



zsis)



## Solidarhaftung unter Ehegatten im Steuerrecht «Drum prüfe, wer sich ewig bindet...»

**QUICK READ** «Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, haften solidarisch für die Gesamtsteuer.» So lautet der Gesetzestext in Bezug auf die Solidarhaftung von in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten auf Bundes- sowie in den meisten Fällen auf Kantons- und Gemeindeebene. Unterschiede gibt es in Bezug auf die Frage, ob die Solidarhaftung nach der rechtlichen oder tatsächlichen Ehetrennung für offene Steuerrechnungen, die während der ungetrennten Ehe entstanden sind, weiterbesteht und ob die Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten die Solidarhaftung aufhebt. Auf Bundesebene sieht Art.13 Abs.1 Satz 2 DBG eine Aufhebung der Solidarhaftung bei Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten vor. Weiter entfällt die Solidarhaftung gemäss Art.13 Abs.2 DBG bei in Trennung lebenden Ehegatten für alle noch offenen Steuerrechnungen. Da das StHG keine Regelung zur Solidarhaftung von Ehegatten enthält, können die Kantone Regelungen vorsehen, die weitergehen als Art.13 DBG. Das haben denn auch einige Kantone getan. So entfällt im Kanton Waadt die Solidarhaftung weder bei Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten noch für im Trennungszeitpunkt offene Steuerrechnungen. Der Kanton Basel-Stadt schliesst eine Solidarhaftung der Ehegatten gänzlich aus und legt fest, dass jeder Ehegatte nur für die auf seinen Anteil anfallenden Steuern haftet. Da die Trennung einer Ehe meistens nicht nur emotional, sondern auch monetär schwer wiegt, können Fragen im Zusammenhang mit Vorauszahlungen von Steuern und Rückerstattungen von Steuerguthaben zusätzliche Streitigkeiten auslösen. Dabei geht nicht selten derjenige Partner als Verlierer vom Feld, der Vorauszahlungen erbracht oder der infolge momentaner Zahlungsunfähigkeit des anderen alle Steuern bezahlt hat. In der Praxis treten solche Fälle immer wieder auf. Allzu häufig ist dabei der wirtschaftlich schlechter gestellte Ehegatte, meistens die Ehefrau, nicht in der Position, sich zu wehren. Vorliegender Artikel befasst sich mit der unterschiedlichen Ausgestaltung der Solidarhaftung auf Bundes- und Gemeindeebene und gibt einen Überblick über die Rechtsprechung zu diesem Thema.



Petra CAMINADA  
Dr. iur., dipl. Steuerexpertin  
von Ah & Partner  
petra.caminada@vonahpartner.ch



<b>QUICK READ</b>	14	<b>1. Anna und Daniel – Ein Beispiel aus der Praxis</b>	
<b>HAUPTTEIL</b>	15		
1. Anna und Daniel – Ein Beispiel aus der Praxis	15	Anna und Daniel sind seit mehreren Jahren verheiratet. Sie sind beide erwerbstätig. Anna arbeitet in einem reduzierten Pensum als Angestellte in einem Dienstleistungsbetrieb. Daniel ist selbständig erwerbstätiger Handwerker. Daniel kümmert sich unter anderem um die Steuern. Anna ist froh, dass sie sich mit diesen komplizierten Formularen nicht auseinandersetzen muss, sondern nur einmal im Jahr dort zu unterschreiben hat, wo Daniel es ihr zeigt. Eines Tages bittet Daniel Anna, die kürzlich erhaltene provisorische Steuerrechnung für die Kantons- und Gemeindesteuern zu begleichen, da sie doch Ersparnisse habe. Er befindet sich gerade in einem kleinen finanziellen Engpass, da ein Kunde eine grössere Rechnung noch nicht bezahlt habe. Anna willigt ein und denkt sich nichts dabei, auch wenn sie Steuerkosten bisher immer geteilt haben. Nach einiger Zeit teilt Daniel Anna mit, dass sein Einmannbetrieb nicht mehr so gut läuft. Anna erhöht ihr Arbeitspensum und beide hoffen, dass sich Daniels Betrieb wieder erholt. Anna übernimmt in der Folge viele Kosten, darunter auch Steuerkosten. Sie hofft, Daniel so entlasten zu können. Die finanzielle Situation der Ehegatten verschlechtert sich jedoch weiter und ihre Ehe zerbricht. Sie beschliessen, sich zu trennen. Eines Tages erhält Anna vom Steueramt die Schlussrechnung für ein früheres Steuerjahr. Während des betreffenden Jahres lebte sie mit Daniel noch in ungetrennter Ehe. Sie kann die hohe Rechnung nicht begleichen und findet, dass Daniel die Rechnung eigentlich bezahlen sollte, da sie damals durch ihre Vorauszahlung bereits einen erheblichen Teil der Steuern übernommen hatte. Daniel weigert sich. Er hat für seinen Betrieb zwischenzeitlich Konkurs angemeldet.	1
2. Haftung bei tatsächlich ungetrennter Ehe – Grundsatz	16		
3. Haftung bei tatsächlich ungetrennter Ehe – Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten	17		
4. Haftung bei tatsächlich getrennter Ehe	20		
5. Haftung für Kindseinkommen/-vermögen	22		
6. Fazit	23		
		Kann das Steueramt Anna für die ganze Steuersumme haftbar machen?	2



