

Ehegatten- und Erbenhaftung im Recht der direkten Steuern

Dr. iur. Felix Rajower/Lic. iur. Ursula Weber Rajower



Dr. iur. Felix Rajower, Rechtsanwalt, Anwaltskanzlei Rajower & Weber, Zürich



Lic. iur. Ursula Weber Rajower, Rechtsanwältin, Anwaltskanzlei Rajower & Weber, Zürich

Inhalt

1	Begriffe	3	Erbenhaftung
1.1	Vorbemerkung	3.1	Zivilrecht und öffentlich-rechtliche Forderungen
1.2	Steuerpflicht	3.1.1	Grundsatz
1.3	Steuersolidarität	3.1.2	Antritt der Erbschaft und Verlust der Erbenstellung
1.4	Steuersukzession	3.1.3	Haftung für öffentlich-rechtliche Schulden
1.5	Steuerhaftung	3.2	Steuernachfolge
1.6	Eingetragene Partnerschaft	3.2.1	Allgemeines
2	Ehegattenhaftung	3.2.2	Gesetzliche Regelung
2.1	Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten	3.2.3	Voraussetzungen
2.2	Teilschuldnerschaft der Ehegatten	3.2.4	Rechtswirkung
2.3	Solidarhaftung der Ehegatten	3.3	Steuerhaftung
2.3.1	Allgemeines	3.3.1	Allgemeines
2.3.2	Aufhebbare Solidarhaftung	3.3.2	Gegenstand der Haftung
2.3.2.1	Aufhebung bei Zahlungsunfähigkeit	3.3.3	Umfang der Haftung
2.3.2.1.1	Umschreibung der Zahlungsunfähigkeit	3.3.3.1	Haftungsbeschränkung
2.3.2.1.2	Zahlungsunfähigkeit im Einzelfall	3.3.3.2	Erbteil
2.3.2.1.3	Antragsberechtigung	3.3.3.3	Vorempfänge
2.3.2.1.4	Zuständigkeit	3.3.3.4	Zusätzliche Haftung des überlebenden Ehegatten
2.3.2.1.5	Beweislast	3.3.3.5	Zusätzliche Haftung der überlebenden Partnerinnen und Partner
2.3.2.1.6	Aufhebung für alle offenen Steuern	3.3.4	Solidarität
2.3.2.2	Aufhebung bei Trennung	3.3.5	Regress
2.3.2.3	Keine Aufhebung bei Trennung	4	Verhältnis zwischen Ehegatten- und Erbenhaftung
2.3.3	Nichtaufhebbare Solidarhaftung	4.1	Problemstellung
2.4	Aufteilung der Gesamtsteuer	4.2	Rechtsnatur der beiden Haftungsarten
2.4.1	Allgemeines	4.3	Konkurrenz
2.4.2	Nach Ermessenseinschätzung	4.4	Rangfolge und Regress
2.4.3	Anrechnung bezahlter Anteile		Literatur
			Rechtsquellen
			Berichte und Materialien
			Praxisanweisungen

1 Begriffe

1.1 Vorbemerkung

Mit der Ehegatten- und Erbenhaftung werden nachfolgend zwei gesetzlich normierte persönliche Steuerhaftungstatbestände näher beleuchtet.¹ Im Hinblick auf die zahlreichen praxisrelevanten Fragen, die sich bei der Anwendung dieser beiden Haftungsnormen stellen, erweist sich vorab eine Klärung der Begriffe als nützlich.

Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass zahlreiche verfahrensrechtliche Aspekte des Themas im Rahmen des vorliegenden Aufsatzes unberücksichtigt bleiben müssen, da das zu beackende Feld sonst allzu weitläufig würde.

1.2 Steuerpflicht

Das Gesetz bestimmt, welche Person gegenüber dem Träger der Steuerhoheit zur Leistung einer Steuer verpflichtet ist. Man spricht vom Steuersubjekt oder Steuerpflichtigen bzw. von der subjektiven Steuerpflicht.² Zwischen dem Hoheitsträger bzw. dem Fiskus und dem Steuersubjekt besteht ein Steuerrechtsverhältnis, das auf der persönlichen oder wirtschaftlichen Zugehörigkeit des Steuersubjekts zum Hoheitsgebiet beruht.³ Die wichtigste Pflicht, welche das Steuersubjekt bzw. der Steuerpflichtige zu erfüllen hat, besteht darin, die ihm auferlegte Steuer zu bezahlen.

1.3 Steuersolidarität

Kraft ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift kann ein und dasselbe Steuerrechtsverhältnis, verbunden mit der Steuerpflicht, gegenüber mehreren Steuersubjekten bzw. Steuerpflichtigen gleichzeitig bestehen. Dies ist der Fall, wenn mehrere Personen an einem die Steuer auslösenden Sachverhalt in gleicher Weise beteiligt sind. Die Wirkung der Steuersolidarität besteht darin, dass einerseits die entsprechenden Verfahrenspflichten jedem einzelnen Steuerpflichtigen obliegen (*Verfahrenssolidarität*) und andererseits, was im vorliegenden Zusammenhang besonders interessiert, die gesamte betreffende Steuer von jedem einzelnen der beteiligten Steuerpflichtigen einge-

fordert werden kann (*Zahlungssolidarität*).⁴ In einzelnen Fällen haben auch Drittpersonen zusammen mit dem Steuersubjekt für die geschuldete Steuer solidarisch mitzuhaften.⁵ Steuersolidarität entsteht im Steuerrecht immer nur in den vom Gesetz ausdrücklich genannten Fällen (Art. 143 OR).

1.4 Steuersukzession

In bestimmten, vom Gesetz umschriebenen Fällen tritt an die Stelle eines untergegangenen Steuersubjekts ein Rechtsnachfolger oder Sukzessor in die Steuerpflicht ein, mit der Wirkung, dass das betreffende Steuerrechtsverhältnis mit allen Rechten und Pflichten auf ihn übergeht. Man spricht in diesem Fall von Steuersukzession oder Steuernachfolge.⁶ Eine solche Rechtsnachfolge ergibt sich insbesondere beim Tod einer steuerpflichtigen (natürlichen) Person, an deren Stelle ihre Erben treten.⁷

1.5 Steuerhaftung

Haftung bedeutet im Allgemeinen das Einstehenmüssen für die Erfüllung einer Schuld oder Verpflichtung, sei es eine eigene Schuld oder die Schuld eines Dritten, gegenüber dem Gläubiger.⁸ Im Steuerrecht werden Schuld und Haftung auseinander gehalten.⁹ Schuldner ist, wer die geschuldete Steuerleistung zu erbringen hat, weil er den die Steuerschuld begründenden Steuertatbestand selbst verwirklicht hat oder Rechtsnachfolger des untergegangenen Steuersubjektes ist. Haftender ist demgegenüber, wer auf Grund einer besonderen gesetzlichen Bestimmung an Stelle des Schuldners oder neben ihm leisten

1 Weitere besondere Steuerhaftungstatbestände finden sich u. a. im Verhältnis von Eltern und Kindern, zwischen Teilhabern von Personengesellschaften, zwischen Parteien eines Grundstückkaufvertrages und den Vermittlern sowie für Liquidatoren, Erbschaftsverwalter und Willensvollstrecker. Vgl. dazu MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 140 ff.

2 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 47 f. und 53 ff.

3 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 56 f.

4 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 55 f.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 9 Rz 19. Vgl. zum Ganzen auch MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 12 ff.

5 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 79 f.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 9 Rz 25; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 17 f.

6 BGE 117 Ib 375. Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 66 ff.; FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 33 ff.; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 67 f.; ZWEIFEL, Die verfahrens- und steuerstrafrechtliche Stellung der Erben bei den Einkommens- und Vermögenssteuern, S. 338 f.

7 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 74 ff.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 9 Rz 24; FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 33 ff.; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 68 f.; SCHÖBI, Die erbrechtliche Bedeutung von Steuern, S. 127. S. dazu im Einzelnen hinten, Abschn. 3.2.

8 Vgl. GAUCH/SCHLUEP/SCHMID, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. I, N 105; VON TUHR/PETER, Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrechts, Bd. I, S. 17 f.

9 Vgl. LOCHER, Art. 13 DBG N 1; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 7.

muss, obschon sich der Steuertatbestand nicht bei ihm selbst verwirklicht hat.¹⁰ Die Steuerhaftung beschlägt somit die Frage, wen die zuständige Steuerbehörde für die Erfüllung der Steuerpflicht eines Steuerschuldners belangen kann.

1.6 Eingetragene Partnerschaft

Am 1.1.2007 ist das Bundesgesetz über die eingetragene Partnerschaft gleichgeschlechtlicher Paare (Partnerschaftsgesetz, PartG) vom 18.6.2004 in Kraft getreten. Damit ist Personen gleichen Geschlechts die Möglichkeit eingeräumt worden, sich als Partner eintragen zu lassen.¹¹ Eines der Ziele des Gesetzgebers war es, eingetragene Partnerschaften in ökonomischer Hinsicht möglichst weitgehend der Ehe anzugleichen.¹²

In Bezug auf die direkten Steuern erfolgte die Anpassung durch Änderung der massgeblichen Gesetzesbestimmungen auf Bundes- und Kantonsebene, mit der Folge, dass die Stellung eingetragener Partnerinnen und Partner derjenigen von Ehegatten entspricht.¹³

Wenn in den nachfolgenden Ausführungen von Ehegatten die Rede ist, sind deshalb die eingetragenen Partnerinnen und Partner in gleicher Weise gemeint, sofern nicht auf eine abweichende Regelung hingewiesen wird.

2 Ehegattenhaftung

2.1 Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten

Die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten werden gemäss Art. 9 Abs. 1 DBG im Bund und nach Vorgabe von Art. 3 Abs. 3 StHG auch in den Kantonen auf der Grundlage der Faktorenaddition – ungeachtet ihres Güterstandes – gemeinsam veranlagt (Familienbesteuerung). Damit ist den Kantonen die Möglichkeit genommen, für die Staats- und Gemeindesteuern die Individualbesteuerung einzuführen, wie dies immer wieder gefordert wird.¹⁴ Die Gemeinschafts-

besteuerung wird damit gerechtfertigt, dass Ehegatten zivilrechtlich eine Erwerbs- und Verbrauchergemeinschaft bilden¹⁵ und als solche zum einträchtigen Zusammenwirken verpflichtet sind, d. h. gemeinsam, ein jeder nach seinen Kräften, für den gebührenden Unterhalt der Familie sorgen müssen.¹⁶ Die Gemeinschaftsbesteuerung wurde dementsprechend im Bund und in allen 26 Kantonen normiert.¹⁷

2.2 Teilschuldnerschaft der Ehegatten

Die Gemeinschaftsbesteuerung tangiert die Stellung des einzelnen Ehegatten in seiner Eigenschaft als individuelles Steuersubjekt nicht. Trotz gemeinsamer Veranlagung mittels Faktorenaddition bleiben die Ehegatten selbständige und gleichberechtigte Steuerpflichtige, zu denen je ein eigenes Steuerrechtsverhältnis besteht.¹⁸ Deshalb schuldet jeder Ehegatte dem Fiskus grundsätzlich nur den auf sein Einkommen und auf sein Vermögen entfallenden Anteil an der Gesamtsteuer. Die Einheit der beiden Teilschulden zeigt sich einzig im Entstehungsgrund der Gemeinschaftsbesteuerung. Die Gemeinschaftsbesteuerung führt für sich alleine aber noch zu keiner Zahlungssolidarität; dazu bedarf es einer ausdrücklichen Normierung,¹⁹ wie sie der Bund und 24 Kantone in ihren Steuergesetzen denn auch aufgenommen haben.²⁰

Die Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft geben sich mit der Teilschuldnerschaft der Ehegatten für die vom StHG vorgeschriebene Gesamtsteuer zufrieden und halten in ihren Steuergesetzen fest, dass die gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten jeweils nur für den eigenen Anteil an der Gesamtsteuer «haften».²¹ Diese Feststellung ist – vor dem Hintergrund des Ausgeführten, wonach ohne besondere Haftungsnorm der Fiskus jeden Ehegatten immer nur für den auf sein Einkommen und sein Vermögen entfallenden Anteil an der Gesamtsteuer belangen kann – zwar eine Selbstverständlichkeit, auf Grund ihrer Einzigartigkeit im interkantonalen und eid-

10 Vgl. MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 7.

11 Art. 2 PartG.

12 Vgl. BÜCHLER, Vorbem. zu Art. 1 und 2 PartG N 3; PULVER, Einl. N 20 ff.

13 Art. 36 PartG (SchlBest) sowie Ziff. 24 und 25 Anhang zum PartG («Änderung bisherigen Rechts»); Art. 9 Abs. 1^{bis}, 12 Abs. 3 und 109 Abs. 1 Bst. b und b^{bis} DBG; Art. 3 Abs. 4 StHG. Vgl. RAMSEIER, Anhang PartG Ziff. 24 N 1 f.; VALLENDER, Änderungen im DBG/StHG N 20 ff.

14 Vgl. zuletzt LÜTHI, Individualbesteuerung – Ein Vorschlag für ein schlankes, manipulationsresistentes und veranlagungsökonomisches Steuermodell, passim.

15 Botschaft Steuerharmonisierung, S. 25, 26.

16 Art. 159 Abs. 2 und 163 ZGB; Art. 13 PartG.

17 Art. 9 Abs. 1 DBG; § 21 Abs. 1 StG AG; Art. 12 Abs. 1 StG AI; Art. 10 Abs. 1 StG AR; Art. 10 Abs. 1 StG BE; § 8 Abs. 1 StG BL; § 9 Abs. 1 StG BS; Art. 66 Abs. 1 StG FR; Art. 8 Abs. 2 LIPP-I GE; Art. 7 Abs. 1 StG GL; Art. 10 Abs. 1 StG GR; § 16 Abs. 1 StG LU; Art. 50 Abs. 1 LI JU; Art. 10 Abs. 1 LCD NE; Art. 11 Abs. 1 StG NW; Art. 11 Abs. 1 StG OW; Art. 20 Abs. 1 StG SG; Art. 10 Abs. 1 StG SH; § 14 Abs. 1 StG SO; § 9 Abs. 1 StG SZ; § 12 Abs. 1 StG TG; Art. 8 Abs. 1 LT TI; Art. 12 Abs. 1 StG UR; Art. 9 Abs. 1 LID VD; Art. 16 Abs. 1 StG VS; § 8 Abs. 1 StG ZG; § 7 Abs. 1 StG ZH.

18 S. vorne, Abschn. 1.2; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 7 StG ZH N 7; GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 9 DBG N 3.

19 Missverständlich SCHORNO/KLÖTI-WEBER, § 21 StG AG N 1 a. E.

20 S. hinten, Abschn. 2.3.

21 § 14 Abs. 1 StG BL; § 9 Abs. 2 StG BS.

genössischen Vergleich jedoch klärend.²² Jeder Ehegatte bleibt in den Kantonen Basel-Stadt und Basel-Landschaft gegenüber dem Fiskus immer nur zur Zahlung des auf ihn entfallenden Anteils an der Gesamtsteuer verpflichtet. Dies ist trotz (harmonisierungsrechtlich) vorgeschriebener Faktorenaddition eine zulässige Annäherung an die Individualbesteuerung.

Für das von den Kantonen Basel-Stadt und Basel-Landschaft gewählte «Verursacherprinzip» sprechen beachtliche Gründe: Die bundesrätliche Fassung zum DBG wollte sich ebenfalls mit einer Teilschuldnerschaft der Ehegatten begnügen, weil in Anlehnung zum neuen Ehe-recht auch im Steuerrecht jeder Ehegatte nur mit seinem Vermögen für seine Schulden haften solle, mithin auch jeder Ehegatte für seine eigenen Steuerschulden selbst verantwortlich sei.²³ Im eidg. Parlament setzte sich dann aber trotz Fürsprache für diese Teilschuldnerschaft²⁴ die Solidarhaftung der Ehegatten durch (Art. 13 DBG). Daran orientierten sich in der Folge die übrigen Kantone.

