

Solidarhaftung der Ehegatten und Kinder sowie von Personen in eingetragener Partnerschaft

1. Allgemeines

Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe haften **solidarisch** für die Gesamtsteuer (§ 16 Abs. 1 StG). Ferner haften sie solidarisch für denjenigen Teil an der Gesamtsteuer, der auf das Einkommen und Vermögen der Kinder entfällt. Nach § 16 Absatz 4 StG haften die unter elterlicher Sorge stehenden Kinder bis zum Betrag des auf sie entfallenden Anteils an der Gesamtsteuer solidarisch.

Dies bedeutet, dass die Steuerbehörden die Steuern wahlweise entweder beim Ehemann oder der Ehefrau eintreiben können. Es kann auch der gesamte Betrag gegenüber beiden Ehegatten geltend gemacht werden. Zahlt der eine, ist der andere befreit. Zudem kann die Steuerbehörde den auf die unter elterlichen Sorge stehenden Kinder entfallenden Anteil an der Gesamtsteuer auch bei diesen eintreiben. § 16 Absatz 1 StG bestimmt aber nichts über die Verteilung im Innenverhältnis. Diese Frage regelt das Zivilrecht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 12 N 5).

Die vorgenannten Ausführungen, wie auch die nachfolgenden in den Ziffern 2 bis 4 dieser Weisung gelten sinngemäss auch für Partnerinnen oder Partner in eingetragener Partnerschaft (vgl. StP 12 Nr. 1).

2. Bei Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten oder eines Partners

Ist einer der Ehegatten zahlungsunfähig, fällt die Solidarhaftung dahin, und jeder Ehegatte haftet nur für seinen Anteil an der Gesamtsteuer (§ 16 Abs. 2 StG).

Der Eintritt der Zahlungsunfähigkeit bei einem Ehegatten hat zur Folge, dass bezüglich aller noch unbezahlten Steuern jeder Ehegatte nur noch für seinen Anteil an der Gesamtsteuer haftet.

Zahlungsunfähigkeit im Sinn von § 16 Absatz 2 StG ist zu verneinen, falls die Illiquidität nur einen kurzfristigen finanziellen Engpass darstellt (BGE 2C_709/2008, Erw. 4.2). Die unausreichende Mittelausstattung muss dauerhafter Natur sein (BGE 2C_306.2007, Erw. 3.4). Zahlungsunfähigkeit liegt vorab dann vor, wenn Verlustscheine bestehen, der Konkurs eröffnet ist oder ein Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung abgeschlossen wurde. Diese Kriterien sind jedoch nicht die einzigen, welche die Zahlungsunfähigkeit belegen.

Die Zahlungsunfähigkeit muss auch dann anerkannt werden, wenn andere schlüssige Merkmale nachgewiesen werden, die das dauernde Unvermögen des entsprechenden Ehegatten belegen, seinen finanziellen Verpflichtungen nachzukommen, z.B. die umfassende Überschuldung (Greminger/Bärtschi, in: Zweifel/Athanas [Hrsg], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, DBG, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 13 N 3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 12 N 11).

Der Indizcharakter von Verlustscheinen für eine Zahlungsunfähigkeit wird allerdings relativiert, wenn die Betreibungen und Verlustscheine namentlich in jüngerer Zeit vorab die öffentliche Hand und die Krankenversicherung betreffen (RBOG 2003 Nr. 16). Sinngemäss zur Praxis zur Definition der Zahlungsunfähigkeit nach Artikel 174 Absatz 2 SchKG und nach § 77 Absatz 1 Ziffer 3 aZPO ist die Zahlungsunfähigkeit jedenfalls nicht gleichzusetzen mit Zahlungsunwilligkeit, insbesondere gegenüber öffentlich-rechtlichen Gläubigern (RBOG 1997 Nr. 16; RBOG 1990 Nr. 29).

Ist die Mittellosigkeit im Wesentlichen auf Entreicherungen zu Gunsten der eigenen Familie zurückzuführen, liegt ebenfalls kein Grund für den Wegfall der Solidarhaftung vor, da dieses Vorgehen als Zahlungsunwilligkeit zu qualifizieren ist (siehe auch BGE 2C_709/2008, Erw. 4.2.).

Die Zahlungsunfähigkeit hat indessen nicht eine Änderung der Veranlagung, sondern einzig den Wegfall der Solidarhaftung zur Folge. Eine dahingehende Veränderung der Gegebenheiten muss nicht bzw. kann vielfach gar nicht mit Rechtsmitteln im Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden.