## 2. Haftung bei tatsächlich ungetrennter Ehe – Grundsatz

### 2.1 Regelung auf Ebene der direkten Bundessteuer

#### 2.1.1 Gesetzliche Grundlage

- 3 Gemäss Art. 13 Abs. 1 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) haften Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, grundsätzlich solidarisch für die Gesamtsteuer. Dies gilt analog für eingetragene Partnerinnen und Partner.<sup>01</sup>
- 4 Die Solidarhaftung erstreckt sich sowohl auf provisorisch in Rechnung gestellte Steuern als auch auf die gesamten während der Zeit der ungetrennten Ehe aufgelaufenen, noch offenen Steuerschulden. Die zuständige Steuerbehörde kann als Gläubigerin frei darüber entscheiden, ob sie den Betrag ganz oder zum Teil nur von einem anstatt von beiden Ehegatten einfordert. Sie kann auf diese Weise den aufgrund der deklarierten Vermögensverhältnisse leistungsfähigeren Ehegatten belangen.<sup>02</sup>

#### 2.1.2 Entstehungsgeschichte

- 5 Die Botschaft des Bundesrats zur Einführung des Steuerharmonisierungsgesetzes und des Bundesgesetzes zur direkten Bundessteuer sah neue verfahrens- und haftungsrechtliche Regeln für Ehegatten vor.<sup>03</sup> Bei der haftungsrechtlichen Bestimmung stützte sich der Bundesrat auf das ebenfalls in dieser Zeit neu beschlossene Eherecht, das im Grundsatz die individuelle Haftung von Ehegatten für die eigenen Schulden festlegte. Analog dazu sollten Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, gemäss dem neuen Art. 13 Abs. 1 DBG nur für ihren jeweiligen Anteil an der Gesamtsteuer haften. Erst in den parlamentarischen Besprechungen wurde der Vorschlag zur Einführung einer solidarischen Haftung von Ehegatten im Steuerrecht aufgenommen und schliesslich im bestehenden Wortlaut umgesetzt. Begründet wurde dies vor allem mit der Praktikabilität, da Ehegatten zusammen veranlagt würden.<sup>04</sup> Wenn nun keine Solidarhaftung bestünde, müssten die Steuerrechnungen korrekterweise für jeden Ehegatten einzeln ausgestellt werden, um klagbar zu sein.

Eine solche Lösung wäre nur dann umsetzbar, wenn die Ehegatten getrennt eingeschätzt würden.<sup>05</sup>

Die Diskussion anlässlich der Harmonisierung der Steuergesetze zur Familien- versus Individualbesteuerung ist heute nicht weniger aktuell und wird nach wie vor kontrovers geführt. Den damaligen Wortmeldungen im Nationalrat kann entnommen werden, dass es insbesondere darum ging, die finanziell schwächere Partei zu schützen. Aus diesem Grund wurde der Grundsatz, dass Ehegatten solidarisch haften, aufgehoben,

- falls ein Ehegatte zahlungsunfähig wird (siehe dazu Ausführungen unter 2.2.1 Regelung auf Ebene der direkten Bundessteuer) und
- für noch offene Steuerrechnungen, wenn sich die Ehegatten trennen (siehe dazu Ausführungen unter 2.3 Haftung bei tatsächlich getrennter Ehe – Regelung im DBG).

<sup>01</sup> In den folgenden Ausführungen sind eingetragene Partnerinnen und Partner immer mitgemeint. Für eine bessere Lesbarkeit wird nur der Begriff «Ehegatten» verwendet.

<sup>02</sup> BGer vom 15. August 2019, 2C\_689/2019, E. 2.2.6.

<sup>03</sup> Botschaft des Bundesrats zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 160; im neuen Art. 118 DBG wurde die verfahrensrechtliche Stellung der Ehegatten geregelt. Demnach haben in ungetrennter Ehe lebende Ehegatten aufgrund der in der Verfassung festgelegten Gleichberechtigung von Mann und Frau alle Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam auszuüben, BBl 1983 III 206.

<sup>04</sup> Prinzip der steuerlichen Einheit der Familie. Dazu auch Kreisschreiben Nr. 14 der ESTV vom 29. Juli 1994, Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, ersetzt am 21.12.2010 durch Kreisschreiben Nr. 30 der ESTV.

<sup>05</sup> AS 1987 IV 1735, Votum NR Reichling sowie AS 1987 IV 1736, Votum BR Stich, zum Ganzen auch Rajower Felix / Weber Rajower Ursula, Ehegatten- und Erbenhaftung im Recht der direkten Steuern, in IFF Forum für Steuerrecht, 3-2009, S. 171 (zit. Rajower/Weber Rajower).