Anzufügen bleibt, dass auch in den Kantonen Basel-Stadt und Basel-Landschaft – im Vertrauen darauf, dass die meisten Ehegatten sich selbst untereinander über die Bezahlung zu verständigen wissen – keine getrennte Rechnungsstellung für die beiden Teilschuldner erfolgt. Doch erlaubt dieses Modell jedem Ehegatten jederzeit und ohne Grundangabe die «Steuerteilung» zu beantragen, mit welcher die Anteile der Ehegatten an der Gesamtsteuer prozentual im Verhältnis ihres Einkommens und Vermögens festgelegt werden.²⁵

2.3 Solidarhaftung der Ehegatten

2.3.1 Allgemeines

Das StHG schreibt die Solidarhaftung für Ehegatten nicht vor. Dennoch sehen der Bund und 24 Kantone – in unterschiedlichen Ausgestaltungen – für den Bezug des durch Faktorenaddition ermittelten Steuerbetrags für

die Einkommens- und Vermögenssteuern die Solidarhaftung der Ehegatten vor.²⁶ Dies sei die Konsequenz des Prinzips der steuerlichen Einheit der Familie: Wenn im Veranlagungsverfahren auf Grund der engen rechtlichen und wirtschaftlichen Einheit der ehelichen Gemeinschaft die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der beiden Ehepartner als Erwerbs- und Verbrauchergemeinschaft nicht gesondert ermittelt werde, müssten auch im Bezugsverfahren die Steuerschulden gesamthaft und nicht bloss anteilmässig für jeden Ehegatten gesondert bezogen werden können.²⁷ Aus steuerrechtlicher Sicht ist die Solidarhaftung die konsequente Fortführung der gemeinschaftlichen Veranlagung (Faktorenaddition) im Steuerbezug.²⁸ Ohne Solidarhaftung müssten das gesamthaft ermittelte Einkommen und Vermögen der Ehegatten im Bezugsverfahren wieder aufgeschlüsselt und auf 2 Steuerrechnungen verteilt werden.

Gegen die Solidarhaftung wird aus eherechtlicher Sicht eingewendet, dass die Steuerschulden nicht zu den «laufenden Bedürfnissen der Familie» iSv Art. 166 Abs. 1 ZGB zu zählen seien, weshalb die Solidarhaftung für die Gesamtsteuer mit fundamentalen Wertungen des Zivilrechts kollidiere.²⁹ Diese Auffassung ist insofern unbegründet, als die Steuern auf denjenigen Einkünften, die für die laufenden Bedürfnisse der Familie verbraucht werden, einen genügend nahen Konnex zum täglichen Bedarf aufweisen, um den laufenden Bedürfnissen der Familie zugeordnet zu werden.³⁰ Demgegenüber lässt sich die Solidarhaftung für Steuern auf Einkünften und Vermögen, die nicht für die laufenden Bedürfnisse der Familie verwendet werden, sondern in persönliche Hobbys fliessen oder zur individuellen Vermögensbildung dienen, eherechtlich nur schwer begründen. Auch lässt sich die Solidarhaftung für die Vermögenssteuer – insbesondere beim Güterstand der Gütertrennung – nicht mit der Anwartschaft auf die Hälfte des gegenseitigen Vorschlags rechtfertigen.

22 Vgl. MADÖRIN, Materialsammlung zum neuen Baselstädtischen Steuergesetz 2001, S. 57; SIMONEK, § 14 StG BL N 2.

23 Vorgeschlagen vom EJPD, das die ursprüngliche Fassung des EFD unter Berücksichtigung des Eherechts abgeändert hatte.

24 «Es soll nicht so sein, dass ein Teil der Eheleute, sei das nun der Mann oder die Frau, sein Geld ausgibt, ohne an die noch fällig werdenden Steuern zu denken, dass er oder sie sich teure Hobbys leisten kann. Und wenn es ans Bezahlen der Forderungen des Staates geht, verlässt sich sie oder er auf den Partner oder die Partnerin, welche oder welcher dann eben solidarisch seine bzw. ihre Zeche auch bezahlt (...) Es ist auch klar, dass in einer gut funktionierenden Ehe jeder Teil dem andern aushilft, wenn er gerade keine flüssigen Mittel zur Verfügung hat. Aber jeder soll das freiwillig tun können und nicht durch das Steuergesetz dazu gezwungen werden» (Votum Ursula Ulrich-Vöggtlin, AB N 1987 II, S. 1734).

25 Vgl. MADÖRIN, Materialsammlung zum neuen Baselstädtischen Steuergesetz 2001, S. 57.

26 Art. 13 Abs. 1 DBG; § 22 Abs. 1 StG AG; Art. 16 Abs. 1 StG AI; Art. 15 Abs. 1 StG AR; Art. 15 Abs. 1 StG BE; Art. 13 Abs. 1 StG FR; Art. 12 Abs. 1 LIPP-I GE; Art. 12 Abs. 1 StG GL; Art. 13 Abs. 1 StG GR; § 20 Abs. 2 StG LU; Art. 53 Abs. 1 LI JU; Art. 15 Abs. 1 LCD NE; Art. 15 Abs. 1 StG NW; Art. 15 Abs. 1 StG OW; Art. 25 Abs. 1 StG SG; Art. 14 Abs. 1 StG SH; § 19 Abs. 1 StG SO; § 14 Abs. 1 StG SZ; § 16 Abs. 1 StG TG; Art. 12 Abs. 1 LT TI; Art. 17 Abs. 1 StG UR; Art. 14 Abs. 1 LID VD; Art. 10 Abs. 1 StG VS; § 13 Abs. 1 StG ZG; § 12 Abs. 1 StG ZH.

27 KS Familienbesteuerung/DBG, S. 6. Vgl. AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 13 DBG N 1; GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 9 DBG N 3.

28 S. vorne, Abschn. 2.1.

29 Vgl. MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 207; BEHNISCH, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, S. 28.; LOCHER, Art. 13 DBG N 4.

30 Vgl. LOCHER, Auswirkungen einer Scheidung/Trennung im Bereich der Steuern, S. 484 f.

Das Bundesgericht hat es wiederholt abgelehnt, in der Solidarhaftung der Ehegatten eine Verletzung der derogatorischen Kraft des Bundeszivilrechts (Ehe- und Familienrechts) zu erblicken. Zur Begründung wird ausgeführt, dass die öffentlich-rechtlichen Befugnisse der Kantone durch das Bundeszivilrecht nicht beschränkt werden, zumindest solange sie dem Sinn und Geist des Bundeszivilrechts nicht zuwiderlaufen (Art. 6 Abs. 1 ZGB), welches die wirtschaftliche Einheit der Familie zumindest im Grundsatz anerkenne. Schliesslich habe auch der Bundesgesetzgeber selbst in Art. 13 Abs. 1 DBG die Solidarhaftung der Ehegatten vorgeschrieben und damit eine mit der Haftungsregelung im Eherecht nicht vollständig übereinstimmende Regelung für die Haftung der Ehegatten im Steuerrecht als vertretbar erachtet.³¹

Die Solidarhaftung erlaubt den Steuerbezugsbehörden, von beiden Ehegatten die ganze Leistung zu verlangen. Bleibt die Leistung aus, steht es der Bezugsbehörde frei, den ganzen Steuerbetrag beim Ehemann oder bei der Ehefrau oder bei beiden einzutreiben.³² Sie wird sich dabei idR primär an denjenigen Ehegatten halten, den sie für leistungsfähiger einstuft. Sind die Ehegatten jedoch Miteigentümer oder Gesamteigentümer unteilbarer Sachwerte (z. B. einer Liegenschaft), so wird die Bezugsbehörde gut daran tun, beide Ehegatten gleichzeitig je einzeln – unter Hinweis auf die Solidarhaftung mit dem jeweils andern Ehegatten – für den ganzen Betrag zu betreiben, um später die zeitgleiche Verwertung des im Mit- oder Gesamteigentum beider Ehegatten stehenden Sachwertes zu ermöglichen. Beide Ehegatten bleiben dank der Solidarhaftung so lange für den ganzen Steuerbetrag verpflichtet, bis die ganze Forderung getilgt ist.

2.3.2 Aufhebbare Solidarhaftung

Die Solidarhaftung der Ehegatten war bei der Einführung des DBG keine Selbstverständlichkeit³³ und namentlich im Nationalrat umstritten. Schliesslich stimmte er ihr mit 96 zu 60 Stimmen in der heute gültigen Fassung von Art. 13 Abs. 1 und 2 DBG zu, nachdem die Solidarhaftung bei Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten wie auch bei Ehetrennung für aufhebbar erklärt worden war. Die meisten Kantone haben sich in ihren Steuergesetzen der Lösung des DBG, wenn auch in unterschiedlichen Ausgestaltungen, angeschlossen.

2.3.2.1 Aufhebung bei Zahlungsunfähigkeit

Die Aufhebung der Solidarhaftung bei Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten fand im Bund Eingang in Art. 13

Abs. 1 DBG, um damit einem durch die Solidarhaftung verursachten Härtefall begegnen zu können. Damit sollte verhindert werden, dass ein Ehegatte den auf seinen Partner entfallenden Anteil «quasi à fonds perdu» leistet, weil er den für seinen insolventen Partner geleisteten «Vorschuss» von diesem nicht mehr zurückerhält.³⁴ Der Regelung des Bundes folgend hebt die Zahlungsunfähigkeit auch gemäss den Steuergesetzen der Kantone Aargau, Bern, Freiburg, Genf, Glarus, Graubünden, Jura, Neuenburg, Nidwalden, Obwalden, St.Gallen, Schaffhausen, Solothurn, Schwyz, Thurgau, Tessin, Uri, Wallis, Zug und Zürich die Solidarhaftung der Ehegatten auf.³⁵

2.3.2.1.1 Umschreibung der Zahlungsunfähigkeit

Bei der Einführung des Begriffs der Zahlungsunfähigkeit in Art. 13 Abs. 1 DBG wurde warnend darauf hingewiesen, dass es sich hierbei um einen auslegungsbedürftigen Begriff handle.³⁶ Immerhin ist er aus andern Rechtsgebieten bekannt. So gewährt Art. 83 OR derjenigen Partei ein Leistungsverweigerungsrecht, deren eigener Anspruch wegen der Zahlungsunfähigkeit der anderen Partei gefährdet ist. Als zahlungsunfähig iSv Art. 83 OR gilt diejenige Partei, «die auf unbestimmte Zeit nicht über ausreichende Mittel verfügt, um ihre fälligen Verbindlichkeiten zu erfüllen (kurzfristiger finanzieller Engpass reicht nicht aus)». Dabei muss die Zahlungsunfähigkeit offenkundig sein; Befürchtungen und Vermutungen reichen nicht aus.³⁷ Ähnlich gewährt auch Art. 316 OR dem Darleiher ein Rücktrittsrecht, wenn der Borger nach Vertragsabschluss zahlungsunfähig wird. Dazu wird in der Literatur festgestellt: «Zahlungsunfähigkeit bedeutet nicht Konkurs. Es genügt eine vorübergehende Einstellung der Zahlungen».³⁸ Schliesslich räumt Art. 897 ZGB bei Zahlungsunfähigkeit des Schuldners dem Gläubiger ein (Not-)Retentionenrecht ein. Dabei gilt als zahlungsunfähig, wer «für absehbare Zeit nicht mehr über die notwendigen Zahlungsmittel verfügt, um seine Gläubiger zu

34 AB N 1987 II, S. 1735, Votum Vreni Spoerry.

35 § 22 Abs. 1 StG AG; Art. 15 Abs. 2 StG BE; Art. 13 Abs. 1 StG FR; Art. 12 Abs. 1 LIPP-I GE; Art. 12 Abs. 1 StG GL; Art. 13 Abs. 1 StG GR; Art. 53 Abs. 2 LI JU; Art. 15 Abs. 1 LCD NE; Art. 15 Abs. 1 StG NW; Art. 15 Abs. 1 StG OW; Art. 25 Abs. 1 StG SG; Art. 14 Abs. 1 StG SH; § 19 Abs. 1 StG SO; § 14 Abs. 1 StG SZ; § 16 Abs. 2 StG TG; Art. 12 Abs. 1 LT TI; Art. 17 Abs. 1 StG UR; Art. 10 Abs. 1 StG VS; § 13 Abs. 1 StG ZG; § 12 Abs. 1 StG ZH.

36 «Aber was soll das eigentlich heissen: <zahlungsunfähig>? Ist ein Gatte zahlungsunfähig, wenn bereits Verlustscheine vorhanden sind, wenn Beteiligungen laufen oder wenn er die Insolvenzerklärung abgegeben hat? Oder genügt ein bloss momentaner finanzieller Engpass, um ihn als zahlungsunfähig erscheinen zu lassen?» (AB N 1987 II, S. 1734, Votum Lili Nabholz).

37 Vgl. LEU, Art. 83 OR N 2 mwH.

38 Vgl. SCHÄRER, Art. 316 OR N 9 mwH.

31 BGE 122 I 145 ff.; BGer 2P.201/2005, 13.1.2006.

32 S. vorne, Abschn. 1.3.

33 S. vorne, Abschn. 2.2, insbes. Fn 23 und 24.

befriedigen (...). Nachgewiesen wird die Zahlungsunfähigkeit durch Nachweis der Konkursöffnung, der Ausstellung von Verlustscheinen, der Stellung eines Gesuches um oder Gewährung von Nachlass- oder Bankensundung, oder anderswie, z. B. durch Nachweis der Zahlungseinstellung.»³⁹

All diesen Bestimmungen ist gemeinsam, dass sie aus Billigkeitsgründen die Position des Gläubigers der infolge Zahlungsunfähigkeit des Schuldners gefährdeten Leistung zu schützen suchen, wenn sein eigener Rechtsanspruch ernsthaft gefährdet erscheint. Desgleichen ist der Regressanspruch des solventen Ehegatten gefährdet, der für die Gesamtsteuern belangt wird, wenn sein Partner zahlungsunfähig ist. Sinn und Zweck der Aufhebung der Solidarhaftung bei Zahlungsunfähigkeit im Steuerrecht lässt sich mit Sinn und Zweck von Art. 83 OR, Art. 316 OR oder Art. 897 ZGB vergleichen, weshalb der auf dem Boden des Zivilrechts in Lehre und Rechtsprechung definierte Begriff der Zahlungsunfähigkeit auf Art. 13 Abs. 1 DBG und die entsprechenden Normen der kantonalen Steuergesetze analog anwendbar ist.

Somit kann – muss aber nicht – Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten vorliegen, wenn er (definitive) Verlustscheine aufweist, der Konkurs über ihn eröffnet worden ist oder ein Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung abgeschlossen wurde. Seine Zahlungsunfähigkeit kann andererseits aber auch ohne Verlustscheine oder Konkursöffnung anerkannt werden, wenn andere schlüssige Merkmale nachgewiesen werden, die sein dauerndes Unvermögen belegen, seinen finanziellen Verpflichtungen nachzukommen. Klar ist, dass ein kurzer finanzieller Engpass nie zur Bejahung der Zahlungsunfähigkeit genügt; es muss sich dabei immer, soweit absehbar, um einen dauerhaften Zustand handeln.⁴⁰

2.3.2.1.2 Zahlungsunfähigkeit im Einzelfall

Die Umschreibung der Zahlungsunfähigkeit zeigt, dass der Begriff nach einer dem Einzelfall möglichst angemessenen Entscheidung verlangt, die alle erheblichen Umstände berücksichtigt, dabei aber objektiv, pflichtgemäss und sachlich begründet ist. Es ist zu beachten, dass die Aufhebung der Solidarhaftung bei Zahlungsunfähigkeit die Vermeidung eines Härtefalls bezweckt, somit der Einzelfallgerechtigkeit dient, jedoch keine Ungleichheiten schaffen darf. Die Schwierigkeiten in der

Beurteilung der Frage nach der Zahlungsunfähigkeit werden durch die folgenden exemplarischen Konstellationen veranschaulicht.