Da der Wegfall der Solidarhaftung einzig eine Frage des Bezugs darstellt und die anteilmässige Haftung gesetzlich ausdrücklich vorgesehen ist, muss die betroffene Partei die Möglichkeit haben, sich trotz Vorliegen einer rechtskräftigen Veranlagung hinsichtlich der Gesamtsteuer erst dann, wenn der Staat die Forderung eintreiben will, auf die veränderten Gegebenheiten, d.h. diejenigen, welche den Wegfall der Solidarhaftung bewirken, zu berufen (RBOG 1997 Nr. 13). Die Geltendmachung der Zahlungsunfähigkeit kann demnach schon im Veranlagungs-, aber auch erst im Bezugsverfahren erfolgen.

Der Zahlungsunfähigkeit eines der beiden Ehegatten und dem damit verbundenen Wegfall der Solidarhaftung wird allerdings in der Regel nur auf entsprechendes Begehren hin Rechnung getragen. An den Nachweis der Zahlungsunfähigkeit sind hohe Anforderungen gestellt. So müssen die Steuerpflichtigen die Zahlungsunfähigkeit nicht nur glaubhaft machen, sondern beweisen, da im Rahmen einer allfälligen definitiven Rechtsöffnung auch die gesetzlich zugelassenen Einwendungen gemäss Artikel 81 Absatz 1 SchKG strikt bewiesen werden müssen (RBOG 2003 Nr. 16).

Wird die Zahlungsfähigkeit von einem der Ehegatten geltend gemacht, hat die Steuerbezugsstelle eine besondere Haftungsverfügung zu erlassen, in der zunächst über die Zahlungsunfähigkeit an sich zu entscheiden und dann gegebenenfalls der Anteil jedes Ehegatten an der Gesamtsteuer festzulegen ist (vgl. hierzu Ziff. 4).

3. Bei rechtlicher oder tatsächlicher Trennung der Ehe oder der Partnerschaft

Bei rechtlicher oder tatsächlicher Trennung der Ehe entfällt die Solidarhaftung für alle noch offenen Steuerschulden (§ 16 Abs. 3 StG). Diese Bestimmung gilt auch bei einer Scheidung, sofern der gemeinsame Haushalt der Ehegatten erst mit der Scheidung aufgehoben wird.

Aufgrund von § 58 Absatz 2 StG erfolgt bei Scheidung, rechtlicher oder tatsächlicher Trennung für die ganze Steuerperiode eine getrennte Besteuerung. Die getrennte Besteuerung setzt rückwirkend ab Beginn der einjährigen Steuerperiode ein, in deren

Verlauf die Scheidung oder Trennung stattfindet. Dass also in dem Jahr, in dem die Scheidung oder Trennung stattfindet, die solidarische Haftung entfällt, ist selbstverständlich, da eine getrennte Besteuerung der Ehegatten erfolgt. Die Bestimmung von § 16 Absatz 3 StG bezieht sich somit insbesondere auf die noch offenen Steuern vor dem Jahr der Scheidung bzw. Trennung. Die Aufhebung der Solidarhaftung erfolgt aber nicht rückwirkend, sondern lediglich mit (sofortiger) Wirkung für die Zukunft.

Die Solidarhaftung entfällt demnach, sobald die Ehegatten rechtlich oder tatsächlich getrennt leben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 12 N 6). Die Solidarhaftung entfällt nicht nur für künftige, sondern auch für alle fakturierten, d.h. für alle noch offenen Steuerforderungen, die noch für den Zeitraum bis zum Eintritt der getrennten Besteuerung der Ehegatten geschuldet sind. Jeder Ehegatte haftet bezüglich dieser Steuern nur noch für seinen Anteil an der Gesamtsteuer.

Gegebenenfalls ist in einem speziellen „Haftungsverfahren“ eine separate anfechtbare Haftungsverfügung zu erlassen (vgl. unter Ziff. 4), die den Anteil jedes Ehegatten festlegt (Greminger/Bärtschi, in: Zweifel/Athanas [Hrsg], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, DBG, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 13 Nr. 9; Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 13 N 14, 16). Der Anteil eines Ehegatten am geschuldeten totalen Steuerbetreffnis entspricht dann dem Betrag, der sich aufgrund des Verhältnisses seines Reineinkommens zum gesamten steuerbaren Einkommen ergibt (Locher, a.a.O., Art. 13 N 18).

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes berücksichtigt das Steuerrecht nicht, unter welchem Güterstand die Ehegatten leben, und das Steuerrecht ist zu einer solchen Berücksichtigung auch nicht verpflichtet.