## 2.2 Regelung auf Ebene der Kantone

### 2.2.1 Regelung in der Mehrheit der Kantone

- 7 Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) enthält keine Bestimmung zur Solidarhaftung wie das DBG. Die Kantone können dadurch eine eigene Haftungsregelung für die Ehegatten vorsehen.<sup>06</sup>

- 8 Die meisten Kantone haben für in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten den Wortlaut von Art.13 Abs.1 DBG übernommen. Nur die Kantone Luzern und Basel-Stadt sehen eine unterschiedliche Regelung vor (siehe nachfolgend).

### 2.2.2 Kanton Luzern

- 9 Im Kanton Luzern haften in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten grundsätzlich ebenfalls solidarisch für die Gesamtsteuer. Gemäss §20 Abs.2 Steuergesetz (StG LU) entfällt die Solidarhaftung, wenn ein Ehegatte nachweisen kann, dass bestimmte Einkommens- und Vermögensteile dem anderen Ehegatten zuzurechnen sind. In diesem Fall haftet die Person höchstens für das Doppelte des auf ihrem Einkommen und Vermögen anfallenden Steueranteils.<sup>07</sup> Ein Ehegatte kann im Kanton Luzern somit ungeachtet der Bonität des anderen eine Verfügung erwirken, in der seine Einkommens- und Vermögensteile, die darauf anfallende Steuer sowie der Betrag, für den er maximal zu haften hat, festgelegt werden. Voraussetzung dafür ist, dass er den nötigen Nachweis betreffend die Einkommens- und Vermögenswerte des anderen Ehegatten erbringen kann.

### 2.2.3 Kanton Basel-Stadt

- 10 Der Kanton Basel-Stadt hat einen eigenen Weg eingeschlagen. Gemäss §9 Abs.2 des Gesetzes über die direkten Steuern (StG BS) haften Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, nur für ihren Anteil an der Gesamtsteuer. Hier entfällt die Solidarhaftung zur Gänze. Diese sehr begrüßenswerte Lösung zeigt, dass die anteilige Haftung möglich ist, auch wenn Ehegatten gemeinsam veranlagt werden.

### 2.2.4 Bedeutung für Anna und Daniel

11 Mit Bezug auf den eingangs geschilderten Sachverhalt bedeutet dies, dass ausser im Kanton Basel-Stadt Anna und Daniel solidarisch für die Gesamtsteuer haften, solange sie in ungetrennter Ehe leben. Im Kanton Luzern kann die solidarische Haftung wie beschrieben beschränkt werden kann.

## **3. Haftung bei tatsächlich ungetrennter Ehe – Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten**

### 3.1 Regelung auf Ebene der direkten Bundessteuer

#### 3.1.1 Gesetzliche Grundlage

12 Nur wenn ein Ehegatte zahlungsunfähig ist, entfällt gemäss Art.13 Abs.1 Satz 2 DBG die Solidarhaftung. In diesem Fall haftet jeder Ehegatte nur für den Teil der Gesamtsteuer, der seine Einkommensfaktoren betrifft. Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung dann gegeben, wenn Verlustscheine bestehen, der Konkurs eröffnet ist oder ein Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung abgeschlossen wurde. Zahlungsunfähig ist ein Ehegatte zudem dann, wenn andere schlüssige Hinweise bestehen, die belegen, dass er auf unbestimmte Zeit nicht in der Lage ist, seinen finanziellen Verpflichtungen nachzukommen. Ein nur kurzfristiger finanzieller Engpass reicht nicht aus.<sup>08</sup> Eine finanzielle Notlage ist dann nicht dauerhaft, wenn die Mittellosigkeit darin begründet ist, dass ein Ehegatte seine Vermögensgegenstände auf den anderen Ehegatten oder auf andere Familienmitglieder übertragen hat. Diese Mittellosigkeit kann auf einfache Weise behoben werden; nämlich indem die Mittel wieder zurückgeführt werden.<sup>09</sup>

<sup>06</sup> BGE 122 I 139, E. 4.b).

<sup>07</sup> Rajower/Weber Rajower, S. 179.

<sup>08</sup> BGer vom 2. April 2009, 2C\_709/2008, E. 4.2; BGer vom 23. Januar 2018, 5D\_117/2017, E. 2.1.1.

<sup>09</sup> BGer vom 2. April 2009, 2C\_709/2008, E. 4.2, ausführlich dazu Rajower/Weber Rajower, S. 173 f.