Trotz definitiver Verlustscheine soll sich ein Ehegatte dann nicht auf die Zahlungsunfähigkeit des andern Ehegatten berufen dürfen, wenn dessen Mittellosigkeit wesentlich auf Entreicherungen zu Gunsten der eigenen Familie beruht. In einem solchen Fall könnten die verschobenen Vermögenswerte ohne weiteres und relativ kurzfristig wieder an den Veräusserer zurückgeführt werden. Es würde Sinn und Zweck der Haftungsbeschränkung zuwiderlaufen, wenn die Zahlungsunfähigkeit durch denjenigen Ehegatten beansprucht werden könnte, zu dessen Gunsten der andere Ehegatte seine eigene Mittellosigkeit herbeigeführt hat.⁴¹

Die Frage der Zahlungsunfähigkeit ist auch dann mit besonderer Aufmerksamkeit zu prüfen, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, ein Ehegatte habe als Pfändungsschuldner verpönt, den so genannten paulianischen Anfechtungsklagen nach Art. 285 ff. SchKG unterliegende Rechtshandlungen vorgenommen. Soweit eine derartige verpönte Rechtshandlung vorliegen könnte, ist es auf jeden Fall vertretbar, strenge Anforderungen an den Nachweis der Zahlungsunfähigkeit zu stellen.⁴² Dem Zweckgedanken des Härtefalles folgend ist zu prüfen, ob derjenige Ehegatte, der sich zu seinen Gunsten auf die Zahlungsunfähigkeit des andern berufen will, von dessen verpönten Rechtshandlungen profitierte.

Auch ohne Hinweise auf ein verpöntes Rechtsgeschäft im Vorfeld einer fruchtlosen Pfändung bedeutet selbst das Vorliegen von definitiven Verlustscheinen nicht immer Zahlungsunfähigkeit. Gläubiger mit vergleichsweise geringen Forderungen schrecken nicht selten davor zurück, die beachtlichen Kostenvorschüsse für betriebsamtliche Verwertungshandlungen – namentlich für Liegenschaften – zu leisten und lassen sich ihre Forderungen stattdessen bis auf weiteres in einem Verlustschein verurkunden, während der Schuldner durchaus noch über Vermögenswerte verfügt.

Ein Überschuss der Passiven über die Aktiven bedeutet auch nicht notwendigerweise Zahlungsunfähigkeit im Sinn einer umfassenden Überschuldung, so wenig wie beim vollständigen Fehlen von Aktiven Zahlungsunfähigkeit anzunehmen ist, wenn ein so bedeutendes laufendes Einkommen vorhanden ist, dass sich eine (nennenswerte) pfändbare Quote ergibt.⁴³ Mit einer – hy-

39 Vgl. RAMPINI/SCHULIN/VOGT, Art. 897 ZGB N 2 mwH.

40 BGer 2C_709/2008 E 4.2, 2.4.2009; BGer 2C_306/2007 E 3.4, 13.12.2007; KS Familienbesteuerung/DBG, S. 6; Weisung der FD ZH – Bezug der Staats- und Gemeindesteuern Rz 56. Vgl. GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 13 DBG N 3; LOCHER, Art. 13 DBG N 15; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 13 N 9; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 12 StG ZH N 11; SCHORNO, § 22 StG AG N 5.

41 BGer 2P.67/2003 E 3.3, 12.8.2003; BGer 2C_709/2008 E 4.2, 2.4.2009.

42 BGer 2P.67/2003 E 3.2, 12.8.2003.

43 BGer 2C_306/2007 E 4.3, 13.12.2007 (publiziert in ZStP 2008 S. 55 ff.); vgl. den diesem Bundesgerichtsurteil zu Grund lie-

pothetischen – Berechnung der pfändbaren Quote soll geprüft werden, ob der Regressanspruch des solventen Ehegatten gegenüber seinem Partner durchsetzbar wäre oder aber objektiv tatsächlich gefährdet scheint.⁴⁴ Dabei ist das Total des betriebsrechtlichen Bedarfs beider Ehegatten dem Total des Einkommens beider Ehegatten gegenüberzustellen, wobei ein allfälliger Überschuss prozentual im Verhältnis des jeweiligen Einkommens auf die beiden Ehegatten aufzuteilen ist, da die Ehegatten gemeinsam, ein jeder nach seinen Kräften, für den Unterhalt der Familie zu sorgen haben (Art. 163 ZGB). Der Anteil des (angeblich) zahlungsunfähigen Ehegatten an diesem Freibetrag entspricht der pfändbaren Quote.⁴⁵ Selbstverständlich müssen dabei gegebenenfalls auch die laufenden Pfändungen anderer Gläubiger des (angeblich) zahlungsunfähigen Ehegatten berücksichtigt werden. Immerhin geniesst der Ehegatte des Schuldners das Anschlussprivileg gemäss Art. 111 SchKG.

Auch eine Konkursöffnung beweist nicht generell und unbesehen der Eigenart des konkreten Falles die Zahlungsunfähigkeit. Mit der Konkursöffnung fällt zwar alles pfändbare Vermögen des Schuldners bis zum Schluss des Konkursverfahrens in die Konkursmasse, die zur Befriedigung der Gläubiger dient (Art. 197 SchKG). Allerdings gehören zum anfallenden Vermögen nur diejenigen Werte, die der Schuldner nicht erarbeiten muss. Keinen Vermögensanfall bildet das Erwerbseinkommen, das der Schuldner nach der Konkursöffnung erzielt. Über seinen Arbeitserwerb kann der Schuldner ab Konkursöffnung frei verfügen. Selbst Ersparnisse, die der Schuldner während des laufenden Konkursverfahrens aus seinem Arbeitserwerb bildet, stellen nicht «anfallendes Vermögen» dar.⁴⁶ Es ist deshalb möglich, dass eine nach der Konkursöffnung gegen den konkursiten Ehegatten begründete Regressforderung⁴⁷ unberührt vom laufenden Konkursverfahren mittels Lohnpfändungen erfolgreich vollstreckt werden kann, sofern der konkursite Ehegatte in dieser Zeitspanne über namhafte Einkünfte verfügt.

Auch gilt es zu beachten, dass die Wirkungen von Konkursverlustscheinen im Vergleich zu Pfändungsverlustscheinen weniger weit reichend sind. So kann ein Konkursverlustscheingläubiger eine neue Betreuung gegen den Konkursiten erst wieder anheben, wenn dieser seit seinem Konkurs zu neuem Vermögen gekommen ist (Art. 265 Abs. 2 Satz 2 SchKG). Während sich somit der Konkursverlustscheingläubiger die Einrede mangelnden neuen Vermögens entgegenhalten lassen muss, womit dem Konkursiten eine standesgemässe Lebensführung ermöglicht werden soll (Art. 265a SchKG), kann sich der Gläubiger einer nach Abschluss des Konkursverfahrens entstandenen Forderung innerhalb der gewöhnlichen betriebsrechtlichen Schranken am Schuldner schadlos halten. Dementsprechend ist der solvente Ehegatte, dessen Regressforderung nach Abschluss des Konkursverfahrens entsteht, gegenüber den Inhabern von Konkursverlustscheinforderungen privilegiert.

Schliesslich ist auch regelmässig darauf zu achten, ob der (angeblich) zahlungsunfähige Ehegatte aus objektiv nicht nachvollziehbaren Motiven selbst Einfluss auf den ihm ausbezahlten Lohn genommen hat, beispielsweise als Eigentümer oder Verwaltungsrat seiner eigenen Firma oder der Firma seines Ehegatten.⁴⁸

Zurückhaltung bei der Annahme einer Zahlungsunfähigkeit ist schliesslich angezeigt, wenn einzig Schulden der öffentlichen Hand, nicht aber solche der privaten Gläubiger unbezahlt blieben.⁴⁹

Demgegenüber würde es sich unter bestimmten Umständen rechtfertigen, Zahlungsunfähigkeit in denjenigen Kantonen, die neben der Zahlungsunfähigkeit nicht zusätzlich noch die Aufhebung der Solidarhaftung zufolge Trennung oder Scheidung kennen,⁵⁰ auch ohne Verlustscheine oder Konkursöffnung anzuerkennen, wenn ein Ehegatte unbekanntem Aufenthalts, allenfalls im Ausland ist, wenn dadurch die Rechtsverfolgung stark erschwert und sich das Rückgriffsrecht des für die Gesamtsteuerschuld belangten Ehegatten als illusorisch erweist.

Abschliessend bleibt zur Berücksichtigung der besonderen Umstände des Einzelfalles anzumerken, dass die Berufung auf die Zahlungsunfähigkeit immer auch unter dem Vorbehalt des Rechtsmissbrauchs steht.⁵¹

genden Entscheid der FD ZH vom 21.5.2007 unter www.ZHEntscheide.zh.ch, Geschäftsnummer B 17/2007.

44 «Deswegen ist die Solidarhaftung in allen jenen Fällen zu vertreten, in denen der Ehegatte eine Chance hat, seine Forderung gegenüber seinem Partner wieder eintreiben zu können. Dann wird die Frage, wer der Verursacher der Steuerschuld ist, auf die innereheliche Ebene verlegt» (AB N 1987 II, S. 1736, Votum Vreni Spoerry).

45 BGE 116 III 77 f., 114 III 15 f. Vgl. AMONN/WALTHER, Grundriss des Schuldbetriebs- und Konkursrechts, § 23 N 66; VONDER MÜHLL, Art. 93 SchKG N 34.

46 BGE 121 III 383. Vgl. AMONN/WALTHER, Grundriss des Schuldbetriebs- und Konkursrechts, § 40 N 13 f.; HANDSCHIN/HUNKELER, Art. 197 SchKG N 84 ff.

47 Die Regressforderung entsteht mit Bezahlung der Gesamtsteuerschuld (s. Art. 149 Abs. 1 OR).

48 BGer 2C_709/2008 E 4.4, 2.4.2009.

49 BGer 2C_709/2008 E 4.4, 2.4.2009.

50 Graubünden, Neuenburg, Nidwalden, Obwalden, St.Gallen, Schaffhausen, Solothurn und Zürich.

51 Vgl. SCHORNO, § 22 StG AG N 5 mwH.

2.3.2.1.3 Antragsberechtigung

Die Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten ist nur auf entsprechendes Begehren hin zu berücksichtigen.⁵² Die Aufhebung der solidarischen Haftung bei Zahlungsunfähigkeit rechtfertigt sich damit, dass der solvente Partner eines zahlungsunfähigen Ehegatten Gefahr läuft, dessen Anteil an der Gesamtsteuer à fonds perdu zu leisten.⁵³ Es hat deshalb auch regelmässig nur der solvente Ehegatte ein schutzwürdiges Interesse daran, eine Haftungsverfügung zu erhalten. Demjenigen Ehegatten, der sich auf seine eigene Zahlungsunfähigkeit berufen will, mangelt es insofern an einem schutzwürdigen Interesse, als sein Rückgriffsrecht gegenüber dem solventen Ehegatten nicht gefährdet ist. Nachdem das Regressrecht zudem erst mit der Zahlung des auf den andern Ehegatten entfallenden Anteils an der Gesamtschuld entsteht (Art. 149 Abs. 1 OR), wäre seine (angebliche) Zahlungsunfähigkeit auf Grund der tatsächlich erfolgten Zahlung widerlegt.

2.3.2.1.4 Zuständigkeit

Die Frage, ob der berechtigte Ehegatte den Antrag zur Aufhebung der Solidarhaftung im Veranlagungs- oder im Bezugsverfahren erheben darf, wird kontrovers diskutiert. Die früher von den Steuerbehörden des Kantons Zürich unter dem altrechtlichen Haftungsregime, das an der Einkommensdifferenz der Ehegatten anknüpfte,⁵⁴ vertretene Ansicht, die Berufung auf eine anteilmässige Haftungsbegrenzung müsse bereits im Veranlagungsstadium erfolgen, wurde vom Bundesgericht zurückgewiesen, da sie «weder im Gesetzeswortlaut noch in der gesamten Regelungssystematik eine Stütze» finde. Vielmehr gehe es darum, «allzu grosse Härten zu vermeiden», welcher Schutzgedanke seines Sinngehaltes beraubt würde, wenn der Härtefall bereits im Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden müsste.⁵⁵ Diese Überlegung gilt erst recht bei einer als Härtefall anerkannten Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten, ist doch diese – anders als die Einkommensdifferenz – nicht immer schon im Veranlagungsverfahren aus der Steuererklärung selbst ersichtlich. Darüber hinaus hat das Bundesgericht klargestellt, dass die Ehegattenhaftung eine

Frage des Steuerbezugs und nicht der Veranlagung ist.⁵⁶ Vor der Festlegung der Anteile an der Gesamtsteuer, die nach dem Wegfall der Solidarhaftung jedem Ehegatten zur Bezahlung bleiben, muss als Folge der zwingend vorgeschriebenen Gemeinschaftsbesteuerung die Gesamtsteuer festgelegt werden,⁵⁷ die sich wiederum erst auf Grund der rechtskräftigen Einschätzung ermitteln lässt. Die Zuständigkeit der Einschätzungsbehörden endet aber mit Eintritt der Rechtskraft einer Einschätzung, weshalb die Frage der Haftung von Ehegatten für die rechtskräftig festgesetzten Gesamtsteuern in die Zuständigkeit der Bezugsbehörden fällt.⁵⁸

2.3.2.1.5 Beweislast

Der Nachweis der Zahlungsunfähigkeit des andern Ehegatten muss im Sinn einer steuermindernden Tatsache vom Antragsteller erbracht werden.⁵⁹

2.3.2.1.6 Aufhebung für alle offenen Steuern

Der Wegfall der Solidarhaftung zufolge Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten gilt gemäss allgemeiner Auffassung für alle noch offenen Steuerforderungen, obschon dies in ihrem Wortlaut weder Art. 13 Abs. 1 DBG noch die Formulierungen der analogen Regelung in den kantonalen Steuergesetzen zum Ausdruck bringen. Diese Rückwirkung scheint auf Grund des Zweckgedankens – Schutz des solventen Ehegatten vor einer Zahlung à fonds perdu zu Gunsten des zahlungsunfähigen Partners – für selbstverständlich genommen zu werden.⁶⁰ Die Materialien zum DBG stützen diese Auffassung, nachdem in der Nationalratsdebatte zwar festgestellt wurde, «dass in den Fragen der Rückwirkung der Haftung Unsicherheit besteht»,⁶¹ eine grammatikalische Präzisierung resp. Verdeutlichung zu Gunsten der Rückwirkung jedoch nur im Fall der Ehetrennung,⁶² nicht aber bei Zahlungsunfähigkeit, als notwendig erachtet wurde. Der Gesetzgeber ging davon aus, dass es einer solchen Klarstellung für den Fall der Zahlungsunfähigkeit nicht bedürfe.⁶³

52 Vgl. GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 13 DBG N 4; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 12 StG ZH N 12; JAQUES/SALOMÉ, Art. 13 DBG N 10; a. M. SCHORNO, § 22 StG AG N 7, der die Anrechnung einer Zahlung auf den individuellen Steueranteil bei offenkundiger Zahlungsunfähigkeit ohne entsprechenden Antrag erwähnt.

53 S. vorne, Abschn. 2.3.2.1.

54 Gemäss Fassung von § 15 aStG ZH (vom 8.7.1951) entfiel die Solidarhaftung, wenn ein Ehegatte im betreffenden Steuerjahr weniger als ein Drittel des Erwerbseinkommens des andern erzielt hat.

55 BGer 2P.30/2001 E 4b/d, 20.7.2001.

56 BGer 2P.30/2001 E 2b, 20.7.2001.

57 S. vorne, Abschn. 2.1.

58 StRK I ZH 1ST.2007.77 E 2b, 31.5.2007; Weisung der FD ZH – Bezug der Staats- und Gemeindesteuern Rz 57; a. M. GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 13 DBG N 5; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 13 DBG N 11; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 12 StG ZH N 13.

