



Entscheidinstanz:	Finanzdirektion
Geschäftsnummer:	FD-B 17/2007
Datum des Entscheids:	21. Mai 2007
Rechtsgebiet:	Steuerrecht
Stichwort:	Steuerbezug Solidarhaftung der Ehegatten Beschränkung
verwendete Erlasse:	§ 12 Abs. 1 Steuergesetz Art. 13 Abs. 2 BG über die direkte Bundessteuer (DBG)

Zusammenfassung:

Die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten haften solidarisch für die Gesamtsteuer. Bei einer Scheidung oder Trennung bleibt die Solidarhaftung für die während des Zusammenlebens entstandenen Schulden bestehen.

Die Solidarhaftung (bei rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe) der Ehegatten entfällt, wenn einer von beiden zahlungsunfähig ist. Ein Überschuss der Passiven über die Aktiven bedeutet nicht notwendigerweise Zahlungsunfähigkeit, so wenig wie beim vollständigen Fehlen von Aktiven von Zahlungsunfähigkeit auszugehen ist, wenn – wie vorliegend – ein bedeutendes laufendes Einkommen vorhanden ist.

Anonymisierter Entscheidtext:

- A. Mit Verfügung vom **. März 2007 wies das Steueramt der Gemeinde R. das Gesuch von A. und B. X.-Y. um Erlass von Steuerhaftungsverfügungen für die noch offenen Steuern bis und mit Steuerperiode 2005 ab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, dass gemäss § 12 des Steuergesetzes (StG) – entgegen der Regelung von Art. 13 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) für die direkten Bundessteuern – trotz Scheidung die solidarische Haftung der Ehegatten für die noch offenen, gemeinsam geschuldeten Steuern bestehen bleibe. Weiter komme eine Enthftung infolge Zahlungsunfähigkeit des geschiedenen Ehemannes aufgrund der finanziellen Situation des Rekurrenten nicht in Betracht.
- B. Gegen diese Verfügung liessen die Rekurrenten am **. April 2007 Rekurs erheben. Auf die Begründung wird nachfolgend – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

Es fällt in Betracht:

- I.a. Die Rekurrenten wenden gegen eine Haftung aus § 12 StG für die noch offenen Steuern bis 2005 ein, dass die Ehe im Zeitpunkt der Gesuchstellung geschieden sei und



damit die Tatbestandsvoraussetzung der «in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten» entfallen ist. Die Vorinstanz hält demgegenüber dafür, die Auslegung von § 12 StG ergebe, dass die Scheidung der Eheleute deren Solidarhaftung für die Zukunft, nicht aber für die im Zeitpunkt der Scheidung noch offenen Steuern beseitige.

- b. Tatsächlich lässt die Formulierung von § 12 StG in der seit 1. Januar 1999 gültigen Fassung zwei Auffassungen zu: Die eine Auffassung geht dahin, dass die Haftung (im Sinne des Einstehenmüssens) jedes Ehegatten für die Gesamtsteuer mit der Trennung wegfällt; mithin jeder Ehegatte, unabhängig davon, wann die Gesamtsteuerschuld entstanden ist, nach der Scheidung nur mehr für seine eigene Steuerschuld belangt werden kann (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, Zürich 2006, N 7 zu § 12 StG). Die andere Auffassung knüpft an der Schuld an: Für eine zufolge ungetrennter Ehe entstandene Gesamtsteuerschuld haften beide Ehegatten, sodass jeder Ehegatte auch nach der Trennung für die bis zur Trennung aufgelaufene Gesamtsteuerschuld belangt werden kann. Wie die Vorinstanz bereits feststellte, hat das Bundesgericht in einem Fall, der den Kanton Appenzell A.Rh. betraf und eine mit § 12 StG identische Bestimmung zum Gegenstand hatte (Art. 4 StG-AR: «Die in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten haften solidarisch für die Gesamtsteuer»), eine Willkürklage gegen die Interpretation, wonach die Solidarhaftung für die im Zeitpunkt der Trennung offenen Steuern bestehen bleibe, abgelehnt (BGE 122 I 139).
- c. Sowohl die Rekurrenten als auch die Vorinstanz wollen sich für ihre jeweilige Auffassung von § 12 StG auf den Willen des Zürcher Gesetzgebers stützen: Nach Ansicht der Vorinstanz hat der Zürcher Gesetzgeber in Kenntnis der bundesrechtlichen Regelung von Art. 13 Abs. 2 DBG, wonach die Haftung für alle im Zeitpunkt der Trennung noch offenen Steuer dahinfalle, welche Bestimmung erst nachträglich während der Gesetzesberatungen eingefügt worden war und einen im Parlament als unklar beurteilten Sachverhalt regelte, bewusst auf eine analoge Klarstellung im kantonalen Steuergesetz verzichtet. Demgegenüber machen die Rekurrenten geltend, dass die Haftungsvorschriften des Zürcher Steuergesetzes weitgehend der bundesrechtlichen Regelung entsprechen solle, weshalb auch ohne explizite Aufnahme einer entsprechenden Bestimmung im Zürcher Steuergesetz eine Enthaftung bei Trennung im Sinne von Art. 13 Abs. 2 DBG verlangt werden könne.