### 3.1.2 Umsetzung in der Praxis

- 13** Bei Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten fällt die Solidarhaftung weg. Dies wird jedoch nicht von Amtes wegen berücksichtigt.<sup>10</sup> Das Bundesgericht hat in diesem Punkt schon zwischen der bundesrechtlichen und den kantonsrechtlichen Bestimmungen unterschieden.<sup>11</sup> Demnach entfällt die Solidarhaft auf Bundesebene aufgrund von Art. 13 Abs. 1 Satz 2 DBG von Gesetzes wegen. Auf Kantonsebene – beim zitierten Fall betraf es den Kanton Zürich – ist ein Gesuch um Feststellung der Zahlungsunfähigkeit einzureichen. Diese Unterscheidung ist in Bezug auf die Bestimmung im Kanton Zürich nicht nachvollziehbar, da Art. 13 Abs. 1 Satz 2 DBG und § 12 Abs. 1 Satz 2 StG ZH identisch sind. Die vom Bundesgericht im zitierten Entscheid vom 15. Juni 2020 erwähnte Rechtsprechung betraf Rechtsfälle im Kanton Waadt, wo eine Aufhebung der Solidarschuld im Gesetz nicht vorgesehen ist (Ausführungen dazu nachstehend).
- 14** Es ist zu empfehlen, dass der Ehegatte, der üblicherweise aufgrund der Zahlungsunfähigkeit des anderen die Solidarhaftung wegbedingen will, aktiv wird und das betreffende Steueramt um die Aufhebung der Solidarhaftung aufgrund Zahlungsunfähigkeit ersucht. Dabei handelt es sich um eine steuermindernde Tatsache, die von der steuerpflichtigen Person zu beweisen ist.<sup>12</sup>
- 15** Da der zahlungsfähige Ehegatte beschwert ist, hat er die Zahlungsunfähigkeit des anderen nachzuweisen.<sup>13</sup> Möglich ist gemäss Bundesgericht auch, dass der zahlungsunfähige Ehegatte selber um die Aufhebung der Solidarhaftung ersucht, da die Steuerbehörde ihn anschliessend nur noch für den auf ihn entfallenden Teil der Steuerschuld belangen kann, der tiefer ist, als die Gesamtsteuerschuld der Ehegatten.<sup>14</sup> Die Begründung des Bundesgerichts im genannten Entscheid vermag nicht zu überzeugen. Üblicherweise wird die betreffende Steuerbehörde den solventen Ehegatten in die Zahlungspflicht nehmen. Dieser trägt somit das Risiko, den Anteil des anderen Ehegatten an der Gesamtschuld «à-fonds-perdu» übernehmen zu müssen.
- Sollte die Steuerbehörde die Steuerforderung nur vom nicht zahlungsfähigen Ehegatten einverlangen, kann dieser im internen Verhältnis Regress auf den solventen Ehegatten nehmen.<sup>15</sup> Er ist folgerichtig nicht beschwert.
- In der Lehre umstritten ist, ob die Feststellung der Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten schon im Veranlagungs- oder erst im Bezugsverfahren erfolgen kann.<sup>16</sup> Dass die Zahlungsunfähigkeit erst im Bezugsverfahren mittels einer anfechtbaren Haftungsverfügung festgelegt wird, ist nachvollziehbar. Die Haftungsverfügung ist nämlich ein definitiver Rechtsöffnungstitel i.S.v. Art. 80 SchKG, womit eine Betreibung durchgesetzt werden kann.<sup>17</sup> Im Veranlagungsverfahren stellt sich die Frage nach der Zahlungspflicht noch nicht.

<sup>10</sup> BGer vom 23. Januar 2018, 5D\_117/2017, E. 2.1.1.

<sup>11</sup> BGer vom 15. Juni 2020, 2C\_142/2020, E. 2.2.2.

<sup>12</sup> BGer vom 2. April 2009, 2C\_709/2008, E. 4.3. mit weiteren Hinweisen.

<sup>13</sup> VGer ZH vom 8. Januar 2020, SB.2019.00109, E.2.1. mit weiteren Hinweisen.

<sup>14</sup> BGer vom 15. Juni 2020, 2C\_142/2020, E. 11.

Die Vorinstanz war im betreffenden Fall noch zum Schluss gekommen, dass nur der solvente Ehegatte ein Gesuch um Erlass der Solidarhaftung einreichen könne, da der zahlungsunfähige Ehegatte aufgrund seiner Zahlungsunfähigkeit gar nicht beschwert sei (VGer ZH vom 8. Januar 2020, SB.2019.00109, E. 2.1.).

<sup>15</sup> Rajower/Weber Rajower, S. 172 und S. 175.

<sup>16</sup> Hunziker Silvia/Mayer-Knobel Jsabelle, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), 3. Auflage, Basel 2017, DBG 13N 5 f (zit.: Hunziker/ Mayer-Knobel in: Zweifel/Beusch, DBG-Kommentar, Art. 13 N).

<sup>17</sup> Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Auflage, Basel 2019, Art. 13 N 17 (zit.: Locher, Art. 13 N), Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 12 N 3a (zit.: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 12 N).



### 3.1.3 Bedeutung für Anna und Daniel

- 17 Auf Ebene der direkten Bundessteuer kann Anna im einleitend beschriebenen Sachverhalt eine Haftungsverfügung erwirken, falls Daniel bereits während der ungetrennten Ehe nicht mehr zahlungsfähig ist. Die solidarische Haftung entfällt in diesem Fall. Sowohl Anna als auch Daniel haften nur noch für die auf ihre Steuerfaktoren anfallenden Steuern.