59 BGer 2C_709/2008 E 4.3, 2.4.2009; BGE 133 II 153 E 4.3; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 132 StG ZH N 90.

60 Weisung der FD ZH – Bezug der Staats- und Gemeindesteuern Rz 59; GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 13 DBG N 2; JAQUES/SALOMÉ, Art. 13 DBG N 9; SCHORNO, § 22 StG AG N 5; LEUCH/KÄSTLI, Art. 15 StG BE N 4; LOCHER, Art. 13 DBG N 15.

61 AB N 1987 II, S. 1736, Votum Vreni Spoerry.

62 S. hinten, Abschn. 2.3.2.2.

63 Vgl. SCHORNO, § 22 StG AG N 5.

Eine rückwirkende Aufhebung der Solidarhaftung ist indessen «inkonsequent und nicht systemkonform».⁶⁴ Ist die Solidarhaftung für die Steuerschuld einer bestimmten Periode gegeben, so müsste sie naturgemäss für diese Periode bestehen bleiben, es sei denn, der Gesetzgeber habe ausdrücklich eine rückwirkende Aufhebung stipuliert. Systemkonform wäre es, wenn bei Zahlungsunfähigkeit die Steuerperioden ab Eintritt der Zahlungsunfähigkeit keiner Solidarhaftung mehr unterliegen würden. Damit ginge der Schutz des solventen Ehegatten zwar weniger weit; entsprechend grösser müsste dafür sein Interesse an einer rechtzeitigen, periodenkonformen Bezahlung der Gesamtsteuer unter Einbezug des andern Gatten sein. Es ist jedenfalls nicht zu übersehen, dass der rückwirkenden Aufhebung der Solidarhaftung für alle im Zeitpunkt der Zahlungsunfähigkeit noch offenen Steuern auch etwas Zufälliges anhaftet. Nachdem die Materialien zum DBG aber keine Zweifel an der Absicht des Gesetzgebers zulassen, die Solidarhaftung bei Zahlungsunfähigkeit rückwirkend entfallen zu lassen, beansprucht die historische Auslegung Vorrang vor der systemkonformen Gesetzesauslegung. Die kantonalen Steuergesetze haben die Formulierung des DBG übernommen, weshalb sich im Sinn der «vertikalen Harmonisierung» die identische Auslegung rechtfertigt.

2.3.2.2 Aufhebung bei Trennung

Mit der Aufhebung der Solidarhaftung bei Ehetrennung wollte der Bundesgesetzgeber einem weiteren Härtefall entgegenwirken. Die Unsicherheiten bezüglich der Frage einer Rückwirkung wurde im Bund durch Art. 13 Abs. 2 DBG geklärt, worin ausdrücklich festgehalten wird, dass bei rechtlich oder tatsächlich getrennter Ehe die Solidarhaftung auch für alle noch offenen Steuern entfällt. Der Wortlaut dieser Bestimmung ist eindeutig und deckt sich mit der Absicht des Bundesgesetzgebers bei der Legiferierung von Art. 13 Abs. 2 DBG.⁶⁵ Die Formulierung von Art. 13 Abs. 2 DBG wurde von den Kantonen Aargau, Bern, Freiburg, Genf, Glarus, Jura, Schwyz, Thurgau, Tessin, Uri, Wallis und Zug in ihren

Steuergesetzen praktisch wörtlich übernommen.⁶⁶ Dementsprechend muss auch in diesen Kantonen die tatsächliche oder rechtliche Trennung eine (automatische) Aufhebung der Solidarhaftung der Ehegatten für alle im Zeitpunkt der Trennung noch offenen Steuern zur Folge haben. Dies hat das Verwaltungsgericht des Kantons Freiburg angesichts der mit Art. 13 Abs. 2 DBG identischen Formulierung von Art. 13 Abs. 2 StG FR und unter Hinweis auf das in der Lehre unbestrittene Verständnis von Art. 13 Abs. 2 DBG erkannt, nachdem die kantonalen Steuerbehörden einem getrennt lebenden Ehegatten die rückwirkende Aufhebung der Solidarhaftung versagt hatten: «L'on voit mal comment l'on pourrait logiquement s'écarter de cette interprétation que donne la doctrine de l'art. 13 al. 2 LIFD».⁶⁷

Auch wenn weder Wortlaut noch gesetzgeberische Absicht Zweifel am Sinngehalt von Art. 13 Abs. 2 DBG und den entsprechenden kantonalen Bestimmungen zulassen, ist damit dennoch nicht gesagt, diese Regelung sei in der Sache selbst logisch oder gar zwingend.⁶⁸

2.3.2.3 Keine Aufhebung bei Trennung

Im Wortlaut der Steuergesetze der Kantone Graubünden, Luzern, Neuenburg, Nidwalden, Obwalden, Schaffhausen, Solothurn, St.Gallen, Waadt und Zürich findet sich keine Klärung iSv Art. 13 Abs. 2 DBG, wonach bei Trennung die Solidarhaftung für alle noch offenen Steuern entfällt.⁶⁹ Ebenso wenig findet sich eine Klarstellung im Sinn der Steuergesetze der Kantone Appenzell Auser rhoden und Innerrhoden, wonach bei Trennung oder Scheidung die Solidarhaftung für noch offene Steuerschulden aus der gemeinsamen Steuerpflicht weiterhin andauert.⁷⁰ Vielmehr beschränkt sich der Wortlaut hier auf die folgenden, insgesamt gleichbedeutenden Formulierungen: «Ehegatten haften für die Steuerperioden, für die sie gemeinschaftlich besteuert werden, solidarisch für die Gesamtsteuer»⁷¹ oder: «Gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten haften solidarisch»⁷² oder: «Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, haften solidarisch für die Gesamtsteuer»⁷³ oder: «Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe

64 BEHNISCH, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, S. 186; vgl. auch HARTL, Die verfahrensrechtliche Stellung der gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten und ihre Haftung, S. 178; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRER, § 15 aStG N 3.

65 «(...) damit ganz klar wird, dass im Falle einer faktischen Trennung der Ehegatte auch rückwirkend nicht mehr für die verbliebenen Schulden des Partners haftet» (AB N 1987 II, S. 1736, Votum Vreni Spoerry); KS Familienbesteuerung/DBG, S. 7; GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 13 DBG N 9; JAQUES/SALOMÉ, Art. 13 DBG N 18; LOCHER, Art. 13 DBG N 14; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 222; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 13 DBG N 8.

66 § 22 Abs. 2 StG AG; Art. 15 Abs. 2 StG BE; Art. 13 Abs. 2 StG FR; Art. 12 Abs. 2 LIPP-I GE; Art. 12 Abs. 2 StG GL; Art. 53 Abs. 2^{bis} LI JU; § 14 Abs. 1 StG SZ; § 16 Abs. 3 StG TG; Art. 12 Abs. 2 LT TI; Art. 17 Abs. 2 StG UR; Art. 10 Abs. 2 StG VS; § 13 Abs. 2 StG ZG.

67 StE 2006 B 13.5 Nr. 6 E 2c mwH.

68 S. hinten, Abschn. 2.3.2.3.

69 S. vorne, Abschn. 2.3.2.2.

70 S. hinten, Abschn. 2.3.3.

71 Art. 13 Abs. 1 StG GR.

72 Art. 15 Abs. 1 StG NW; Art. 25 Abs. 1 StG SG.

73 Art. 15 Abs. 1 StG OW; § 19 Abs. 1 StG SO.

leben, haften solidarisch für die Gesamtsteuer»⁷⁴ oder: «Die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten haften solidarisch für die Gesamtsteuer»⁷⁵ oder: «Les époux qui vivent en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt»⁷⁶. Dies wirft die Frage auf, ob einer solchen Formulierung entnommen werden dürfe, dass die Solidarhaftung bei Trennung oder Scheidung für alle noch offenen Steuern entfalle. Während sich die Befürworter einer Aufhebung der Solidarhaftung für alle im Zeitpunkt der Trennung noch offenen Steuerschulden darauf berufen, die Solidarhaftung setze die rechtlich und tatsächlich ungetrennte Ehe voraus, weshalb bei Trennung jede Haftung entfallen müsse,⁷⁷ betonen die Gegner die Systemwidrigkeit einer rückwirkenden Aufhebung der Solidarhaftung⁷⁸ und deren Ungleichbehandlung gegenüber ungetrennten Ehegatten.⁷⁹

Besteht Unklarheit über die Tragweite eines Rechtssatzes, so muss sein Sinn durch Auslegung ermittelt werden. Zur Anwendung gelangen die grammatikalische, historische, zeitgemässe, systematische und teleologische Auslegungsmethode, die untereinander als grundsätzlich gleichwertig gelten. Demgegenüber treten die formalen Auslegungsregeln (Umkehrschluss, Analogieschluss etc.) in den Hintergrund, bis durch methodische Auslegung geklärt ist, ob eine offene Frage qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers darstellt oder aber eine Gesetzeslücke vorliegt. Aus dem Schweigen des Gesetzes darf erst dann auf eine negative Entscheidung des Gesetzgebers geschlossen werden, wenn sachliche Gründe dafür vorliegen.⁸⁰

Der Wortlaut, wonach in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten solidarisch für die Gesamtsteuer haften, ist ungenau, da er nicht präzise zwischen Schuld und Haftung unterscheidet und damit grundsätzlich 2 Lesarten zulässt: Einerseits kann aus der Formulierung herausgelesen werden, dass die Haftung (d. h. das Einstehenmüssen) jedes Ehegatten mit der Trennung wegfallt und jeder Ehegatte nach der Trennung nur noch für seine eigene Steuerschuld belangt werden könne. Wird jedoch an die Schuld angeknüpft, so er-

gibt sich, andererseits, dass für eine zufolge ungetrennter Ehe entstandene Gesamtsteuerschuld beide Ehegatten solidarisch haften – welche Feststellung keine Selbstverständlichkeit ist⁸¹ – und dementsprechend jeder Ehegatte für die bis zur Trennung aufgelaufene Gesamtsteuerschuld bis zu deren vollständiger Tilgung belangt werden kann. Das Bundesgericht schützte diese letztere Lesart einer analogen Bestimmung im früheren Steuergesetz des Kantons Appenzell Ausserrhodens⁸² und lehnte eine dagegen erhobene Willkürklage ab.⁸³

Das bis Ende 1998 gültige Zürcher Steuergesetz regelte die Haftung der Ehegatten in der Grundsatznorm in identischer Art und Weise wie das geltende Zürcher Steuergesetz.⁸⁴ In Rechtsprechung und Lehre war dabei anerkannt, dass die Haftung für die Steuerschuld einer bestimmten Periode bestehen bleibt, auch wenn die Familienbesteuerung wegfällt.⁸⁵

Rahmen und Ziel der Steuergesetzrevision von 1997 im Kanton Zürich war die Umsetzung des Harmonisierungsrechts. Der Gesetzgeber erachtete dabei einen weitgehenden Verzicht auf nicht durch die Harmonisierung bedingte materielle Gesetzesänderungen als angezeigt.⁸⁶ Vor diesem Hintergrund kann davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber im Bereich der vom Harmonisierungsgesetz nicht vorgegebenen Frage der Solidarhaftung⁸⁷ an der bisherigen Haftung der Ehegatten für Steuerschulden aus gemeinsamer Steuerpflicht festhalten wollte. Zwar wollte der Gesetzgeber im Ersten Teil des Steuergesetzes vom 8.6.1997 «im grossen und ganzen» auch dem DBG folgen, allerdings nur, «soweit dies vertretbar erscheint».⁸⁸ Bei dieser Intention des Gesetzgebers kann der Umstand, dass § 12 StG ZH keine Bestimmung enthält, die Art. 13 Abs. 2 DBG entspricht, als qualifiziertes Schweigen verstanden werden, zumal der Gesetzgeber den Haftungsbestimmungen grosse Bedeutung beimessen wollte,⁸⁹ und deshalb davon ausgegangen werden darf, dass er ihnen auch 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.

74 Art. 14 Abs. 1 StG SH.

75 § 12 Abs. 1 StG ZH.

76 Art. 15 Abs. 1 LCD NE; Art. 14 Abs. 1 LID VD.

77 Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 12 StG ZH N 9; StRK I ZH, 1 ST.2007.77, 31.5.2007, S. 5 f.

78 Vgl. BEHNISCH, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, S. 185; JAUQUES/SALOMÉ, Art. 13 DBG N 20; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 222; FD ZH B 17/2007, 21.5.2007 (unter: www.ZHEntscheidung.zh.ch).

79 MASMEJAN/MASMEJAN, Art. 14 LID VD N 16.

80 Vgl. MEIER-HAYOZ, Art. 1 ZGB N 2 ff., 22 ff., 38 ff., 131 ff., 255 ff.

81 S. vorne, Abschn. 2.2 und 2.3.1.

82 Art. 5 Abs. 4 aStG AR.

83 BGE 122 I 139.

84 § 15 Abs. 1 aStG ZH (vom 8.7.1951): «Die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten haften solidarisch für die Gesamtsteuer».

85 StRK I ZH, 2.11.1983, StE 1984 B 13.5 Nr. 1. Vgl. REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, § 15 aStG ZH N 3.

86 Weisung zur Revision des Steuergesetzes, S. 1422.

87 S. vorne, Abschn. 2.3.

88 Weisung zur Revision des Steuergesetzes, S. 1427.

89 Weisung zur Revision des Steuergesetzes, S. 1429 f.

Dass dem keineswegs so ist, zeigen nicht nur die verschiedenen Lesarten des Wortlautes von Art. 13 Abs. 1 Satz 1 DBG, der mit § 12 Abs. 1 Satz 1 StG identisch ist, sondern auch die Tatsache, dass man sich im eidg. Parlament bei der Beratung des DBG unsicher war, ob die Aufhebung der Solidarhaftung bei der Trennung der Ehe auch für die alten, während der Dauer des Zusammenlebens entstandenen Steuern gelte.⁹⁰ Dass der zürcherische Gesetzgeber und die Gesetzgeber der Kantone Graubünden, Luzern, Neuenburg, Nidwalden, Obwalden, Schaffhausen, Solothurn, St.Gallen auf diese Klarstellung einer offensichtlich kontroversen Frage verzichteten, im Übrigen aber Art. 13 DBG wörtlich oder zumindest analog übernahmen, spricht für eine bewusste Distanzierung von der Lösung des Bundes, nach dessen Regelung die solidarische Haftung rückwirkend für alle offenen, gemeinsamen Steuerschulden entfällt. Diese Gesetzgeber (ohne Waadt⁹¹) beschränkten sich darauf, die Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten als Kriterium für die Aufhebung der Solidarhaftung zu wählen. Im Übrigen schien es ihnen aber nicht vertretbar, die einmal entstandene Haftung für die Steuerschuld einer bestimmten Periode rückwirkend dahinfallen zu lassen.

Die rückwirkende Aufhebung der Solidarhaftung ist «contraire au système»⁹² oder «inkonsequent und nicht systemkonform»⁹³. Es haftet ihr auch etwas Zufälliges⁹⁴ und im Vergleich zur Behandlung ungetrennt lebender Ehegatten Rechtsungleiches⁹⁵ an. Im Gegensatz zum «Härtefall» der Zahlungsunfähigkeit kann im Fall einer Trennung auch nicht gesagt werden, es bestehe für den belangten Ehegatten kaum mehr die Möglichkeit, den für den andern Teil bezahlten Anteil an der Gesamtsteuer auf dem Regressweg wieder zurückzuerhalten. Es liegt vielmehr in der Natur einer Trennung,⁹⁶ dass sich die Ehegatten dabei regelmässig auch über die Aufteilung der Verpflichtungen (beispielsweise Miet- oder Hypothekarschulden), die sie als Solidarschuldner eingegangen sind,

verständigen müssen,⁹⁷ auch wenn dadurch «eine Scheidung oder Trennung sicher nicht vereinfacht» wird.⁹⁸

Es sprechen somit insgesamt überwiegende Gründe dafür, dass bei einer Trennung oder Scheidung der Ehegatten die Solidarhaftung für die während des Zusammenlebens entstandenen Steuerschulden bis zur vollständigen Tilgung bestehen bleibt, sofern der Gesetzgeber nicht ausdrücklich deren rückwirkende Aufhebung stipuliert hat.