Es ist bekannt, dass der Gesetzgeber im ersten Teil des neuen Gesetzes systematisch wie auch inhaltlich weitgehend dem DBG folgen wollte. Er strebte eine Angleichung an das DBG an, «soweit dies vertretbar erscheint» (Weisung Amtsblatt 1994, S. 1427 f.). Dabei erachtete er die Haftungsvorschriften für die Durchsetzung der Steuerordnung als von grosser Bedeutung, weshalb auch in diesem Bereich der Gesetzesvorschlag «im grossen und ganzen» den entsprechenden Bestimmungen im DBG folge. Eine Kommentierung von § 12 Abs. 1 Satz 1 StG enthält die Weisung aber nicht. Die Bemerkungen zu § 12 StG beschränken sich darauf, § 12 Abs. 1 Sätze 2 (Zahlungsunfähigkeit) und 3 (Kindereinkommen) und die neuen Haftungsvorschriften von Abs. 2 lit. b–c und Abs. 3 StG zu erwähnen, welche denjenigen von Art. 13 Abs. 3 lit. b–d und Abs. 4 DBG entsprechen. Im Kantonsrat wurde § 12 StG ohne Diskussion genehmigt (Prot. KR 1995–1999: «Keine Bemerkungen; genehmigt.»)



War es somit die Intention des Gesetzgebers, die Haftungsbestimmungen des StG zwar «im grossen und ganzen» aber nur «soweit dies vertretbar erscheint» dem DBG entsprechend zu regeln, muss aus dem Umstand, dass § 12 StG keine Bestimmung enthält, die Art. 13 Abs. 2 DBG entspricht, als qualifiziertes Schweigen verstanden werden, zumal der Gesetzgeber den Haftungsbestimmungen grosse Bedeutung beimessen wollte (Weisung Amtsblatt 1994, S. 1429 f.) und damit davon ausgegangen werden darf, dass er ihnen auch tatsächlich die nötige Aufmerksamkeit schenkte. Anders verhielte es sich nur, wenn Art. 13 Abs. 2 DBG eine Selbstverständlichkeit wiederholen würde, die auch ohne explizite Nennung Geltung beanspruchen dürfte. Dass dem keineswegs so ist, zeigen nicht nur die verschiedenen Auffassungen des Wortlautes von Art. 13 Abs. 1 Satz 1, der mit § 12 Abs. 1 Satz 1 StG identisch ist, sondern wird auch durch die Tatsache untermauert, dass man sich im eidgenössischen Parlament bei der Beratung des DBG unsicher war, ob der Haftungsausschluss des Art. 13 Abs. 1 Satz 1 DBG bei der Trennung der Ehe auch für die alten, während der Dauer des Zusammenlebens entstandenen Steuern gelte oder nicht (Amtl. Bull. NR 1987 II S. 1736). Da der kantonalzürcherische Gesetzgeber auf diese Klarstellung einer offensichtlich kontroversen Frage verzichtete, im Übrigen aber Art. 13 DBG wörtlich übernahm, spricht dies für eine bewusste Distanzierung des zürcherischen Gesetzgebers von der Lösung des Bundes, nach dessen Regelung die Haftung rückwirkend für alle offenen Schulden entfällt. Der kantonalzürcherische Gesetzgeber beschränkte sich somit darauf, anstelle des grossen Einkommensunterschiedes zwischen den Ehegatten neu die Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten als Kriterium für die Haftungsbegrenzung zu wählen (vgl. Art. 13 Abs. 1 Satz 2 DBG). Im Übrigen schien es ihm aber nicht vertretbar, die einmal entstandene Haftung für die Steuerschuld einer bestimmten Periode rückwirkend dahinfallen zu lassen.