## 3.2 Regelung auf Ebene der Kantone

### 3.2.1 Regelung in der Mehrheit der Kantone

- 18 Die meisten Kantone sehen bei Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten ebenfalls ein Dahinfallen der Solidarhaftung vor. Lediglich die Kantone Appenzell Innerrhoden (Art.16 Steuergesetz AI), Appenzell Ausserrhoden (Art.15 Steuergesetz AR) sowie Waadt (Art.14 Loi sur les impôts directs cantonaux) sehen keinen entsprechenden Ausschluss der Solidarhaftung vor. In Bezug auf die Kantone Luzern und Basel-Stadt wird auf die vorstehenden Ausführungen hingewiesen.

### 3.2.2 Regelung in den Kantonen Appenzell

#### Ausserrhoden, Appenzell Innerrhoden und Waadt

- 19 Das Bundesgericht hat geprüft, ob die Regelung des Kantons Appenzell Ausserrhoden zur Solidarhaftung von Ehegatten gegen die derogatorische Kraft des Bundesrechts verstösst. Das heisst, ob der kantonale Gesetzgeber eine Bestimmung in einem Bereich erlassen hat, die vom Bundeszivilrecht bereits abschliessend geregelt wurde. Kantone dürfen nur dann öffentlich-rechtliche Bestimmungen in einem Bereich erlassen, wenn die Bundesgesetzgebung dazu nicht abschliessend ist und wenn der Kanton durch seine eigene Bestimmung die Anwendung von Bundeszivilrecht nicht verunmöglicht, übermässig erschwert oder dem Sinn und Geist des Bundeszivilrechts zuwiderläuft.<sup>18</sup>
- 20 Das Bundeszivilrecht enthält im Eherecht Haftungsbestimmungen und sieht grundsätzlich eine individuelle Haftung vor. Somit ist fraglich, ob der kantonale Gesetzgeber im Bereich des Steuerrechts überhaupt

eine eigene Regelung vorsehen darf. Da der Bundesgesetzgeber im Steuerrecht mit Art.13 DBG bereits selber eine Einschränkung dieser grundsätzlichen individuellen Haftung von Ehegatten im Zivilrecht vorsieht, verstösst der kantonale Gesetzgeber gemäss Bundesgericht jedoch nicht gegen die derogatorische Kraft des Bundesrechts, wenn er im Steuerrecht eine Norm zur Solidarhaftung von Ehegatten erlässt. Des Weiteren sind die Kantone in der Ausgestaltung einer entsprechenden Bestimmung frei, da das StHG keine Norm zur Solidarhaftung von Ehegatten enthält.<sup>19</sup>

In einem weiteren Entscheid des Bundesgerichts zur 21 Regelung des Kantons Waadt wurde festgehalten, dass die kantonale Haftungsbestimmung kein Bundesrecht verletzt, obwohl sie in Bezug auf die Solidarhaftung bei Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten weiter geht als das DBG. Auch wenn die Wegbedingung der Solidarhaftung in solchen Fällen zu bevorzugen ist, ist eine strengere kantonale Regelung nicht schon deswegen willkürlich.<sup>20</sup>

Die Bestimmungen der Kantone Appenzell Innerrhoden, Appenzell Ausserrhoden und Waadt verstossen 22 gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht gegen übergeordnetes Recht. Das gilt, obwohl das Zivilrecht grundsätzlich die individuelle Haftung der Ehegatten vorsieht und die Solidarhaftung gemäss DBG bei Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten wegbedungen werden kann.<sup>21</sup> Diese Rechtsprechung mag aus juristischer Sicht korrekt sein, da den Kantonen aufgrund des Fehlens einer entsprechenden Norm im StHG Regelungskompetenz zukommt. Dennoch sollten die kantonalen Bestimmungen nicht weiter gehen als Art.13 Abs.1 DBG. Wie vorstehend dargelegt, hat die solidarische Haftung bereits in der parlamentarischen Behandlung zur Harmonisierung der Bundesgesetze zu Diskussionen geführt. Das Parlament war sich schliesslich einig, dass der finanziell schwächere

<sup>18</sup> BGE 122 I 139, E. 4.a).

<sup>19</sup> BGE 122 I 139, E. 4.a) und 4.b).

<sup>20</sup> BGer vom 13. Januar 2006, 2P.201/2005, E. 3.

<sup>21</sup> BGE 122 I 139, E. 4.b) sowie 4.c)cc).



Ehegatte gesetzlich zu schützen ist, sofern die Solidarhaftung eingeführt wird. Führt man sich vor Augen, dass sich der finanziell schwächere Ehegatte in der Realität meistens nur schlecht oder gar nicht wehren kann, wäre es mehr als wünschenswert, wenn die kantonalen Gesetze den Wortlaut des DBG übernehmen würden.

### 3.2.3 Bedeutung für Anna und Daniel

- 23 Für Anna und Daniel bedeutet dies: Die solidarische Haftung entfällt in den meisten Kantonen analog der direkten Bundessteuer, falls Daniel bereits während der ungetrennten Ehe zahlungsunfähig wird und Anna eine Haftungsverfügung erwirkt. Falls Anna und Daniel während der ungetrennten Ehe im Kanton Appenzell Innerrhoden, Appenzell Ausserrhoden oder Waadt gewohnt haben, bleibt die Solidarhaftung trotz Zahlungsunfähigkeit von Daniel bestehen. In diesem Fall kann Anna – auch auf betriebsrechtlichem Weg – zur Zahlung der ganzen gemeinsamen Steuerschuld verpflichtet werden.

