksichtigung des Einkommens ihres Ehemannes zu besteuern ist.

2.1. Das Einkommen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, wird ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (sog. Faktorenaddition; Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Dieser Zusammenrechnung liegt der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen (Gesamt-) Leistungsfähigkeit zugrunde (Art. 127 Abs. 2 BV). Die Ehegatten bilden zivilrechtlich und wirtschaftlich eine gewisse Einheit, wobei sich die Leistungsfähigkeit des einen Ehegatten auch nach dem Einkommen des anderen bestimmt. Somit ist die wirtschaftliche Lage eines einkommenslosen Ehegatten nicht mit derjenigen eines einkommenslosen Ledigen vergleichbar (**BGE 141 II 318** E. 2.2.1). Im Umkehrschluss wird jeder Ehegatte selbständig besteuert, sobald die Ehe rechtlich oder tatsächlich getrennt ist (**BGE 138 II 300** E. 2.1; **133 II 305** E. 4.1).

2.2. Damit steuerrechtlich von einer rechtlich oder tatsächlich getrennten Ehe auszugehen ist, müssen nach konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein: a) beide Ehegatten haben einen eigenen Wohnsitz bzw. verfügen über getrennte Wohnstätten; b) die Ehegatten haben die eheliche Gemeinschaft aufgehoben und c) es besteht keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Lebensunterhalt (Urteile 2C_952/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 4.3; 2C_502/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.1; 2C_980/2013, 2C_981/2013 vom 21. Juli 2014 E. 8.1; 2C_753/2011 vom 14. März 2012 E. 6.1.2).

2.3. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Ehegatten über getrennte Wohnsitze im Kanton Zürich bzw. in Deutschland verfügen. Streitig ist, ob die eheliche Gemeinschaft aufgehoben wurde.

2.3.1. Eine separate Veranlagung der Ehegatten setzt eine dauernde Trennung und damit eine Aufhebung des gemeinsamen Haushalts bzw. ein Getrenntleben im Sinne von Art. 175/176 ZGB bzw. Art. 275 ZPO oder ein Einvernehmen darüber, dass die eheliche Gemeinschaft aufgehoben wird, voraus. Besteht die eheliche Gemeinschaft - wenn auch nur mit sporadischem Gemeinschaftsleben - weiter, gilt die Ehe steuerrechtlich nicht als getrennt. Es genügt somit nicht, wenn die Ehegatten - wie etwa bei einer "Wochenendehe" - nur über getrennte Wohnsitze bzw. Wohnstätten verfügen, an der ehelichen Gemeinschaft aber festhalten (**BGE 138 II 300** E. 2.2; Urteile 2C_952/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 4.3; 2C_502/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.1; 2A.433/2000 vom 12. Juli 2001 E. 2b/bb). Eine Aufhebung der ehelichen Gemeinschaft setzt das Scheitern der Ehe voraus (vgl. Urteil 2C_523/2007 vom 5. Februar 2008 E. 2.3 f.).