2.3.3 Nichtaufhebbare Solidarhaftung

Gemäss den Steuergesetzen der Kantone Appenzell Innerrhoden, Appenzell Ausserrhoden und Waadt⁹⁹ bleiben die Ehegatten unter allen Umständen für den Gesamtsteuerbetrag solidarisch haftbar, bis dieser voll bezahlt ist. Weder die Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten noch die Trennung der Ehe erlauben hier die Aufhebung der solidarischen Haftung. Die Kantone Appenzell Ausserrhoden und Innerrhoden haben dies je mit einer klaren Formulierung zum Ausdruck gebracht: «Die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten haften solidarisch für die Gesamtsteuer. Die solidarische Haftung für die während rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe aufgelaufenen Steuern bleibt auch nach einer Trennung oder Scheidung bestehen»¹⁰⁰ bzw.: «Bei Trennung oder Scheidung der Ehe dauert die Solidarhaftung für noch offene Steuerschulden aus der gemeinsamen Steuerpflicht weiterhin an»¹⁰¹.

Die Regelung im Kanton Waadt beschränkt sich demgegenüber auf die Feststellung, wonach die in einem gemeinsamen Haushalt zusammen lebenden Ehegatten solidarisch für die Gesamtsteuer haften: «Les époux qui vivent en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt».¹⁰² Ohne Zusatz iSv Art. 13 Abs. 2 DBG bleibt damit die solidarische Haftung der Eheleute für die bis zur Trennung oder Scheidung aufgelaufenen offenen Steuern bestehen.¹⁰³

Diese vergleichsweise strengeren Lösungen sind nach Auffassung des Bundesgerichts nicht zu beanstanden.¹⁰⁴

90 AB N 1987 II, S. 1736.

91 S. hinten, Abschn. 2.3.3.

92 Vgl. JAQUES/SALOMÉ, Art. 13 DBG N 20.

93 Vgl. BEHNISCH, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, S. 186; HARTL, Die verfahrensrechtliche Stellung der gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten und ihre Haftung, S. 178; vgl. auch REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, § 15 aStG ZH N 3; s. vorne, Abschn. 2.3.2.1.6.

94 «(...) puisqu'il est fonction de l'avancement des travaux de taxation et de la situation familiale des époux au moment de la perception de l'impôt global», JAQUES/SALOMÉ, Art. 13 DBG N 20.

95 Vgl. MASMEJAN/MASMEJAN, Art. 14 LID VD N 16.

96 Anders der Fall, wo sich der Partner «nach unbekannt» absetzt, s. dazu aber vorne, Abschn. 2.3.2.1.2.

97 FD ZH B 17/2007 E Id, 21.5.2007, s. www.ZHentscheide.zh.ch.

98 Vgl. LOCHER, Auswirkungen einer Scheidung/Trennung im Bereich der Steuern, S. 485.

99 Art. 15 Abs. 1 StG AR; Art. 16 Abs. 1 StG AI; Art. 14 LID VD.

100 Art. 15 Abs. 1 StG AR; in der früheren Fassung dieser Haftungsnorm fehlte der 2. Satz (s. Art. 5 Abs. 4 aStG AR [vom 27.4.1958] idF vom 27.4.1986).

101 Art. 16 Abs. 1 StG AI.

102 Art. 14 Abs. 1 LID VD.

103 S. vorne, Abschn. 2.3.2.3; MASMEJAN/MASMEJAN, Art. 14 LID VD N 16.

104 BGE 122 I 145 ff., BGer 2P.201/2005, 13.1.2006; s. auch vorne, Abschn. 2.3.

Auch die Expertenkommission zur Überprüfung des schweizerischen Systems der Familienbesteuerung schlug in ihrem Bericht 1998 eine – uneingeschränkte und unbegrenzte und damit über Art. 13 DBG hinausgehende – Solidarhaftung der Ehegatten vor.¹⁰⁵

Nicht aufhebbar ist die Solidarhaftung auch im Kanton Luzern. Sie wird jedoch insofern abgeschwächt, als jeder Ehegatte «höchstens für das Doppelte des auf sein Einkommen und Vermögen entfallenden Steueranteils» solidarisch haftbar ist. Dabei muss derjenige Ehegatte, der sich zu seinen Gunsten auf diese betragsmässige Begrenzung berufen will, den Nachweis erbringen, dass bestimmte Einkommens- und Vermögensteile dem andern Ehegatten zuzurechnen sind.¹⁰⁶

2.4 Aufteilung der Gesamtsteuer

2.4.1 Allgemeines

Sind die Voraussetzungen für eine Aufhebung der Solidarhaftung dargetan,¹⁰⁷ müssen die Anteile eines jeden Ehegatten an der Gesamtsteuer durch die Bezugsbehörden bestimmt werden. Dabei ist vom gesamten steuerbaren Einkommen und Vermögen gemäss der rechtskräftigen Einschätzung beider Ehegatten auszugehen; alsdann sind die Anteile jedes Ehegatten an der Gesamtsteuer festzulegen. Der Anteil eines Ehegatten entspricht dem Betrag, der sich aufgrund des Verhältnisses seines Reineinkommens zum ehelichen Gesamteinkommen ergibt. Zur Ermittlung dieses Verhältnisses werden nur die organischen Abzüge (Berufskosten) berücksichtigt und die anorganischen (Sozial-)Abzüge ausser Betracht gelassen.¹⁰⁸ Unbestritten ist, dass bei der Festlegung der individuellen Anteile eines jeden Ehegatten an der Gesamtsteuer im Bezugsverfahren auf keinen Fall mehr auf die rechtskräftige Einschätzung zurückgekommen werden kann.¹⁰⁹

2.4.2 Nach Ermessenseinschätzung

Auch im Fall einer Ermessenseinschätzung gilt, dass der Wegfall der Solidarhaftung im Rahmen des Steuerbe-

zugsverfahrens geltend gemacht werden kann. Die noch nicht erfolgte Zuordnung der Einkommens- und Vermögensbestandteile zu den Ehegatten kann im Bezugsverfahren nachgeholt werden.¹¹⁰ Bei der Bestimmung der jeweiligen Anteile an der Gesamtsteuer ist auch in diesem Fall von den rechtskräftigen Einschätzungsentscheiden auszugehen, auf welche im Steuerbezugsverfahren nicht mehr zurückgekommen werden kann. Das Haftungsverfahren dient nicht dazu, Versäumnisse von Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren, insbesondere das Nichteinreichen einer (vollständigen) Steuererklärung, zu korrigieren.

Liegt dem Steuerbezug eine Ermessenseinschätzung zu Grunde, so beruht das dabei festgesetzte steuerbare Einkommen und Vermögen auf einer (pflichtgemässen) Schätzung, also auf einer Sachverhaltsfeststellung durch Wahrscheinlichkeitsschluss. Das ermessensweise bestimmte Einkommen und Vermögen stimmt folglich idR nicht mit den tatsächlichen Werten überein. Dies hat zur Folge, dass es für die Festlegung der Quote eines Ehegatten im Haftungsverfahren nicht genügt, dessen effektives Einkommen bzw. Vermögen darzulegen. Vielmehr hat der Gesuchsteller auch die entsprechenden tatsächlichen Werte seines Ehegatten anzugeben und zu belegen. Nur so kann das für den Entscheid massgebliche Verhältnis der Anteile am Gesamteinkommen bzw. -vermögen ermittelt werden. Ist der um eine Haftungsverfügung nachsuchende Ehegatte dazu nicht in der Lage und ergeben sich auch keine objektiven Anhaltspunkte aus den Steuerakten, so hat er grundsätzlich die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen.¹¹¹ Es ist nicht Sache der zuständigen Steuerbehörde, den Sachverhalt von Amtes wegen zu erforschen oder Mutmassungen zu Gunsten des Gesuchstellers anzustellen. Die Anwendung dieser Regel setzt indes voraus, dass die beweisbelastete Partei in der Lage ist, den Beweis zu leisten. Ist ihr die Ermittlung steuermindernder Tatsachen aus Gründen, die sie nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar, sind die beweislos gebliebenen und damit ungewissen Tatsachen mittels Wahrscheinlichkeitsschluss – idR wiederum durch Schätzung – festzustellen. Falls daher für die tatsächlichen Einkommen eines der beiden oder beider Ehegatten der Beweis nicht erbracht werden kann, hat die Bezugsbehörde die Festlegung der Anteile nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Fehlen jegliche Anhaltspunkte, so erscheint im Zweifel in einem partnerschaftlich konzipierten Eherecht eine hälftige Aufteilung der Gesamtsteuerschuld auf beide Ehegatten als angemessen.

105 Vgl. JAQUES/SALOMÉ, Art. 13 DBG N 20; Bericht Familienbesteuerung, S. 23.

106 § 20 StG LU.

107 S. vorne, Abschn. 2.3.2.1 und 2.3.2.2.

108 Vgl. LOCHER, Art. 13 DBG N 18 mwH und N 19 (mit Berechnungsbeispiel); RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 13 DBG N 12; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 12 StG ZH N 14; SCHORNO, § 22 StG AG N 6 mwH; a. M. betreffend anorganische Abzüge: GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 13 DBG N 6 und N 7 (mit Berechnungsbeispiel).

109 BGer 2P.30/2001 E 4d, 20.7.2001; KS Familienbesteuerung/DBG, S. 6. Vgl. LEUCH/KÄSTLI, Art. 15 StG BE N 6; LOCHER, Art. 13 DBG N 17; JAQUES/SALOMÉ, Art. 13 DBG N 14.

110 BGer 2P.30/2001, 20.7.2001.

111 ZWEIFEL/CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht. Direkte Steuern, § 19 N 8 f.

2.4.3 Anrechnung bezahlter Anteile

Besondere Probleme stellen sich schliesslich auch bezüglich der Anrechnung bereits bezahlter Anteile, d. h. derjenigen Zahlungen an eine Gesamtsteuerschuld, die zu einem Zeitpunkt erfolgt sind, als die Ehegatten noch der Solidarhaftung unterlagen.¹¹² In der Literatur wird vorgeschlagen, dass bereits getätigte Zahlungen jenem Ehegatten anzurechnen seien, der sie geleistet hat oder für den sie geleistet worden sind.¹¹³ Andernorts wird postuliert, dass vorbehaltlose Zahlungen – ungeachtet der Person des Zahlenden – beiden Ehegatten nach Massgabe ihrer Haftungsanteile an der Gesamtsteuer gutgeschrieben werden sollen.¹¹⁴ Denkbar sei auch eine je hälftige Anrechnung, analog der Regelung diverser Steuergesetze im Fall der Steuerrückerstattung.¹¹⁵

Jede dieser Lösungen kann Argumente für sich in Anspruch nehmen; keine überzeugt restlos: Die Anrechnung zu Gunsten des zahlenden Ehegatten lässt sich mit dem rückwirkenden Charakter des Wegfalls der Solidarhaftung begründen, sofern die Formulierung von Art. 13 Abs. 2 DBG, wonach die Solidarhaftung «auch für alle noch offenen Steuerschulden» entfällt, auf die gesamte offene Steuerveranlagung und nicht nur auf die im Zeitpunkt des Wegfalls der solidarischen Haftung noch unbezahlten, ausstehenden Steuerschulden bezogen wird, was allerdings grammatikalisch, teleologisch und entstehungsgeschichtlich als eine zu extensive Auslegung erscheint.¹¹⁶ Die Anrechnung zu Gunsten beider Ehegatten nach Massgabe ihrer Haftungsanteile kann sich auf Art. 166 ZGB stützen, wonach jeder Ehegatte die eheliche Gemeinschaft für die laufenden Bedürfnisse vertritt. Allerdings können Steuerschulden nur soweit den laufenden Bedürfnissen der Familie zugeordnet werden, als sie auf Einkünften und Vermögen anfallen, die auch zu Gunsten der laufenden Bedürfnisse der Familie verwendet werden.¹¹⁷ Schliesslich trägt die Lösung einer hälftigen Anrechnung zu Gunsten beider Ehegatten wohl dem partnerschaftlich konzipierten Eherecht Rechnung und korreliert mit dem Grundgedanken des ordentlichen

Güterstandes der Errungenschaftsbeteiligung, dies jedoch unbesehen der konkreten Verhältnisse.

Die Frage der Anrechnung bereits bezahlter Anteile widerspiegelt die Problematik der Solidarhaftung der Ehegatten allgemein, insbesondere aber ihrer (systemwidrigen) rückwirkenden Aufhebung unter Annahme spezifischer Härtefälle.¹¹⁸ Alles in allem erscheint die anteilmässige Anrechnung einer unter dem Regime der Solidarhaftung geleisteten Zahlung im Verhältnis zu den in der Haftungsverfügung festgelegten Anteilen noch die sachgerechteste Lösung zu sein.¹¹⁹

3 Erbenhaftung

3.1 Zivilrecht und öffentlich-rechtliche Forderungen

3.1.1 Grundsatz

Im schweizerischen Erbrecht gilt der Grundsatz, dass die Erben für Schulden des Erblassers solidarisch haften (Art. 603 ZGB). Solidarität bedeutet, dass jeder einzelne Erbe für sämtliche vom Erblasser eingegangenen Verpflichtungen in Anspruch genommen werden kann (Art. 143 Abs. 1 OR).¹²⁰ Die Erben haften ausserdem mit ihrem gesamten Vermögen; die Haftung ist mithin nicht auf das ererbte Vermögen beschränkt, was in Art. 603 ZGB zwar nicht ausdrücklich erwähnt wird, sich aber schon aus Art. 639 Abs. 1 ZGB ergibt.¹²¹

Diese Haftungsregelung ist gewissermassen das Gegenstück zum für das schweizerische Erbrecht gültigen Prinzip der Universalsukzession, wonach beim Tod einer natürlichen Person alle übertragbaren Rechte und Pflichten auf dessen Erben übergehen.¹²² Ein Erbe riskiert somit, im Fall der Überschuldung der Erbschaft mit seinem gesamten Vermögen für die Verbindlichkeiten des Erblassers einstehen zu müssen und einen Verlust zu erleiden, statt einen Zugewinn zu erzielen.

112 S. demgegenüber für die Anrechnung von Zahlungen nach Wegfall der Solidarhaftung: StE 2003 B 99 Nr. 20 E 2.2.

113 BEHNISCH, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, S. 193 f.; StRK ZH, 25.9.2007 (nicht publ.).

114 HARTL, Die verfahrensrechtliche Stellung der gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten und ihre Haftung, S. 183; NStP 2005, S. 52; StRK ZH, 6.6.2005, StE 2006 B 135 Nr. 5; VGer ZH, 2.7.2008 (nicht publ.).

115 BÄHLER, Unterhalt bei Trennung und direkte Steuern, S. 21, unter Hinweis auf Art. 245 StG BE; vgl. auch §§ 179 und 180 StG ZH.

116 S. vorne, Abschn. 2.3.2.

117 S. vorne, Abschn. 2.3.1.

118 S. vorne, Abschn. 2.3.2.

119 S. vorne, Fn 114.

120 S. dazu auch hinten, Abschn. 3.3.4.

121 Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 560 ZGB N 14; SCHAUFELBERGER/KELLER, Art. 603 ZGB N 3; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 13 N 52; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 61 N 7.

122 Vgl. ESCHER/ESCHER, Einleitung N 4 und Art. 560 ZGB N 1 ff.; TUOR/PICENONI, vor Art. 560 ZGB N 2 ff.; SCHWANDER, Art. 560 ZGB N 2 und 5; PIOTET, Erbrecht, S. 14 f., 572 f.; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 4 N 6 und § 13 N 17 - 20; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 61 N 9 und § 76 N 2; HÄUPTLI, Art. 560 ZGB N 2.