## **4. Haftung bei tatsächlich getrennter Ehe**

### 4.1 Regelung auf Ebene der direkten Bundessteuer

#### 4.1.1 Gesetzliche Grundlage

- 24 Gemäss Art.13 Abs.2 DBG entfällt die Solidarhaftung bei rechtlich oder tatsächlich getrennter Ehe für alle noch offenen Steuerschulden. Rechtlich oder tatsächlich getrenntlebende Ehegatten haften somit nur noch für ihren Anteil an der Gesamtsteuer, auch wenn die Steuerforderung vor der rechtlichen oder tatsächlichen Trennung entstanden ist. Der Anteil jedes Ehegatten ist mittels einer anfechtbaren Haftungsverfügung festzulegen.<sup>22</sup>
- 25 Mit dieser eindeutigen Regelung, dass die Solidarhaftung auch für noch offene Steuerschulden wegfällt, sollten Härtefälle vermieden werden. In der erwähnten parlamentarischen Beratung zur Harmonisierung der Steuergesetze wurde Art.13 Abs.2 DBG nämlich während den Verhandlungen als Antrag eingebracht und von beiden Kammern unbestritten angenommen.

Mit dieser Bestimmung sollte die rückwirkende Aufhebung der Solidarhaftung präzisiert werden, die gemäss den Wortmeldungen in der parlamentarischen Behandlung eigentlich als selbstverständlich angesehen wurde.<sup>23</sup>

### 4.1.2 Bereits bezahlte provisorische Steuerrechnungen

Fraglich ist, wie mit einer von einem Ehegatten vor der Trennung beglichenen provisorischen Steuerzahlung zu verfahren ist. 26

- Ist eine solche Zahlung nur auf den Anteil dieses Ehegattens anzurechnen?
- Wie ist mit einer etwaigen Rückzahlung zu verfahren?
- Hat sie ausschliesslich an diesen Ehegatten oder anteilmässig an beide Ehegatten zu erfolgen?

In der Lehre und Praxis sind verschiedene Modelle entwickelt worden. So wird postuliert, dass die von einem Ehegatten während der ungetrennten Ehe bezahlten provisorischen Steuern nach der Trennung seinem Anteil an der Gesamtschuld angerechnet werden. Eine andere Meinung geht dahin, dass die von einem Ehegatten während der ungetrennten Ehe provisorisch bezahlten Steuerschulden nach der Trennung je hälftig an die Anteile beider Ehegatten angerechnet werden. Eine dritte Möglichkeit besteht darin, die von einem Ehegatten provisorisch bezahlten Steuerschulden beiden Ehegatten je im Verhältnis zur Höhe ihrer Anteile anzurechnen.<sup>24</sup> 27

Da die Solidarhaftung auf der Ebene der direkten Bundessteuer mit der tatsächlichen Trennung auch für noch offene Steuerschulden wegfällt, ist das erste Modell zu bevorzugen. Eine allfällige Rückzahlung sollte folgerichtig ebenfalls an diesen Ehegatten erfolgen. Wenn die zuständige Steuerbehörde eine der zwei anderen Möglichkeiten wählt, ist sicherzustellen, 28

<sup>22</sup> Locher, Art. 13 N 17.

<sup>23</sup> AS 1987 IV 1736, Voten NR Spoerry und NR Salvioni sowie Votum BR Stich.

<sup>24</sup> Zum Ganzen auch Rajower/Weber Rajower, S.180.



dass der Ehegatte, der die Zahlung geleistet hat, im Scheidungsverfahren dafür einen Ausgleich erhält oder die Zahlung zugunsten des anderen Ehegatten an die Unterhaltszahlungen angerechnet wird. Der Ehegatte, der die Vorauszahlung erbracht hat, sollte darum bemüht sein, eine Haftungsverfügung zu erhalten.<sup>25</sup>

- 29 Im Einzelfall kann es für den Ehegatten, der die Vorauszahlung erbracht hat, trotz Regressrecht im Innenverhältnis und Vereinbarungen im Scheidungsfall schwierig sein, den ihm zustehenden Anteil der zu viel bezahlten Steuern zurück zu erhalten. Begrüssenswert wäre, wenn das hier als erstes Modell bezeichnete Bezugsverfahren als Standard angewendet würde.