Der Gesetzgeber musste die Solidarhaftung in § 12 Abs. 1 Satz 1 StG explizit normieren, damit der Fiskus frei entscheiden kann, von welchem Ehegatten er den durch Faktorenaddition ermittelten Steuerbetrag einziehen will, andernfalls jeder Ehegatte jederzeit – also auch bei ungetrennter Ehe – nur für den auf sein Einkommen und Vermögen entfallenden Anteil belangt werden könnte. Der Gesetzgeber hat sich mit § 12 Abs. 1 Satz 1 StG bezüglich der Zeitspanne, während der die Ehegatten in ungetrennter Ehe leben, für die solidarische Haftung beider Ehegatten für die Gesamtsteuer entschieden. Die gesetzlich normierte Solidarhaftung gemäss § 12 Abs. 1 Satz 1 StG hat somit ihre Berechtigung unabhängig davon, ob die Ehe durch einen faktischen oder rechtlichen Trennungs- bzw. Scheidungsentscheid beendet wird.

- d. Bemerkenswert ist immerhin, dass die Weisung der kantonalen Finanzdirektion bezüglich der Haftungsbegrenzung durch Zahlungsunfähigkeit davon ausgeht, dass diesfalls «bezüglich aller noch unbezahlten Steuern» jeder Ehegatte nur noch für seinen Anteil an der Gesamtsteuer haftet (Weisung der Finanzdirektion über den Bezug der Staats- und Gemeindesteuern vom 3. Juli 2005, Zürcher Steuerbuch, Teil I, Nr. 33/013, Ziff. 55). Wird somit bei der Zahlungsunfähigkeit eine Rückwirkung bejaht, lässt sich fragen, weshalb die Ehescheidung nicht auch zur Folge haben sollte, dass jeder Ehegatte bezüglich aller noch unbezahlten Schulden nur noch für seinen Anteil an der Gesamtsteuer haften soll.



Der Unterschied ist indessen darin zu erblicken, dass im Falle der Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten für den solventen Ehegatten kaum mehr die Möglichkeit bestünde, den bezahlten Anteil des zahlungsunfähigen Ehegatten von diesem auf dem Regressweg wieder zurück zu erhalten. Demgegenüber ist der Regressweg im Falle einer Scheidung der Ehegatten durchaus offen und zumutbar, liegt es doch in der Natur der Auflösung einer ehelichen Gemeinschaft, dass sich die Ehegatten dabei regelmässig auch über die Aufteilung von als Solidarschuldner eingegangene Verpflichtungen verständigen müssen (beispielsweise Miet- oder Hypothekarschulden).

Insgesamt sprechen somit sachlich vertretbare Gründe im Sinne der Vorinstanz dafür, dass bei einer Scheidung der Ehegatten die Solidarhaftung für die während des Zusammenlebens entstandenen Steuerschulden bestehen bleibt.

- II.a. Die Rekurrenten fordern im Weiteren den Erlass von Haftungsverfügungen infolge der Zahlungsunfähigkeit des geschiedenen Ehegatten.

Der Enthaltungsgrund der Zahlungsunfähigkeit wurde im Steuergesetz vom 8. Juni 1997 (in Kraft seit 1. Januar 1999) neu eingeführt, ohne den Begriff der Zahlungsunfähigkeit näher zu definieren. Der Begriff der Zahlungsunfähigkeit wird auch im Zivilrecht verwendet, so u.a. in Art. 83 OR, Art. 316 OR und Art. 897 ZGB. All diesen Bestimmungen ist gemeinsam, dass sie aus Billigkeitsgründen die Position des Pflichtigen zu schützen versuchen, wenn dessen eigener Rechtsanspruch ernsthaft gefährdet erscheint. Lehre und Rechtsprechung haben dabei den Begriff der Zahlungsunfähigkeit zwar zu konkretisieren versucht, ihn aber nicht klassifizieren können: So kann als zahlungsunfähig diejenige Partei gelten, «die auf unbestimmte Zeit nicht über ausreichende Mittel verfügt, um ihre fälligen Verbindlichkeiten zu erfüllen (kurzfristiger finanzieller Engpass reicht nicht aus)» (Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Hrsg.: Honsell, Vogt, Wiegand, 2.A. 1996, URS LEU zu OR 83, N 2, mit weiteren Hinweisen); gleichzeitig gilt aber auch, dass Zahlungsunfähigkeit nicht Konkurs bedeuten muss, vielmehr auch «eine vorübergehende Einstellung der Zahlungen» genügen kann (Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Hrsg.: Honsell, Vogt, Wiegand, 2.A. 1996, HEINZ SCHÄRER zu OR 316, N 9, mit weiteren Hinweisen). Diese Formulierungen veranschaulichen, dass der Begriff der Zahlungsunfähigkeit nach einer dem Einzelfall möglichst angemessener Entscheidung verlangt, die alle erheblichen Umstände des Falles berücksichtigt, dabei aber objektiv, pflichtgemäss und sachlich begründet ist.