3.1.2 Antritt der Erbschaft und Verlust der Erbenstellung

Obschon die gesetzlichen und die eingesetzten Erben die Erbschaft als Ganzes kraft Gesetzes mit dem Tod des Erblassers erwerben (Art. 560 Abs. 1 ZGB), räumt ihnen das Gesetz die Möglichkeit ein, im Nachhinein, aber mit Wirkung ex tunc, über den (vorbehaltlosen) Antritt der Erbschaft zu entscheiden. Die Erben können entweder die Erbschaft innert einer Frist von 3 Monaten ausschlagen (Art. 566 ff. ZGB) oder aber innert einer Frist von einem Monat ein öffentliches Inventar der Erbschaft verlangen und nach Abschluss des Inventars darüber befinden, ob sie diese vorbehaltlos oder unter öffentlichem Inventar annehmen oder aber ausschlagen möchten (Art. 580 ff. ZGB). Dadurch erfährt der Grundsatz der Unmittelbarkeit der Erbfolge bzw. des Eintritts der Erben in die Rechtsstellung des Erblassers eine Relativierung.¹²³

Schlägt ein Erbe die Erbschaft aus, so entfällt seine Erbenstellung und mit ihr die Haftung für die Schulden des Erblassers. Nimmt er die Erbschaft unter öffentlichem Inventar an, so haftet er grundsätzlich nur für die im Inventar verzeichneten Schulden, für diese jedoch mit seinem ganzen Vermögen (Art. 589 Abs. 3 ZGB). Für die nicht ins Inventar aufgenommenen Schulden haftet er dagegen grundsätzlich nicht mehr, wenn die Anmeldung durch den Gläubiger versäumt wurde (Art. 590 Abs. 1 ZGB). Das Gesetz macht jedoch zu Gunsten der Gläubiger gewichtige Ausnahmen: Ist entweder die Anmeldung der Forderung ohne eigene Schuld des Gläubigers oder die Aufnahme der Forderung trotz rechtzeitiger Anmeldung unterblieben, so haftet der Erbe immerhin soweit, als er aus der Erbschaft bereichert ist (Art. 590 Abs. 2 ZGB).

Ausnahmsweise haften jedoch sogar ausschlagende Erben in beschränktem Umfang für Schulden des Erblassers. Haben die zur Erbfolge berufenen Personen nämlich die Erbschaft eines zahlungsunfähigen Erblassers ausgeschlagen, so haften sie dessen Gläubigern insoweit, als sie vom Erblasser innerhalb der letzten 5 Jahre vor seinem Tod Vermögenswerte empfangen haben, die bei der Erteilung der Ausgleichung unterworfen wären (Art. 579 Abs. 1 ZGB). Damit soll verhindert werden, dass Gläubiger eines Erblassers, der sich seinen Erben gegenüber zu Lebzeiten freigebig gezeigt hat, zum Zeitpunkt seines Todes aber zahlungsunfähig geworden ist, leer ausgehen, weil die vorzeitig bedachten Erben sich

durch Ausschlagung der Ausgleichung entziehen.¹²⁴ Die Haftung erstreckt sich in diesem Fall nur, aber immerhin, auf die in zeitlich relativ naher Distanz zum Erbgang gemachten ausgleichungspflichtigen Zuwendungen. In der Lehre ist kontrovers, ob es für die Haftung allein auf den objektiven Charakter der Zuwendung ankommt oder ob ein allfälliger Ausgleichsdispens des Erblassers beachtlich ist. Nach richtiger, von der Mehrheit der Autoren und den Kommentatoren vertretener Ansicht ist allein die Natur der Zuwendung und nicht der erblasserische Wille ausschlaggebend, da es nicht in der Macht des Erblassers liegen darf, Zuwendungen, die objektiv ausgleichungspflichtig sind, von der Haftung auszunehmen.¹²⁵ Eine solche Lösung würde dem Missbrauch Tür und Tor öffnen und den Zweck der Bestimmung, nämlich dem Gläubiger ein Haftungssubstrat zu sichern, unterlaufen. Das Bundesgericht hat sich indes auf den gegenteiligen Standpunkt gestellt und unter Hinweis auf den Wortlaut der Bestimmung sowie auf die Gesetzessystematik erwo-gen, es entspreche nicht dem gesetzgeberischen Willen, die Haftung der Erben auch auf Zuwendungen auszudehnen, welche nach der Intention des Erblassers von der Ausgleichung befreit sind.¹²⁶ Zahlungsunfähigkeit wird angenommen, wenn der Nachlass überschuldet war.¹²⁷ Im Gegensatz zu den so genannten paulianischen Anfechtungsklagen nach Art. 285 ff. SchKG ist die subjektive Absicht des Erblassers, seine Gläubiger zu benachteiligen, keine Voraussetzung der Haftung.¹²⁸

Eine analoge Schutzbestimmung zu Gunsten der Gläubiger eines zahlungsunfähigen Erblassers existiert auch für den Fall des Erbverzichts iSv Art. 495 ZGB.¹²⁹ Die verzichtenden Erben können von den Gläubigern insoweit in Anspruch genommen werden, als sie für den Erbverzicht innerhalb der letzten 5 Jahre vor dem Tod des Erblassers aus dessen Vermögen eine Gegenleistung erhalten haben, allerdings im Unterschied zur Haftung bei der Ausschlagung nur insoweit, als sie im Zeitpunkt des Erbanges noch bereichert sind (Art. 497 ZGB).¹³⁰

123 Vgl. DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 15 N 1 f.; HÄUPTLI, Art. 560 ZGB N 31.

124 BGE 131 III 52 E 2.2. Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 579 ZGB N 1; TUOR/PICENONI, Art. 579 ZGB N 2; SCHWANDER, Art. 579 ZGB N 2; PIOTET, Erbrecht, S. 638; GÜBELI, Gläubigerschutz im Erbrecht, S. 73.

125 Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 579 ZGB N 7; TUOR/PICENONI, Art. 579 ZGB N 1; BREITSCHMID, Art. 497 ZGB N 1; GÜBELI, Gläubigerschutz im Erbrecht, S. 83.

126 BGE 131 III 56 f. E 4.2 mit Hinweis auf sein unveröffentlichtes Urteil C.43/1981 vom 18.5.1981. Gl. M. PIOTET, Erbrecht, S. 638 f.

127 Vgl. TUOR/PICENONI, Art. 579 ZGB N 6; PIOTET, Erbrecht, S. 638. 128 So ausdrücklich BGE 131 III 52 E 2.3.

129 Vgl. GÜBELI, Gläubigerschutz im Erbrecht, S. 94 f.

130 Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 497 ZGB N 5; TUOR, Art. 497 ZGB N 3; BREITSCHMID, Art. 497 ZGB N 3; GRUNDMANN, Art. 497 ZGB N 9 und 11; GÜBELI, Gläubigerschutz im Erbrecht, S. 97 f.

3.1.3 Haftung für öffentlich-rechtliche Schulden

Es stellt sich die Frage, ob die vorstehend beschriebene zivilrechtliche Haftungsordnung auch für Schulden gelte, die im öffentlichen Recht begründet sind, also namentlich auch für Steuerschulden.

Das Bundesgericht hat dazu bereits in einem älteren Entscheid festgehalten, es sei ausschliesslich Sache des öffentlichen Rechts, darüber zu bestimmen, ob und unter welchen Bedingungen derartige Schulden auf die Erben übergingen oder nicht, und insbesondere auch, ob die zuständigen Behörden ihre Forderungen im öffentlichen Inventar anzumelden hätten und ob diese bei Nichtanmeldung untergingen.¹³¹ In einem späteren Entscheid hat das Bundesgericht diesen Grundsatz konkretisiert, indem es ausführte, die zivilrechtlichen Vorschriften betreffend die Wirkung des öffentlichen Inventars auf die Schulden des Erblassers und die Haftung der Erben seien auf öffentlich-rechtliche Forderungen nicht eo ipso anwendbar. Somit bestehe von Bundesrechts wegen keine Pflicht des Gemeinwesens zur Anmeldung von Steuerforderungen gegenüber einem Erblasser im öffentlichen Inventar. Vielmehr sei es dem öffentlichen Recht vorbehalten, die Haftung für Steuerschulden zu regeln.¹³² Schweigt sich das öffentliche Recht über diese Frage aus, so finden die Bestimmungen über die Folgen der Annahme unter öffentlichem Inventar (Art. 589 f. ZGB) keine Anwendung.¹³³ Selbst wenn ein Steuergesetz die Anmeldung der Steuerforderung im öffentlichen Inventar vorsieht, so stellt dies nach Ansicht des Bundesgerichts im Zweifelsfall eine blosser Ordnungsvorschrift dar, weshalb die betreffende Forderung auch bei Unterbleiben der Anmeldung nicht verwirkt ist.¹³⁴

Diese Regelung kann für einen unachtsamen Erben ernste Konsequenzen haben; immerhin vermag er sich in Bezug auf die noch nicht rechtskräftig festgesetzten Steuern durch ein entsprechendes Auskunftersuchen abzusichern. Fataler können sich aber Nachsteuern auswirken,

denn diese sind für einen Erben meistens kaum vorhersehbar und werden oft erst Jahre nach dem Tod des Erblassers festgelegt.

3.2 Steuernachfolge

3.2.1 Allgemeines

Wie eingangs erläutert wurde, sind zwei Fragen auseinanderzuhalten. Einerseits stellt sich die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen Erben in die Rechtsstellung des verstorbenen Erblassers treten (Steuersukzession),¹³⁵ andererseits ist zu bestimmen, in welchem Umfang die Steuernachfolger für die Steuerschulden des Erblassers einzustehen haben (Steuerhaftung).¹³⁶

Die Rechtsnachfolge bedarf der ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage im Steuerrecht und kann nicht aus der zivilrechtlichen Universalsukzession hergeleitet werden,¹³⁷ denn die Steuersukzession ist zwar der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge nachgebildet, stellt aber doch ein eigenständiges Institut des öffentlichen Rechts dar.¹³⁸

Da die Frage der Rechtsnachfolge und der Haftung für Steuerschulden durch das StHG nicht geregelt ist und deshalb, wie der Steuerbezug, nicht zum Steuerharmonisierungsbereich gehört,¹³⁹ können die Kantone in diesem Bereich autonom legislieren.

3.2.2 Gesetzliche Regelung

Im schweizerischen Steuerrecht sind, von einigen Ausnahmen abgesehen, nur diejenigen Gebilde Steuersubjekte, denen gemäss den einschlägigen zivilrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Bestimmungen die Rechtsfähigkeit zukommt.¹⁴⁰ Erbengemeinschaften nach Art. 602 ZGB sind Gesamthandgemeinschaften, denen keine eigene Rechtsfähigkeit zukommt.¹⁴¹ Als Träger der Rechte aus dem Nachlass fungieren die einzelnen Erben, welche

131 BGE 59 II 316 f.

132 BGE 102 Ia 489, 491. S. aber auch die davon abweichenden Ausführungen des Bundesgerichts zur Haftung der Erben in Bezug auf die Rückerstattungsforderung für unrechtmässig bezogene Ergänzungsleistungen nach AHVG und ELV in BGE 105 V 74 ff. sowie die grundsätzlichen Überlegungen des Bundesgerichts zum Verhältnis zwischen der zivilrechtlichen Haftungsordnung und der Haftung für öffentlich-rechtliche Schulden in BGE 118 Ia 43 und 117 Ib 375 f.

133 Vgl. TUOR/PICENONI, Art. 582 ZGB N 13; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 81 N 12; ENGLER, Art. 589 ZGB N 3; LEUCH/KÄSTLI, Art. 14 StG BE N 3; WISSMANN, Art. 590 ZGB N 6; ENGLER, Art. 589 ZGB N 2; MASMEJAN/MASMEJAN, Art. 13 LID VD N 5; SCHÖBI, Die erbrechtliche Bedeutung von Steuern, S. 126 f. und 282 f. A. M. noch ESCHER/ESCHER, Art. 582 ZGB N 10.

134 BGE 102 Ia 486 f. Vgl. LEUCH/KÄSTLI, Art. 14 StG BE N 3.

135 S. vorne, Abschn. 1.4.

136 S. vorne, Abschn. 1.5.

137 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 62; FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 35.

138 BGE 108 II 492. Vgl. FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 37; LOCHER, Art. 12 DBG N 1; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 12 DBG N 3; SALOMÉ, Art. 12 DBG N 1; SCHORNO/URSPRUNG, § 8 StG AG N 1; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 226.

139 Vgl. BAUER-BALMELLI/NYFFENEGGER, Art. 2 StHG N 3.

140 BGE 69 I 196. Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 53; AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 10 DBG N 1; MASMEJAN/MASMEJAN, Art. 13 LID VD N 2; LEUCH/KÄSTLI, Art. 12 StG BE N 1; WEIDMANN/GROSSMANN/ZIGERLIG, Wegweiser durch das st.gallische Steuerrecht, S. 20; OBERSON, Droit fiscal suisse, § 6 N 47.

141 BGE 116 III 7. Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 602 ZGB N 4; WEIBEL, Art. 602 ZGB N 4.

Gesamteigentümer des (unverteilten) Nachlassvermögens iSv Art. 652 - 654 ZGB sind.¹⁴²

Sowohl im Bund als auch in den Kantonen treten die Erben als Rechtsnachfolger in die Rechte und Pflichten des verstorbenen Steuerpflichtigen und damit in das Steuerrechtsverhältnis ein. Es besteht also grundsätzlich überall eine direkte Steuerrechtsnachfolge der Erben.¹⁴³

Eine eigentliche Nachlasssteuer, bei welcher der Nachlass direkt besteuert würde, ist im schweizerischen Recht der direkten Steuern praktisch unbekannt.¹⁴⁴ Mithin kann die Erbschaft weder direkt betrieben noch eine gegen den Erblasser angeheobene Betreibung gegen diese fortgesetzt werden, obschon das SchKG diese Möglichkeiten vorsehen würde (Art. 49 und 59 Abs. 2 SchKG).

Ausnahmsweise, nämlich dann, wenn die Erbfolge oder die Verteilung der Erbschaft ungewiss ist, wird in den meisten Kantonen,¹⁴⁵ nicht aber im Bund,¹⁴⁶ die Erbengemeinschaft selbst am letzten Wohnsitz des Erblassers und nach dessen letzten persönlichen Verhältnissen besteuert.¹⁴⁷ Diese Regelung gilt nur für das Nachlassvermögen

und die Erträge daraus, nicht aber für die vor dem Tod des Erblassers angefallenen und ausstehenden Steuern.¹⁴⁸

3.2.3 Voraussetzungen

Steuernachfolger sind stets die Erben im zivilrechtlichen Sinn. Darunter fallen sowohl die gesetzlichen als auch die eingesetzten, d. h. durch letztwillige Verfügung (Testament oder Erbvertrag) berufenen Erben.¹⁴⁹ Nicht zu den Erben gehören die Vermächtnisnehmer iSv Art. 484 ZGB,¹⁵⁰ welche lediglich Singularsukzessoren sind und als solche gegenüber sämtlichen oder einzelnen Erben einen obligatorischen Anspruch auf Auslieferung eines Vermögenswertes oder auf ein bestimmtes Tun besitzen.¹⁵¹

Die gesetzlichen oder eingesetzten Erben müssen ausserdem erbfähig sein (Art. 539 ZGB). Das können neben natürlichen auch juristische Personen sein (letztere allerdings nur als eingesetzte Erben)¹⁵², ja nach den Intentionen des Gesetzgebers sogar eine Mehrheit von Personen, denen das Recht der Persönlichkeit nicht zukommt, sofern der Kreis der Begünstigten genügend eng umgrenzt ist (Art. 539 Abs. 2 ZGB).¹⁵³ Im letzteren Fall gelten alle Personen als Rechtsnachfolger. Als Steuernachfolger grundsätzlich ausser Betracht fallen Personen, welche, obschon zur Erbschaft berufen, diese nicht antreten können bzw. wollen; sei es, weil sie die Erbschaft ausgeschlagen haben (Art. 566 ff. ZGB), sei es, weil sie enterbt worden (Art. 477 ff. ZGB) oder erbunwürdig (Art. 540 ZGB) sind, oder sei es, weil sie einen Erbverzicht iSv Art. 495 f. ZGB erklärt haben.¹⁵⁴

142 Vgl. TUOR/PICENONI, Art. 602 ZGB N 17; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 14 N 22; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 81 N 3; WEIBEL, Art. 602 ZGB N 13.