## 4.2 Regelung auf Ebene der Kantone

### 4.2.1 Regelung in der Mehrheit der Kantone

- 30 Die meisten Kantone haben den Wortlaut von Art. 13 Abs. 2 DBG übernommen. Damit entfällt die Solidarhaftung in diesen Kantonen auf Ebene der Kantons- und Gemeindesteuern mit der rechtlichen oder tatsächlichen Ehetrennung ebenfalls für alle noch offenen Steuerforderungen.<sup>26</sup>

### 4.2.2 Regelung in den Kantonen Appenzell Innerrhoden, Appenzell Ausserrhoden, Graubünden, Luzern, Neuenburg, Nidwalden, St. Gallen, Solothurn, Waadt und Zürich

- 31 In einigen Kantonen bleibt die Solidarhaftung für die noch offenen, während der ungetrennten Ehe angefallenen Steuerschulden bestehen.<sup>27</sup> Wobei lediglich der Gesetzeswortlaut in den Kantonen Appenzell Ausserrhoden und Appenzell Innerrhoden unmissverständlich ist, da dort ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass die Solidarhaftung für noch offene Steuerrechnungen bestehen bleibt.
- 32 In den Gesetzesbestimmungen der anderen Kantone (Graubünden, Luzern, Neuenburg, Nidwalden, St. Gallen, Solothurn, Waadt und Zürich) ist festgehalten, dass ungetrennt lebende Ehegatten solidarisch für die Gesamtsteuer haften.<sup>28</sup> Diesen Bestimmungen ist gleich, dass die Solidarhaftung solange bestehen

bleibt, als eine gemeinsame Steuerpflicht besteht. Ob die Solidarhaftung nach der tatsächlichen Ehetrennung für noch offene Steuerforderungen weiter besteht, wird mit Ausnahme der Kantone Appenzell Inner- und Ausserrhoden nicht erwähnt. Diese offene Formulierung könnte so gedeutet werden, dass die Solidarhaftung für noch offene Steuerforderungen mit der Trennung wegfällt. Die Umsetzung in der Praxis und die Rechtsprechung dazu zeigen jedoch, dass die Solidarhaftung für noch offene Steuerforderungen aus der Zeit der ungetrennten Ehe in diesen Kantonen nach der tatsächlichen Ehetrennung bestehen bleibt.<sup>29</sup>

Dies führt in der Realität zu Härtefällen, da ein Ehepartner unter Umständen tatsächlich eine höhere Steuerlast als seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechend zu tragen hat. Üblicherweise trifft dies den wirtschaftlich sowieso schon schlechter gestellten Ehegatten. Meistens ist dies die Ehefrau, die aus verschiedenen Gründen nicht in der Position und Lage ist, sich zu wehren. Auch wenn die Kantone bei der Ausgestaltung der Haftung von Ehegatten im Steuerrecht Autonomie zukommt, ist es stossend, dass durch diese weitgehende Solidarhaftung Härte-

<sup>25</sup> Daniel Bähler, Unterhalt bei Trennung und direkte Steuern – Einige Hinweise für die Praxis am Beispiel des Kantons Bern, ZBJV 138/2002, S. 20 f.

<sup>26</sup> Es sind dies die folgenden Kantone: AG, BE, BL, FR, GE, GL, JU, OW, SH, SZ, TG, TI, UR, VS, ZG.

<sup>27</sup> Es sind dies die folgenden Kantone: AI, AR, GR, LU, NE, NW, SG, SO, VD, ZH.

<sup>28</sup> Wortlaut in den Kantonen LU, SO, ZH: «Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, haften solidarisch für die Gesamtsteuer.»; Wortlaut Kantone NE, NW, SG, VD: «Gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten haften solidarisch.»; Wortlaut Kanton GR: «Ehegatten haften für die Steuerperioden, für die sie gemeinschaftlich besteuert werden, solidarisch für die Gesamtsteuer.»

<sup>29</sup> BGer vom 2. April 2009, 2C\_709/2008, E. 4.1., BGer vom 15. Juni 2020, 2C\_142/2020, E. 2.2.2.; Locher Peter, Auswirkungen einer Scheidung/Trennung im Bereich der Steuern, FamPra.ch 2008 S. 463, S. 485; Rajower/Weber Rajower, S. 178.



fälle geschaffen werden, die vom Bundesgesetzgeber so nicht gewollt waren.

#### 4.2.3 Bedeutung für Anna und Daniel

- 34** Im Fall von Anna und Daniel kann dies bedeuten, dass Anna in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern auch mit betriebsrechtlichen Massnahmen (Lohnpfändungen) verpflichtet werden kann, für alle noch offenen Steuerbeträge aufzukommen, wenn Anna und Daniel während der ungetrennten Ehe in einem der in Fussnote 32 aufgeführten Kantone gewohnt haben. Anna muss dann selber versuchen, von Daniel einen Ausgleich zu erhalten.