2.3.2. Der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist in der Lehre Kritik erwachsen: Steuerrechtlich sei massgebend, ob die Ehe als wirtschaftliche Einheit zu würdigen sei; von einer getrennten Ehe sei deshalb bereits bei einem räumlichen Getrenntleben der Ehegatten auszugehen, verbunden mit einer getrennten Verwendung der Mittel (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. A. 2016, N. 17 zu Art. 9 DBG). Diese Auffassung berücksichtigt nicht, dass sich die wirtschaftliche Einheit der Ehegatten nicht nur im Zusammenleben und in der Gemeinschaftlichkeit der Mittel erschöpft. Die Ehegatten schulden einander Beistand und sorgen gemeinsam, ein jeder nach seinen Kräften, für den gebührenden Unterhalt der Familie (Art. 159 Abs. 3 und Art. 163 Abs. 1 ZGB). Selbst wenn sie getrennte Wohnsitze haben und auch ihre Mittel getrennt verwenden, können sie jederzeit die Unterstützung des anderen Gatten einfordern, sollte dies notwendig sein. Insoweit besteht ein erheblicher Unterschied zu einem Konkubinatspaar, das zwar zusammen wohnt und seine Mittel gemeinsam verwendet, aber das Zusammenleben und die Beziehung jederzeit ohne weitere Verpflichtungen beenden kann. Wie die Beschwerdeführerin zu Recht vorbringt, bleibt die wirtschaftliche Einheit zwischen den Ehegatten selbst im Falle einer Trennung bzw. eines Scheiterns der Ehe teilweise bestehen; das rechtfertigt es umso mehr, in Bezug auf Art. 9 Abs. 1 DBG für eine getrennte Besteuerung der Ehegatten das Ende der ehelichen Gemeinschaft zu verlangen (vgl. Urteil 2C_523/2007 vom 5. Februar 2008 E. 2.4). Weiter führt das Institut der Ehe zu einer rechtlichen und finanziellen Besserstellung bzw. Absicherung der Ehegatten - etwa bei der beruflichen Vorsorge oder im Erbrecht -, und teilweise auch zu einer steuerlichen Privilegierung (z.B. Erbschaftssteuern). Diese Vorteile hat der Gesetzgeber berücksichtigt, als er im DBG und StHG an der Familienbesteuerung festgehalten hat (Botschaft DBG/StHG vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1 ff., 28). Die Beschwerdeführerin profitiert davon ebenfalls, auch wenn sie mit ihrem Ehemann nicht zusammenlebt und sie ihre Mittel getrennt verwenden bzw. sie von ihrem Ehemann gemäss ihren Angaben keine Unterstützung erfährt. Damit ist es sachlich gerechtfertigt, für eine getrennte Besteuerung der Ehegatten nicht bloss an das fehlende Zusammenleben und an die fehlende Gemeinschaftlichkeit der Mittel anzuknüpfen, sondern auch an das Scheitern der Ehe.

2.3.3. Vor diesem Hintergrund spielt es keine Rolle, dass die französische Fassung von Art. 9 Abs. 1 DBG ("époux qui vivent en ménage commun") im Gegensatz zur deutschen ("die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben") und italienischen Fassung ("di coniugi non separati legalmente o di fatto") auch den Schluss zulassen könnte, dass es für die gemeinsame Besteuerung primär auf den gemeinsamen Haushalt ankommt. Entgegen den Vorbringen in der Beschwerde hat das Bundesgericht seine Rechtsprechung zu Art. 9 Abs. 1 DBG (vgl. vorne E. 2.2) auch in französischsprachigen Urteilen bestätigt (vgl. Urteile 2C_632/2019 vom 10. Januar 2020 E. 4.2; 2C_980/2013, 2C_981/2013 vom 21. Juli 2014 E. 8.1; 2C_753/2011 vom 14. März 2012 E. 6.1.2). Weiter geht auch der Einwand fehl, das Bundesgericht habe in gewissen Urteilen lediglich an den gemeinsamen Haushalt und die Gemeinschaftlichkeit der Mittel angeknüpft; mangelte es bereits an der Entflechtung der gemeinsamen Mittel wie im Urteil 2C_55/2021 vom 28. Dezember 2021 (E. 3.2), war es offenkundig nicht notwendig, Überlegungen zur Aufgabe der ehelichen Gemeinschaft anzustellen. Schliesslich ist der Hinweis in der Beschwerde auf andere Rechtsgebiete und namentlich das Migrationsrecht nicht zielführend; dass dort bereits mit der räumlichen Trennung (soweit keine wichtigen Gründe vorliegen) die eheliche Gemeinschaft als aufgehoben gilt, liegt daran, dass die gemeinsame Wohnung Voraussetzung für die ausländerrechtliche Bewilligung ist (Art. 42 Abs. 1, Art. 43 Abs. 1 lit. a und Art. 44 Abs. 1 lit. a des Ausländer- und Integrationsgesetzes vom 16. Dezember 2005 [AIG; SR 142.20]).