143 Art. 10 und 12 Abs. 1 Satz 1 DBG; §§ 8 Abs. 1 und 10 Abs. 1 StG AG; Art. 14 Abs. 1 und 15 Abs. 1 Satz 1 StG AI; Art. 12 Abs. 1 und 14 Abs. 1 Satz 1 StG AR; Art. 12 Abs. 1 und 14 Abs. 1 Satz 1 StG BE; § 12 Abs. 1 StG BL; § 11 Abs. 1 und 2 StG BS; Art. 10 Abs. 1 und 12 Abs. 1 Satz 1 StG FR; Art. 9 und 11 Abs. 1 Satz 1 LIPP-I GE; Art. 9 Abs. 1 und 11 Abs. 1 Satz 1 StG GL; Art. 11 Abs. 1 und 12 Abs. 1 StG GR; Art. 51a Abs. 1 und 52 Abs. 1 LI JU; §§ 17 Abs. 1 und 19 Abs. 1 Satz 1 StG LU; Art. 11 Abs. 1 und 14 Abs. 1 Satz 1 LCD NE; Art. 12 Abs. 1 und 14 Abs. 1 StG NW; Art. 12 Abs. 1 und 14 Abs. 1 Satz 1 StG OW; Art. 22 Abs. 1 und 24 Abs. 1 Satz 1 StG SG; Art. 11 Abs. 1 Satz 1 und 13 Abs. 1 Satz 1 StG SH; §§ 15 Abs. 1 und 18 Abs. 1 Satz 1 StG SO; §§ 11 Abs. 1 und 13 Abs. 1 Satz 1 StG SZ; §§ 13 Abs. 1 und 15 Abs. 1 StG TG; Art. 9 Abs. 1 und 11 Abs. 1 Satz 1 LT TI; Art. 14 Abs. 1 und 16 Abs. 1 Satz 1 StG UR; Art. 13 Abs. 1 Satz 1 LID VD; Art. 7 Abs. 1 und 9 Abs. 1 Satz 1 StG VS; §§ 9 Abs. 1 und 12 Abs. 1 Satz 1 StG ZG; §§ 9 Abs. 1 und 11 Abs. 1 Satz 1 StG ZH.

144 Vgl. BUR BÜRGIN/FILLI/MÜLLER, Anhang Steuern N 221; WEIBEL, Art. 603 ZGB N 10. S. aber Art. 115 Abs. 1 StG GR.

145 Ausnahmen bilden die Kantone Bern, Basel-Landschaft (s. dort aber § 7 Abs. 2 StG BL), Basel-Stadt, Genf, Jura, Nidwalden, Waadt, Wallis. Im Kanton Tessin wird die Erbengemeinschaft selbst besteuert, wenn das Nettonachlassvermögen Fr. 50 000 und der Nettoertrag Fr. 2000 nicht übersteigen, s. Art. 9 Abs. 2 LT TI.

146 Vgl. dazu GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 10 DBG N 6.

147 § 10 Abs. 2 StG AG; Art. 14 Abs. 2 StG AI; Art. 12 Abs. 2 StG AR; Art. 10 Abs. 2 StG FR; Art. 9 Abs. 2 StG GL; Art. 11 Abs. 2 GR; § 19 Abs. 2 StG LU; Art. 11 Abs. 2 LCD NE; Art. 12 Abs. 2 StG OW; Art. 22 Abs. 2 StG SG; Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StG SH; § 15 Abs. 2 StG SO; § 11 Abs. 2 StG SZ; § 13 Abs. 2 StG TG; Art. 14 Abs. 2 StG UR; § 9 Abs. 2 StG ZG; § 9 Abs. 2 StG ZH.

148 Vgl. SCHORNO/URSPRUNG, § 10 StG AG N 2; SCHÖBI, Die erbrechtliche Bedeutung von Steuern, S. 130.

149 Vgl. FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 37; LOCHER, Art. 12 DBG N 4; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 12 DBG N 4; SALOMÉ, Art. 12 DBG N 2; SCHORNO/URSPRUNG, § 8 StG AG N 5; SIMONEK, § 12 StG BL N 2; KÄNZIG, Art. 10 WStB N 3.

150 BGE 89 II 281 E 4. Vgl. HUWILER, Art. 484 ZGB N 1; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 71 N 13; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 11 N 21 f.; BURKART, Art. 484 ZGB N 6; BUR BÜRGIN/FILLI/MÜLLER, Anhang Steuern N 279; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 12 DBG N 5; FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 39.

151 BGE 2P.296/2005 E 3.2.1, 17.11.2005, BGE 103 II 225 E 2. Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 484 ZGB N 7; TUOR, Art. 484 ZGB N 10; HUWILER, Art. 484 ZGB N 2 und 10; PIOTET, Erbrecht, S. 126; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 11 N 16; BURKART, Art. 484 ZGB N 6.

152 Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 539 ZGB N 3; TUOR/PICENONI, Art. 539 ZGB N 2; SCHWANDER, Art. 539 ZGB N 10; ABT, Art. 539 ZGB N 10.

153 BGE 81 II 22 ff. Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 539 ZGB N 4; TUOR/PICENONI, Art. 539 ZGB N 5; SCHWANDER, Art. 539 ZGB N 12 ff.; ABT, Art. 539 ZGB N 17 ff.

154 Vgl. LOCHER, Art. 12 DBG N 4; GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 12 DBG N 1; SALOMÉ, Art. 12 DBG N 2; KÄNZIG, Art. 10 WStB N 3; OBERSON, Droit fiscal suisse, § 6 N 46.

Hält man sich strikt an den Wortlaut der betreffenden Bestimmungen in den Steuergesetzen, so könnten nur Erben im vorstehend erläuterten Sinn für die Steuerschulden des Erblassers haftbar gemacht werden. Dies hätte zur Konsequenz, dass eine Person, welche von Gesetzes wegen zum Erben berufen ist, das Erbe aber nicht antreten konnte oder wollte, selbst dann nicht für die Steuerschulden des Erblassers einstehen müsste, wenn dieser ihm zu Lebzeiten bedeutende Zuwendungen aus seinem Vermögen, ja im Extremfall vielleicht sogar kurz vor seinem Tod sein gesamtes Vermögen übertragen oder ihm Vermächtnisse ausgerichtet hat, statt ihn zum Erben berufen zu haben. Ein auf diese Weise bedachter Erbe könnte sich durch Ausschlagung der Haftung entschlagen. Eine solche Interpretation erscheint im Ergebnis jedoch stossend, da sie eine Ungleichbehandlung der Erben zur Folge haben oder sogar dem Rechtsmissbrauch Vorschub leisten könnte. Richtigerweise ist deshalb davon auszugehen, dass gesetzliche Erben mit ihren Vorempfängern, die zum Erbteil gehören und die sowohl im Bund als auch in praktisch allen Kantonen explizit zum Haftungssubstrat gezählt werden,¹⁵⁵ für die Steuerschulden des Erblassers einzustehen haben, selbst wenn sie nicht in die Erbenstellung eingetreten sind.¹⁵⁶

Diese Interpretation drängt sich umso mehr auf, als den Steuerbehörden in einem solchen Fall die den übrigen Gläubigern in Art. 497 und 579 ZGB eingeräumte Möglichkeit der Inanspruchnahme von Erben eines zahlungsunfähigen Erblassers¹⁵⁷ nicht offen stehen dürfte, weil die Erbenhaftung, wie erwähnt, durch das öffentliche Recht abschliessend geregelt ist.¹⁵⁸ Dem Fiskus blieben deshalb nur noch die so genannten paulianischen Anfechtungsklagen nach Art. 285 ff. SchKG, wobei dort allerdings strengere Voraussetzungen erfüllt sein müssten.

3.2.4 Rechtswirkung

Die Rechtsnachfolge ist sowohl materieller als auch formeller Natur: Einerseits übernehmen die Erben die verfahrensrechtliche Position des Erblassers im Zeitpunkt des Todes mit den entsprechenden Verfahrensrechten und -pflichten (*Verfahrenssukzession*); andererseits geht die Verpflichtung zur Zahlung der ausstehenden Steuern im gesetzlich definierten Umfang auf die Erben über (*Zahlungssukzession*).¹⁵⁹ Letzteres beschlägt die Haf-

tung, die im folgenden Abschnitt zu beschreiben sein wird. Die verfahrensrechtlichen Aspekte bleiben im Rahmen der vorliegenden Abhandlung unberücksichtigt.¹⁶⁰

3.3 Steuerhaftung

3.3.1 Allgemeines

Anders als im Zivilrecht, welches den Grundsatz der unbeschränkten Haftung des Erben statuiert, so dass die Schulden des Erblassers zu seinen persönlichen werden (Art. 560 Abs. 2 ZGB),¹⁶¹ haben Bund und Kantone bei den direkten Steuern aus rechtspolitischen Überlegungen ausnahmslos eine Haftungsbegrenzung eingeführt.¹⁶² Speziell geregelt ist die Haftung des überlebenden Ehegatten sowie der überlebenden eingetragenen Partnerinnen und Partner.¹⁶³

3.3.2 Gegenstand der Haftung

Die Haftung der Erben erstreckt sich auf sämtliche bis zum Tod des Erblassers entstandenen und in diesem Zeitpunkt noch geschuldeten Steuern.¹⁶⁴ Hierzu gehören nicht nur die bereits veranlagten und noch zu veranlagenden ordentlichen Steuern, sondern auch die Nachsteuern, da es sich dabei um gewöhnliche Steuern und nicht um eine Steuerstrafe handelt.¹⁶⁵

Die Erben haften hingegen nicht (mehr) für allfällige Strafsteuern oder Bussen, welche dem Erblasser wegen Steuerhinterziehung auferlegt wurden oder aufzuerlegen wären. Ursprünglich war im Recht der direkten Bundessteuer ebenso wie im Steuerharmonisierungsgesetz die Haftung der Erben ausdrücklich vorgesehen.¹⁶⁶ Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte hat diese Haftung jedoch für unrechtmässig erklärt, da es sich bei der Busse für Steuerhinterziehung um eine echte Strafe

155 S. hinten, bei Fn 172.

156 In diesem Sinn offenbar GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 12 DBG N 4 a. E.

157 S. vorne, Abschn. 3.1.2.

158 S. vorne, Abschn. 3.1.3.

159 Vgl. FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 34 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 12 DBG N 6.

160 S. dazu ZWEIFEL, Die verfahrens- und steuerstrafrechtliche Stellung der Erben bei den Einkommens- und Vermögenssteuern, S. 338 ff.; LOCHER, Art. 12 DBG N 4 ff.; SCHORNO/URSPRUNG, § 8 StG AG N 7 ff.; SALOMÉ, Art. 12 DBG N 3 ff.; FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 60 ff.

161 S. vorne, Abschn. 3.1.1 bei Fn 120 und 121.

162 Vor der Anpassung an das Steuerharmonisierungsgesetz kannten einzelne Kantone noch die unbeschränkte Erbenhaftung, s. § 5 Abs. 1 StG BS, Art. 12 Abs. 3 LIPP-I GE und § 15 Abs. 1 StG SZ.

163 S. dazu hinten, Abschn. 3.3.3.5.

164 BGER 5P.134/2002 E 2.2, 5.9.2002. Vgl. GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 12 DBG N 3; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 12 DBG N 9; SIMONEK, § 12 StG BL N 4; SCHÖBI, Die erbrechtliche Bedeutung von Steuern, S. 128.

165 BGE 127 II 487; StE 1998 B 101.6 Nr. 5. Vgl. LOCHER, Art. 12 DBG N 12; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 12 DBG N 10; SALOMÉ, Art. 12 DBG N 7; BUR BÜRGIN/FILLI/MÜLLER, Anhang Steuern N 276; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 114; SCHÖBI, Die erbrechtliche Bedeutung von Steuern, S. 129 f.

166 Art. 130 Abs. 1 WStB; Art. 179 DBG; Art. 57 Abs. 3 StHG.

handle, welche ein Verschulden des Gebüssten voraussetze. Dieser Auffassung hat sich das Bundesgericht anschliessen müssen.¹⁶⁷ Danach wurden die betreffenden Bestimmungen mit dem BG über die Aufhebung der Haftung der Erben für Steuerbussen per 1.3.2005 aufgehoben.¹⁶⁸ Der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatte seinerseits kann nur für die Hinterziehung in Bezug auf seine eigenen Steuerfaktoren gebüsst werden (Art. 180 DBG).¹⁶⁹

3.3.3 Umfang der Haftung

3.3.3.1 Haftungsbeschränkung

Wie bereits erwähnt, haben der Bund und sämtliche Kantone die Haftung der Erben für Steuerschulden des Erblassers begrenzt. Die Erben haften überall im Umfang ihres jeweiligen Erbteils.¹⁷⁰ Massgebend ist das Bruttonachlassvermögen abzüglich Passiven, freilich unter Ausschluss der Steuerschulden, für welche die Erben haften sollen.¹⁷¹

Im Bund und in praktisch allen Kantonen gelten die Vorempfänge ausdrücklich als darin eingeschlossen. Lediglich in den Kantonen Basel-Stadt und Solothurn werden die Vorempfänge nicht erwähnt.¹⁷² Demgegenüber beschränkt der Kanton Aargau die Haftung in zeitlicher Hinsicht auf die in den letzten 5 Jahren vor dem Tod des Erblassers bezogenen Vorempfänge.¹⁷³ Der Kanton Obwalden schliesslich erweitert die Haftung auf die von Todes wegen angefallenen Versicherungsleistungen.¹⁷⁴

Keines der Steuergesetze definiert oder umschreibt, was unter den Begriffen «Erbteil» und «Vorempfang» zu verstehen ist. Es wird deshalb davon ausgegangen, dass sich

deren Inhalt und Wert, nicht anders als der Begriff des Erben selbst, nach zivilrechtlichen Grundsätzen bestimmen.¹⁷⁵

Erbteil und nicht (lebzeitigen) Vorempfang bilden sämtliche Zuwendungen, welche auf einer Verfügung von Todes wegen beruhen. Die Abgrenzung ist nicht immer einfach und bedarf der Würdigung aller Umstände des konkreten Einzelfalls. Als entscheidendes Abgrenzungskriterium zwischen Rechtsgeschäften unter Lebenden und solchen von Todes wegen wird der Zeitpunkt erachtet, in dem das betreffende Rechtsgeschäft seine (hauptsächliche) Wirkung entfaltet.¹⁷⁶

Die Beschränkung der Haftung auf den Erbteil und die Vorempfänge ist rein rechnerischer Natur und dient der Bestimmung der Haftungsgrenze. Es spielt für die Inanspruchnahme keine Rolle, ob im Zeitpunkt der Geltendmachung durch die Steuerbehörde das ererbte Vermögen und die Vorempfänge in natura oder wertmässig noch vorhanden sind.¹⁷⁷ Bis zum Betrag, welcher dem Wert des Erbteils und – soweit eingeschlossen – der Vorempfänge entspricht, haftet der Begünstigte folglich mit seinem ganzen Vermögen.¹⁷⁸

3.3.3.2 Erbteil

Wie dargetan, bestimmt sich nach Zivilrecht, was als Erbteil gilt. Der Erbteil versteht sich als Wertquote eines Erben am Nachlass, d. h. an sämtlichen übertragbaren Vermögenswerten bzw. Aktiven des Erblassers, wozu namentlich Forderungen, das Eigentum, die beschränkten dinglichen Rechte und der Besitz (Art. 560 Abs. 2 ZGB), aber auch Immaterialgüterrechte, Anwartschaften sowie gewisse Gestaltungs- und Wahlrechte und Ansprüche aus dem öffentlichen Recht gehören.¹⁷⁹ Bei verstorbenen Personen, die verheiratet waren, ist vorgängig stets die

167 BGE 124 II 480.

168 Vgl. zum Ganzen SIEBER, Art. 179 DBG N 2 ff. mwH; LOCHER, Art. 12 DBG N 13; SANSONETTI, Art. 179 DBG N 2 ff.; BUR BÜRGIN/FILLI/MÜLLER, Anhang Steuern N 294.