#### 4.2.5 Bereits bezahlte provisorische Steuerrechnungen

- 35** Wie bei der Solidarhaftung bei Ehetrennung auf Bundesebene stellt sich auch auf Kantons- und Gemeindeebene die Frage, wie Vorleistungen zur Begleichung der Gesamtsteuerlast eines Ehegatten während der ungetrennten Ehe zu behandeln sind. Der Kanton Zürich sieht gemäss § 180 Abs. 1 Steuergesetz Kanton Zürich (StG ZH) vor, dass die Rückzahlung von Vorleistungen in der Regel je zur Hälfte an jeden der beiden Ehegatten erfolgt.<sup>30</sup> Dabei stellt der Gesetzgeber die Vermutung auf, dass die Ehegatten die Steuerschuld auch je zur Hälfte bezahlt haben. Falls dies nicht zutrifft, obliegt es den Steuerpflichtigen, den Steuerbehörden vor der Rückerstattung der Steuer eine anderslautende Vereinbarung zu schicken. Falls eine solche Vereinbarung erst nach der Rückerstattung einer Steuer bei der Steuerbehörde eintrifft, wird sie erst für die folgenden Steuerrückerstattungen beachtet. Gemäss § 180 Abs. 2 StG ZH kann ein Steuerguthaben auch mit weiteren provisorischen oder definitiven Rechnungen, die beide Eheleute gemeinsam oder jeden einzelnen betreffen, verrechnet werden.<sup>31</sup>
- 36** Wie bereits weiter oben erwähnt, sollte die Rückerstattung standardmässig an jenen Ehegatten erfolgen, der die Vorleistung nachweislich erbracht hat. Die hälftige Aufteilung ist zwar aus verwaltungsökonomischen Aspekten nachvollziehbar, dürfte jedoch in vielen Fällen nicht sachgerecht sein.<sup>32</sup>

## 5. Haftung für Kindseinkommen/-vermögen

Sowohl das DBG als auch die kantonalen Steuer-  
gesetze sehen eine solidarische Haftung der Ehe-  
gatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter  
Ehe leben, für denjenigen Teil an der Gesamtsteuer  
vor, der auf das Kindereinkommen- und vermögen  
entfällt.<sup>33</sup> Diese Solidarhaftung für das Kindseinkom-  
men und -vermögen bleibt in Bezug auf noch offene  
Steuerrechnungen bei einer Trennung bestehen.<sup>34</sup>  
Für Steuerforderungen, die nach der Trennung ent-  
stehen, wird regelmässig eine Haftung der Person  
vorgesehen, der die elterliche Sorge bzw. bei ge-  
meinsamen Sorgerecht die Obhut zukommt.<sup>35</sup> Kin-  
der, die unter elterlicher Sorge stehen, haften gemäss  
DBG und den kantonalen Steuergesetzen ihrerseits  
ebenfalls solidarisch für die auf ihren Anteil am Ein-  
kommen und Vermögen anfallende Gesamtsteuer.

<sup>30</sup> Gleiche oder ähnliche Bestimmungen in den Kantonen: AG in § 228 StG, AR Art. 214 StG, BL § 141 Abs. 3 StG, FR Art. 209 Abs. 2 DStG, GE Art. 31 Abs. 2 Loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales, JU Art. 177d Abs. 2 StG, LU § 194 Abs. 4 StG, NE Art. 237 Abs. 2 Loi sur les contributions directes, SG Art. 219 StG, SH Art. 183 StG, SO § 183 Abs. 4 StG, SZ § 193 StG, TG § 190c StG, UR Art. 228 Abs. 3 StG, VD Art. 227 Abs. 2 Loi sur les impôts directs cantonaux, VS Art. 168a Abs. 2 StG, ZG § 163 StG; anderslautende Bestimmungen in den Kantonen: BE Art. 233 Abs. 3 StG (Aufteilung gemäss festgelegter Haftungsquote).

<sup>31</sup> Ausführlich dazu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 180 N 2 ff.

<sup>32</sup> Beispielhaft dazu BGer vom 18. Februar 2003, 2A.379/2002, E. 2.1.

<sup>33</sup> Zum Ganzen auch Kreisschreiben Nr. 30 der ESTV, 6.2.5.

<sup>34</sup> Hunziker/Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch, DBG-Kommentar, Art. 13 N 11a.

<sup>35</sup> Locher, Art. 13 N 22 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 12 N 15.



## 6. Fazit

- 38 In Bezug auf die Haftung von Ehegatten für während der Ehe entstandene Steuerschulden mag das Zitat aus dem Gedicht von Friedrich Schiller «*Das Lied von der Glocke*»: «*Drum prüfe, wer sich ewig bindet, (...)*» prima vista einen gewissen Wahrheitsgehalt beinhalten. Doch im realen Leben lässt sich üblicherweise nicht voraussagen, was später geschieht oder geschehen kann.
- 39 Damit bei einer Ehetrennung in Bezug auf bestehende Steuerschulden nicht das Fazit «*Der Wahn ist kurz, die Reu' ist lang*»<sup>36</sup> gezogen werden muss, wäre es wünschenswert, dass die Kantone ihre Gesetze zumindest dem Wortlaut des DBG anpassen würden. Damit würde die Solidarhaftung bei Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten und spätestens im Zeitpunkt einer gerichtlichen oder tatsächlichen Trennung auch für noch offene Steuerschulden wegfallen. Optimal wäre die anteilige Haftung jedes Ehegatten, wie dies der Kanton Basel-Stadt vorsieht. Diese Lösung wird wohl erst dann umsetzbar, wenn Ehegatten auf Bundes- und Kantonebene getrennt veranlagt werden.

---

<sup>36</sup> Friedrich Schiller, «*Das Lied von der Glocke*» (1799).