- b. Hinsichtlich der Vermögenssituation des Rekurrenten wird auf die Aufstellung der Aktiven und Passiven per April 2007 verwiesen, wonach den Aktiven von Fr. 1'822'486.60 Passiven von Fr. 4'588'025.25 gegenüberstehen. Der Passivenüberschuss würde demnach Fr. 2'765'538.60 betragen. Demgegenüber verfügte der Rekurrent nach eigenen Angaben im Februar 2007 über Aktiven von Fr. 2'127'082.20, wobei die Passiven Fr. 3'849'329.35 betragen. Der Passivenüberschuss würde demnach per Februar 2007 lediglich Fr. 1'722'247.10 betragen.

Aus welchem Grund sich die Überschuldung des Rekurrenten in nur zwei Monaten um Fr. 1'043'291.50 erhöht haben soll, lässt sich der Rekursschrift nicht detailliert entnehmen.

Im Weiteren ist ersichtlich, dass sich der Ausstand des Rekurrenten bei der AHV Zug von Fr. 25'826.35 (Stand Februar 2007) bis April 2007 auf Fr. 11'624 reduziert hat,



nachdem die Rechtsöffnung für diese Forderung erteilt worden ist. Damit ist ersichtlich, dass öffentlichrechtliche Forderungen gegen den Rekurrenten auf die Wege der Betreuung bzw. Rechtsöffnung durchgesetzt werden können.

Hinsichtlich des Darlehens seiner Schwester in der Höhe von Fr. 350'000 zuzüglich Zinsen von Fr. 196'875, des Sohnes in der Höhe von Fr. 500'000 zuzüglich Zinsen von Fr. 106'660, Schulden Dr. S. in der Höhe von Fr. 7'369.40, T. in der Höhe von Fr. 34'463.80 sowie Staats- und Gemeindesteuern 1999 bis 2004 von Fr. 616'780.60 ist festzuhalten, dass diese – wie die Finanzdirektion bereits in ihrer Verfügung vom 14. Juli 2006 festgehalten hat – nicht unter den Passiven berücksichtigt werden können.

Was die Einkommenssituation des Rekurrenten anbetrifft, beläuft sich das Nettoeinkommen des Rekurrenten nach eigenen Angaben auf monatlich Fr. 8'609 (bzw. Fr. 103'308 pro Jahr). Nachdem die Finanzdirektion bereits in der erwähnten Verfügung vom ** Juli 2006 festgehalten hat, dass die Wohnkosten von Fr. 5'712.60 bei der Berechnung des Existenzminimums für einen Zweipersonenhaushalt offensichtlich unangemessen hoch sind (vgl. Kreisschreiben der Verwaltungskommission des zürcherischen Obergerichts vom 23. Mai 2001, Ziff. III.1.3.), wäre es den Rekurrenten durchaus zuzumuten gewesen, das Haus zu verkaufen und sich in der Zwischenzeit eine Wohnung mit einem günstigeren Mietzins zu suchen. Die Wohnkosten sind deshalb in der nachfolgenden Aufstellung über die notwendigen Auslagen auf den ortsüblichen Mietzins für eine 2- bis 3-Zimmer-Wohnung von rund Fr. 1'400 zu reduzieren. Das betriebsrechtliche Existenzminimum des Pflichtigen setzen sich somit wie folgt zusammen:

Grundbetrag	Fr.	1'000.00
Hälftiger Mietzinsanteil	Fr.	700.00
Krankenkasse A. X.	Fr.	257.30
UVG	Fr.	52.75
Selbstbehalte Arzt- und Arzneikosten	Fr.	108.35
Hälftige Hausratversicherung (geschätzt)	Fr.	<u>50.00</u>
Total	Fr.	<u>2'168.40</u>

Hinsichtlich der geltend gemachten Ausgaben für Darlehenszinsen, Krankenkassenprämien, welche über die Grundversicherung hinausgehen, Billag, Elektrisch etc. ist festzuhalten, dass hierfür gemäss Kreisschreiben der Verwaltungskommission des zürcherischen Obergerichts vom 23. Mai 2001 keine Zuschläge zum betriebsrechtlichen Grundbetrag von monatlich Fr. 1'000 vorgesehen sind.