2.3.4. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin gibt es sodann Urteile, die vom Sachverhalt her mit der vorliegenden Konstellation vergleichbar sind. Im Urteil 2C_523/2007 vom 5. Februar 2008 wohnte der Ehemann in der Schweiz, während die Ehefrau in Deutschland bei ihrer pflegebedürftigen Mutter lebte; das Bundesgericht hat das Vorliegen einer rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe bejaht, weil die Ehe nicht gescheitert sei - die örtliche Trennung der Ehegatten sei durch äussere Umstände begründet und nicht durch die Aufgabe der ehelichen Gemeinschaft (E. 2.4). Es kann keine Rede davon sein, das Bundesgericht habe sich in diesem Urteil "mit der Frage der Aufhebung der ehelichen Gemeinschaft nicht weiter auseinandergesetzt", wie die Beschwerdeführerin geltend macht. Inwiefern es zudem relevant sein soll, dass das dort betroffene Ehepaar einmal zusammengelebt hat, ist nicht ersichtlich und wird in der Beschwerde auch nicht weiter begründet. Im Urteil 2C_354/2022 vom 20. März 2023 ging es wiederum um einen in der Schweiz lebenden Mann, der mit einer in Deutschland wohnhaften Frau verheiratet war. Das Bundesgericht ging ohne Weiteres von einer rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe aus (E. 2).

2.3.5. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Ehe der Beschwerdeführerin intakt ist. Letztere macht selber geltend, dass sie eine Fernbeziehung mit ihrem Ehemann führe und ihn in der Regel ein- bis zweimal pro Monat sehe. Wie die Beschwerdeführerin ausführt, erfolgte die Eheschliessung beiderseits in der Hoffnung, "im Alter jemanden zu haben" und nicht allein zu sein. Damit haben sie und ihr Ehemann die eheliche Gemeinschaft nicht aufgehoben und liegt keine rechtlich oder tatsächlich getrennte Ehe vor; die Beschwerdeführerin ist deshalb zusammen mit ihrem Ehemann zu besteuern.

2.4. Nachdem der Ehemann Wohnsitz im Ausland hat, ist lediglich die Beschwerdeführerin in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig. Insoweit haben die Vorinstanzen das Einkommen ihres Ehemannes zu Recht zur Satzbestimmung herangezogen (**BGE 141 II 318** E. 2.2.3; **138 II 300** E. 2.3; Urteil 2C_354/2022 vom 20. März 2023 E. 3.2).

3.

An dieser Beurteilung ändern auch die weiteren Vorbringen in der Beschwerde nichts.

3.1. Soweit die Beschwerdeführerin mehrfach auf ihren Ehevertrag verweist und sämtliche Auswirkungen ihrer Ehe nach deutschem Recht beurteilt haben will - so auch die Frage, ob die Ehe getrennt ist -, ist darauf hinzuweisen, dass der Begriff der rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe nach Art. 9 Abs. 1 DBG als steuerrechtlicher Begriff autonom auszulegen ist. Zudem beschlägt der Ehevertrag der Beschwerdeführerin und die darin getroffene Wahl für das deutsche Recht lediglich die güterrechtliche Auseinandersetzung (Art. 52 IPRG [SR 291]), nicht aber die ehelichen Rechte und Pflichten (Art. 48 IPRG) oder die Unterhaltspflicht (Art. 49 IPRG). Aus dem Ehevertrag ergibt sich weiter, dass die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann ausdrücklich darauf hingewiesen wurden, dass allenfalls schweizerisches Recht zur Anwendung kommen kann.

3.2. Unmassgeblich ist weiter, ob die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann in wirtschaftlicher Hinsicht völlig unabhängig voneinander leben. Auf das Kriterium der fehlenden Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Lebensunterhalt kommt es nicht mehr an, nachdem es bereits am Kriterium der aufgehobenen ehelichen Gemeinschaft mangelt (vgl. vorne E. 2.2). Insoweit spielt es keine Rolle, dass die Vorinstanz die fehlende Gemeinschaftlichkeit der Mittel angezweifelt, aber diesbezüglich keine weiteren Sachverhaltsabklärungen vorgenommen hat. Ebenso unmassgeblich sind die Heiratsmotive und dass die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann keine klassische Wochenendbeziehung führen. Der Fortbestand der ehelichen Gemeinschaft hängt nicht davon ab, wie häufig sich die Ehegatten sehen, sondern knüpft wie erwähnt an die intakte Ehe an.

3.3. Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin vor, die satzbestimmende Berücksichtigung des Einkommens ihres Ehemannes sei verfassungswidrig.