Das Steuerrecht trägt folgerichtig bei der Frage der Haftung für Steuerschulden einem zwischen den Ehegatten vereinbarten oder gesetzlich angeordneten besonderen Güterstand keine Rechnung (BGE 122 I 139 E. 4e, S. 150). Der Steuergesetzgeber ist nicht an die vom Bundeszivilgesetzgeber vorgesehene grundsätzlich individuelle Haftung der Ehegatten gebunden. Das Eherecht lässt Raum für eine abweichende Regelung der Haftung der Ehegatten im Steuerrecht.

4. Die Haftungsverfügung

Mit der Haftungsverfügung wird der Anteil jedes Ehegatten an der Gesamtsteuer festgelegt. Wird der Wegfall der Solidarhaftung erst nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung geltend gemacht, ist in jedem Fall eine Haftungsverfügung zu erlassen.

Vor Eintritt der Rechtskraft kann der Wegfall der Solidarhaftung bereits im Veranlagungsverfahren berücksichtigt werden. Die Anteile jedes Ehegatten an der Gesamtsteuer sind zusammen mit der Veranlagung festzulegen.

Es ist in beiden Fällen vom gesamten steuerbaren Einkommen beider Ehegatten auszugehen. Im ersteren Fall ist auf das steuerbare Gesamteinkommen gemäss der rechtskräftigen Veranlagung abzustellen; auf die Rechtskraft der zugrunde liegenden Veranlagung der Gesamtfaktoren kann nicht mehr zurückgekommen werden.

Berechnungsbeispiel**Steuerperiode 2016**

Einkünfte	in 1 000 Fr.	Abzüge	in 1 000 Fr.
Lohn Ehemann	80.0	Berufsauslagen Ehemann	4.0
Lohn Ehefrau	90.0	Berufsauslagen Ehefrau	4.0
Vermögensertrag Ehemann	60.0	Versicherungsprämien/Sparzinsen	6.2
Vermögensertrag Ehefrau	<u>10.0</u>	Freiwillige Zuwendungen	<u>5.8</u>
Total Einkünfte	240.0	Total Abzüge	20.0

Steuerbares Einkommen 2016: 240.0 ./. 20.0 = 220.0

Verteilung 2016

	Ehemann		Ehefrau
	in 1 000 Fr.		in 1 000 Fr.
Lohn	80.0		90.0
Vermögensertrag	60.0		10.0
Berufsauslagen	./. 4.0		./. 4.0
Freiwillige Zuwendungen	./. <u>3.4</u>		./. <u>2.4</u>
Zwischentotal	132.6	58.6%	93.6
Verteilung Versicherungsprämien/Sparzinsen	./. <u>3.6</u>		./. <u>2.6</u>
Zuteilung steuerbare Einkünfte	129.0		91.0

(gesamte) einfache Steuer auf Fr. 220 000	Fr. 13 172.05
einfache Steuer Anteil Ehemann 58.6%	Fr. 7 718.80
einfache Steuer Anteil Ehefrau 41.4%	Fr. 5 453.25

Bereits geleistete Zahlungen sind den Pflichtigen nach Aufhebung der solidarischen Haftung anteilmässig im Verhältnis der in der Haftungsverfügung festgelegten Aufteilung der Gesamtsteuerschuld anzurechnen, falls keine anderweitige interne Vereinbarung der Ehegatten aktenkundig ist (nur das Wissen, wer die Zahlung geleistet hat, genügt nicht.). Erfolgte die Zahlung nach der Aufhebung der Solidarität, ist die Zahlung demjenigen zuzuordnen, der sie tatsächlich vorgenommen hat (StE 2006 B 13.5 Nr. 5).

Die Haftungsverfügung ist hinsichtlich ihrer Anfechtbarkeit den Schlussrechnungen gleichgestellt (vgl. StP 188a Nr. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 178 N3). Gegen die Haftungsverfügung kann demnach Einsprache ans Gemeindesteueramt, anschliessend Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau erhoben werden (§ 191a StG).

5. Verjährungsrechtliche Aspekte

Bezugshandlungen, welche nur gegenüber einem Ehegatten in ungetrennter Ehe erfolgt sind, wirken sich verjährungsunterbrechend im Sinn von § 153 Absatz 2 in Verbindung mit § 152 Abs. 3 Ziffer 1 StG auch gegenüber dem anderen, nicht involvierten Ehegatten aus (BGE 2C_58/2015, Erw. 6.2).

Dies gilt auch in Bezug auf Verlustscheine im Sinn von Artikel 149a SchKG, welche nur auf einen Ehegatten lauten. Fällt damit die Solidarhaftung weg, gilt aber die gewöhnliche Verjährungsfrist von § 153 StG für den nicht auf dem Verlustschein aufgeführten Ehegatten (BGE 2C_58/2015, Erw. 6.2).