Ein Überschuss der Passiven über die Aktiven bedeutet nicht notwendigerweise Zahlungsunfähigkeit, so wenig wie beim voll-ständigen Fehlen von Aktiven von Zahlungsunfähigkeit auszugehen ist, wenn – wie vorliegend – ein bedeutendes laufendes Einkommen vorhanden ist.

Zwar ist offensichtlich, dass sich der Pflichtige derzeit in einer finanziell schwierigen Situation befindet. Auch wenn der Rekurrent zurzeit überschuldet ist, ist aufgrund einer möglichen pfändbaren Quote von Fr. 6'340.60 pro Monat indessen ersichtlich, dass er sich lediglich in einem vorübergehenden finanziellen Engpass befindet. Er verfügt über ein ausreichendes laufendes Einkommen, um all seine fälligen Verbindlichkeiten in ab-



sehbarer Zeit zu begleichen, zumal gemäss Vermögensaufstellung per April 2007 lediglich Verlustscheine im Betrag von Fr. 21'948.30 bestehen. Wie erwähnt war es dem Rekurrenten möglich, seinen Ausstand bei der AHV Zug von Fr. 25'826.35 innert zwei Monaten um Fr. 14'202.35 auf Fr. 11'624 zu reduzieren. Vor diesem Hintergrund kann davon ausgegangen werden, dass es der Rekurrentin keine erheblichen Schwierigkeiten bereiten, den für ihren Ehegatten bezahlten Anteil der Steuern von ihm zurückzuerhalten, zumal aufgrund der Akten zurzeit offenbar auch keine Lohnpfändungen gegen den Rekurrenten bestehen. Ist aber die objektive Gefährdung des Regressanspruches der Ehefrau gegenüber ihrem Ehemann nicht hinreichend nachgewiesen, gilt der Rekurrent nicht als zahlungsunfähig im Sinne von § 12 Abs. 1 Satz 2 StG.

Zudem ist festzuhalten, dass auf das Steuerbezugsverfahren die allgemeinen Verfahrensvorschriften (§§ 132 ff. StG) sinngemäss anwendbar sind. Nach § 132 StG haben die Steuerbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Dabei gilt die Regel, dass die Steuerbehörde die steuerbegründenden Tatsachen nachzuweisen hat, der Steuerpflichtige dagegen jene Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (RB 1977 Nr. 60 und 87, 1981 Nr. 53 und 90, 1982 Nr. 106, 1990 Nr. 36). Da durch eine anteilmässige Haftungsverfügung die solidarische Steuerschuld aufgehoben wird, haben die Steuerpflichtigen ihre Einkommens- und Vermögensverhältnisse anhand vollständiger beweiskräftiger Unterlagen nachzuweisen.

[...]

Es wäre Sache der Rekurrenten gewesen, anhand beweiskräftiger Unterlagen nachzuweisen, weshalb sich seine Verschuldung innert zwei Monaten um über ein Million Franken vergrössert haben soll. Diesen Nachweis haben die Pflichtigen nicht erbringen können. Zudem spricht auch bereits der Umstand, dass der Rekurrent trotz angeblicher Zahlungsunfähigkeit nach wie vor in einem Haus wohnt, welches überdurchschnittlich hohe Kosten von Fr. 5'712.60 pro Monat verursacht, nicht dafür, dass der Rekurrent am Existenzminimum lebt bzw. zahlungsunfähig ist.

Sind im Wesentlichen die privaten Lebenshaltungskosten des Rekurrenten dafür verantwortlich, dass seine Einkünfte die monatlichen Auslagen nicht übersteigen, so rechtfertigt dies nicht, von einer Zahlungsunfähigkeit zu sprechen.

Die Haftung für Staats- und Gemeindesteuern geht zudem über die Ordnung des Zivilrechts hinaus. Sie kann für die bis zur Scheidung oder Trennung geschuldeten Steuern weder durch private Vereinbarung noch durch gerichtlichen Entscheid wegbedungen werden. Dementsprechend ändert auch der Hinweis auf ZGB 168 (S. 5 der Rekurschrift) nichts an der Solidarhaft der Ehegatten.

Damit ist dem Gesuch um anteilmässige Haftung für die Steuern bis 2005 nicht statt zu geben.

Der Rekurs ist abzuweisen.

Das Bundesgericht hat mit Urteil 2C_306/2007 vom 13. Dezember 2007 eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen diese Verfügung abgewiesen.