3.3.1. Die Beschwerdeführerin rügt ausdrücklich nicht, dass die Ehegattenbesteuerung im Allgemeinen verfassungs- oder konventionswidrig sei. Deshalb ist darauf nicht weiter einzugehen. Anzumerken ist lediglich, dass die Ehegattenbesteuerung selbst bei festgestellter Verfassungswidrigkeit wegen des Anwendungsgebots von Art. 190 BV aufrecht erhalten werden müsste. Die Beschwerdeführerin möchte "die Auswirkungen der Gesetzesauslegung bei der Einzelfallbeurteilung adäquat" berücksichtigt wissen. Im Kern verweist sie auf die grosse finanzielle Belastung, die ihr durch die satzbestimmende Berücksichtigung des Einkommens ihres Ehemannes entsteht.

3.3.2. Dass die gemeinsame Besteuerung von Ehegatten im Gegensatz zur individuellen Besteuerung erhebliche Auswirkungen auf den Steuerbetrag haben kann, liegt auf der Hand und wird vom Gesetzgeber in Kauf genommen (Botschaft DBG/StHG, a.a.O., 21 f.). Sodann darf die Auslegung eines Gesetzes wegen des Legalitätsprinzips und aus Gründen der Rechtsgleichheit nicht je nach Einzelfall unterschiedlich ausfallen. Wie zuvor erläutert, gibt es sachliche Gründe, an der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 9 Abs. 1 DBG festzuhalten. Verfassungsmässige Bedenken an der Ehegattenbesteuerung können nicht dazu führen, dass das Bundesgericht die entsprechenden Bestimmungen entgegen der Intention des Gesetzgebers nur noch restriktiv zur Anwendung bringt bzw. übermässig eng auslegt, was im Übrigen nur weitere Ungleichheiten zur Folge hätte. Es obliegt dem Gesetzgeber, eine Änderung bei der Besteuerung von Ehepaaren vorzunehmen, wobei entsprechende Bestrebungen zum Wechsel zur Individualbesteuerung im Gange sind (vgl. das Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Individualbesteuerung; BBl 2022 2997).

3.3.3. Wie erwähnt ist von einer wirtschaftlichen Einheit zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann auszugehen, auch wenn sie ihre Mittel nicht gemeinschaftlich verwenden, und profitiert die Beschwerdeführerin von sämtlichen rechtlichen Vorteilen, die die Ehe mit sich bringt (vgl. vorne E. 2.3.2). Insoweit wird die Beschwerdeführerin mit der (satzbestimmenden) Berücksichtigung des Einkommens ihres Ehemannes entsprechend ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert (vgl. vorne E. 2.1). Auch ein Verstoß gegen das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV) liegt nicht vor; die finanzielle Situation der Beschwerdeführerin kann offensichtlich nicht mit derjenigen einer ledigen Frau in denselben wirtschaftlichen Verhältnissen verglichen werden, die nicht auf die Unterstützung durch ihren Ehemann zurückgreifen könnte. Wenn die Beschwerdeführerin von den rechtlichen Vorteilen der Ehe keinen Gebrauch machen will bzw. eine Unterstützung durch den Ehemann als "auf einem überholten Weltbild" beruhend betrachtet, ist das ihre persönliche Entscheidung, die keinen Einfluss auf ihre (tatsächliche) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit hat. Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

II. Staats- und Gemeindesteuern

4.

Die massgeblichen kantonalen Bestimmungen (§ 7 Abs. 1 des Steuergesetzes [des Kantons Zürich] vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1] bzw. Art. 3 Abs. 3 StHG) stimmen mit denjenigen bei der direkten Bundessteuer (Art. 9 Abs. 1 DBG) überein. Folglich kann auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen werden. Auch bei den Staats- und Gemeindesteuern ist von einer rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe auszugehen; bei der Beschwerdeführerin wurde deshalb zu Recht das Einkommen und Vermögen ihres Ehemannes satzbestimmend berücksichtigt. Damit ist auch die Beschwerde betreffend Staats- und Gemeindesteuern abzuweisen.

5.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Dass es verständlich erscheinen mag, die Frage nach der rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe einer höchstgerichtlichen Klärung zuzuführen, rechtfertigt nicht, auf die Erhebung von Kosten zu verzichten. Dasselbe gilt, soweit die Beschwerdeführerin auf die erheblichen Steuerforderungen verweist, zumal sie kein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege (Art. 64 BGG) gestellt hat. Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 68 Abs. 1-3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2019 wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerde betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2019 wird abgewiesen.

3.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

4.

Dieses Urteil wird den Parteien, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 2. August 2023

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Businger