169 Das Gleiche muss auch für die eingetragenen Partnerinnen und Partner gelten, obschon Art. 9 Abs. 1^{bis} nicht ausdrücklich auf das Steuerstrafrecht Bezug nimmt. Vgl. SIEBER, Art. 180 DBG N 1a.

170 Art. 12 Abs. 2 DBG; § 8 Abs. 3 StG AG; Art. 15 Abs. 2 StG AI; Art. 14 Abs. 1 StG AR; Art. 14 Abs. 1 StG BE; § 14 Abs. 2 Bst. b StG BL; § 11 Abs. 4 StG BS; Art. 12 Abs. 1 StG FR; Art. 11 Abs. 1 LIPP-I GE; Art. 11 Abs. 1 StG GL; Art. 12 Abs. 2 StG GR; Art. 52 Abs. 1 LI JU; §§ 19 Abs. 1 und 20 Abs. 4 StG LU; Art. 14 Abs. 1 LCD NE; Art. 14 Abs. 1 StG NW; Art. 14 Abs. 1 StG OW; Art. 24 Abs. 1 StG SG; Art. 13 Abs. 1 StG SH; Art. 18 Abs. 1 StG SO; § 13 Abs. 1 StG SZ; § 15 Abs. 2 StG TG; Art. 11 Abs. 1 LT TI; Art. 16 Abs. 1 StG UR; Art. 13 Abs. 1 LID VD; Art. 9 Abs. 1 StG VS; § 12 Abs. 1 StG ZG; § 11 Abs. 1 StG ZH.

171 Vgl. SCHORNO/URSPRUNG, § 8 StG AG N 15 und 20.

172 § 11 Abs. 4 StG BS; § 18 Abs. 1 StG SO. S. dazu hinten, Abschn. 3.3.3.3 bei Fn 209 und 210.

173 § 8 Abs. 3 StG AG.

174 Art. 14 Abs. 1 StG OW. S. dazu hinten, Abschn. 3.3.3.2 bei Fn 188.

175 Vgl. FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 41; RICHTNER/FREI/KAUFMANN, Art. 12 DBG N 17; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, § 15 aStG ZH N 13.

176 BGE 113 II 273, 93 II 226, 84 II 247, 50 II 370, 46 II 230. Vgl. TUOR, Einl. zum 14. Titel ZGB N 3a; ESCHER/ESCHER, Einl. zum 14. Titel ZGB N 6 ff.; WEIMAR, Einl. zum 14. Titel ZGB N 96 ff.; WINISTÖRFER, Die unentgeltliche Zuwendung im Privatrecht, insbesondere im Erbrecht, S. 32 f.; BREITSCHMID, vor Art. 467 - 536 ZGB N 29; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 8 N 31 ff., bes. N 34; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 66 N 1.

177 Vgl. LOCHER, Art. 12 DBG N 11.

178 Vgl. GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 12 DBG N 4; KÄNZIG, Art. 10 WStB N 5; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 227 f. bei Fn 146 f.

179 Vgl. TUOR/PICENONI, Art. 560 ZGB N 4; SCHWANDER, Art. 560 ZGB N 8 mwH; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 13 N 17 ff. Die Aufzählung in Art. 560 Abs. 2 ZGB ist nicht abschliessend; vgl. BGE 112 II 305.

güterrechtliche Auseinandersetzung vorzunehmen, um den Umfang des Nachlasses zu bestimmen.¹⁸⁰

Anlass zu Kontroversen gibt die Behandlung von Versicherungsleistungen, die mit dem Tod des Erblassers fällig werden. Hier ist zu unterscheiden: Ansprüche, welche zwar durch den Tod des Erblassers ausgelöst werden, aber direkt bei einem Erben oder einem Dritten entstehen, fallen nicht in den Nachlass und gehören somit auch nicht zum Erbteil.¹⁸¹ Das gilt zum einen für die Hinterlassenenansprüche aus den obligatorischen Sozialversicherungen (gemäss AHVG, IVG, BVG, UVG und MVG),¹⁸² zum andern aber auch für die Ansprüche im überobligatorischen Bereich der beruflichen Vorsorge¹⁸³ sowie im Bereich der steuerbegünstigten Vorsorge der Säule 3a¹⁸⁴. Bei den Kapitalleistungen aus privaten Lebensversicherungen iSv Art. 73 ff. VVG, sei es in Form einer Todesfall- oder einer gemischten Lebensversicherung, gilt es zu differenzieren. Soweit der Erblasser zu Lebzeiten einen Erben oder Dritten als Begünstigten nach Art. 76 VVG bezeichnet hat, fällt der Anspruch ebenfalls nicht in den Nachlass, da die Begünstigung dem Begünstigten ein eigenes Recht auf Ausrichtung der Versicherungsleistung verschafft (Art. 78 VVG).¹⁸⁵ Das Gleiche gilt a fortiori, wenn der Versicherungsanspruch nach Art. 73 VVG abgetreten wurde, da der Zessionar mit der Abtretung Anspruchsberechtigter wird.¹⁸⁶ Fehlt es dagegen an einer Begünstigung und wurde der Anspruch nicht abgetreten, so ist er bis zum Tod im Vermögen des Erblassers verblieben und bildet deshalb Teil des Nachlasses,¹⁸⁷ und zwar selbst dann, wenn der Versicherungsanspruch auf den Tod des Erblassers als Vermächtnis ausgerichtet wird, wodurch der Bedachte ein direktes Forderungsrecht gegen den Versicherer erwirbt (Art. 563 Abs. 2 ZGB).¹⁸⁸

Soweit Versicherungsansprüche nicht in den Nachlass fallen, sind sie, vorbehaltlich der Qualifikation als Vorempfang,¹⁸⁹ idR nicht zum Haftungssubstrat der Erben zu rechnen.¹⁹⁰ Eine Ausnahme gilt, wie erwähnt, für den Kanton Obwalden, der sämtliche auf den Tod hin fälligen Versicherungsleistungen der Haftung unterwirft.¹⁹¹

Bei der Ermittlung der Höhe des Erbteils für die Steuerhaftung ist auf den Wert im Zeitpunkt des Todestages abzustellen, da in diesem Zeitpunkt der Erbgang eröffnet wird und die Erbschaft auf die Erben übergeht (Art. 560 Abs. 1 und 3 ZGB).¹⁹² Demgegenüber ist für die Erbteilung der Wert der Aktiven im Zeitpunkt der Teilung massgeblich (Art. 617 ZGB).¹⁹³

3.3.3.3 Vorempfänge

Der Haftung unterliegen aber auch die Vorempfänge. Dieser Begriff wird in den erbrechtlichen Bestimmungen des ZGB nicht verwendet und somit auch weder definiert noch umschrieben.¹⁹⁴ Der Begriff hat sich jedoch eingebürgert, und man ist sich in der Lehre weitgehend einig darüber, dass damit die antizipierte Erbfolge gemeint ist. Unter Vorempfang versteht man eine (teilweise) unentgeltliche lebzeitige Zuwendung des Erblassers an einen Erben, die auf den Erbteil anzurechnen und somit nach den Regeln von Art. 626 ff. ZGB auszugleichen ist.¹⁹⁵ Man spricht deshalb auch von Erbvorbezug. Die Ausglei-

180 Vgl. DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 13 N 8 ff.; HEGNAUER/BREITSCHMID, Grundriss des Ehrechts, §§ 22.19 und 26.04; HAUSHEER/AEBI-MÜLLER, Art. 204 ZGB N 6.

181 S. aber hinten, Abschn. 3.3.3.3 bei Fn 203.

182 Vgl. STAEHELIN, Art. 476 ZGB N 4; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 13 N 27; KÜNZLE, Einl. N 103 und 106.

183 BGE 129 III 307 E 2.1, 116 V 222, 113 V 290, 112 II 39. Vgl. STAEHELIN, Art. 476 ZGB N 4.

184 Vgl. STAEHELIN, Art. 476 ZGB N 4; KÜNZLE, Einl. N 119; NUSSBAUM, Die Ansprüche der Hinterlassenen nach Erbrecht und aus beruflicher Vorsorge bzw. gebundener Selbstvorsorge, S. 202.

185 BGer 5C.165/2001 E 3c, 30.8.2001, BGE 130 I 221 E 8, 112 II 159, 82 II 98. Vgl. STAEHELIN, Art. 476 ZGB N 4; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 13 N 30; KÜNG, Art. 76 VVG N 1 und Art. 78 VVG N 1; MAURER, Schweizerisches Privatversicherungsrecht, S. 448 f.; KÜNZLE, Einl. N 127.

186 KUHN, Art. 73 VVG N 30; MAURER, Schweizerisches Privatversicherungsrecht, S. 391.

187 Vgl. STAEHELIN, Art. 476 ZGB N 5; BREITSCHMID, Art. 563 ZGB N 6; ESCHER/ESCHER, Art. 563 ZGB N 4; TUOR, Art. 476 ZGB N 13; KÜNG, Art. 76 VVG N 1; MAURER, Schweizerisches Privatversicherungsrecht, S. 448 f.

188 Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 563 ZGB N 4; TUOR/PICENONI, Art. 563 ZGB N 11; BREITSCHMID, Art. 563 ZGB N 6.

189 S. hinten, Abschn. 3.3.3.3 bei Fn 203.

190 Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 11 StG ZH N 19 a. E.; SCHORNO/URSPRUNG, § 8 StG AG N 13.

191 S. vorne, Abschn. 3.3.3.1 bei Fn 174.

192 Vgl. FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Rechtsverhältnis, S. 41; LOCHER, Art. 12 DBG N 11; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 12 DBG N 16; SALOMÉ, Art. 12 DBG N 8; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 11 StG ZH N 17; SCHORNO/URSPRUNG, § 8 StG AG N 14; SIMONEK, § 14 StG BL N 10.

193 Der im Gesetz nur für die Bewertung von Grundstücken ausdrücklich statuierte Grundsatz wird von der Lehre für sämtliche Nachlassaktiven als massgeblich angesehen. Vgl. SCHAUFELBERGER/KELLER, Art. 610 ZGB N 9 und Art. 617 ZGB N 1; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 16 N 70; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 82 N 13.

194 Vgl. EITEL, Die Berücksichtigung lebzeitiger Zuwendungen im Erbrecht, S. 90; PIOTET, Erbrecht, S. 291; WEIMAR, Zehn Thesen zur erbrechtlichen Ausgleichung, S. 833; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 7 N 16; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 12 DBG N 18.

195 Vgl. PIOTET, Erbrecht, S. 291; EITEL, Art. 626 ZGB N 25 und 33; DERS., Die Berücksichtigung lebzeitiger Zuwendungen im Erbrecht, S. 90; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 7 N 16 und 29 ff.; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 84 N 1 bei Fn 5. S. zur Herkunft und Bedeutung des Begriffs im Einzelnen EITEL, Die Berücksichtigung lebzeitiger Zuwendungen im Erbrecht, S. 86 ff. Kritisch zum Begriff: WIDMER, Grundfragen der erbrechtlichen Ausgleichung, S. 41 ff.

chungspflicht besteht jedoch nach Lehre und Rechtsprechung nur unter den gesetzlichen Erben.¹⁹⁶

Ausgleichungspflichtige lebzeitige Zuwendungen gehören nach richtiger Ansicht zum Vermögen des Erblassers bzw. zum Nachlass und sind deshalb auch bei der Berechnung der Pflichtteile bzw. der verfügbaren Quote zu berücksichtigen sowie an den Erbteil anzurechnen.¹⁹⁷ Massgebend ist der Wert der Zuwendung im Zeitpunkt des Erbgangs, d. h. des Todes des Erblassers, und zwar selbst dann, wenn der betreffende Vermögenswert vor dem Erbgang veräussert wurde.¹⁹⁸ Das entspricht der (dispositiven) Bewertungsregel bei der Ausgleichung (Art. 630 Abs. 1 ZGB).¹⁹⁹

Der Ausgleichung unterworfen sind sämtliche unentgeltlichen Zuwendungen, worunter vor allem reine und gemischte Schenkungen fallen.²⁰⁰ Als gemischte Schenkung wird ein Rechtsgeschäft qualifiziert, bei welchem zwischen Leistung und Gegenleistung objektiv ein grobes Missverhältnis besteht und dieses Missverhältnis subjektiv von den Parteien auch erkannt und gewollt war.²⁰¹ Daneben können aber auch andere (teilweise) unentgeltliche Rechtsgeschäfte, wie beispielsweise un-

entgeltliche Arbeits- und Dienstleistungen oder die unentgeltliche Gebrauchsüberlassung, ausgleichungspflichtige Zuwendungen iSv Art. 626 ff. ZGB bilden.²⁰² Als (unentgeltliche) lebzeitige Zuwendung hat beispielsweise auch die Begründung einer versicherungsrechtlichen Begünstigung zu gelten.²⁰³

Praktisch bedeutsam ist in diesem Zusammenhang die Frage, ob eine objektiv ausgleichungspflichtige Zuwendung selbst dann der Steuerhaftung unterliegt, wenn sie durch gegenteilige Anordnung des Erblassers erbrechtlich der Ausgleichung entzogen wurde. Aufgrund des Zwecks der gesetzlichen Bestimmung, die andere Ziele verfolgt als die erbrechtliche Ausgleichung, darf es grundsätzlich keine Rolle spielen, ob im konkreten Einzelfall ein Erbe durch eine entsprechende Anordnung des Erblassers von der Ausgleichung dispensiert wurde oder ob die ausgleichungsberechtigten Erben auf die Ausgleichung verzichtet haben. Es kann nämlich nicht im Belieben der beteiligten Personen stehen, das Haftungssubstrat durch entsprechende Abreden zu verkürzen und so Einfluss auf das öffentlich-rechtliche Rechtsverhältnis der Steuerhaftung zu nehmen. Ausserdem wäre bei einer subjektiven Betrachtungsweise derjenige Erbe, der einen von Gesetzes wegen eigentlich ausgleichungspflichtigen Vorempfang erhalten, diesen aber nicht auszugleichen hat, gegenüber demjenigen, der seinen Vorempfang zur Ausgleichung bringen muss, ungerechtfertigterweise privilegiert, wofür kein Grund ersichtlich ist. Es muss hier folglich das Gleiche gelten wie für die Haftung nach Art. 579 ZGB.²⁰⁴

Die ausgleichungspflichtigen Zuwendungen sind grundsätzlich ohne zeitliche Beschränkung zu berücksichtigen. Es spielt somit für die Frage der Steuerhaftung keine Rolle, in welchem Zeitpunkt, d. h. wie lange vor dem Tod des Erblassers die Zuwendung erfolgt ist.²⁰⁵ Eine Ausnahme gilt, wie erwähnt, für den Kanton Aargau, wo die Erben nur mit denjenigen Vorempfängern haften, die sie in den letzten 5 Jahren vor dem Tod des Erblassers bezogen haben.²⁰⁶

196 Vgl. ESCHER/ESCHER, Vorbem. zur Ausgleichung N 5 und Art. 626 ZGB N 16; TUOR/PICENONI, Vorbem. zur Ausgleichung N 11 und Art. 626 ZGB N 1a und 5a; PIOTET, Erbrecht, S. 290 und 337; FORNI/PIATTI, Art. 626 ZGB N 1, 4 und 7; BURCKHARDT BERTOSSA, Art. 626 ZGB N 3 und 7; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 7 N 17 ff.; WINISTÖRFER, Die unentgeltliche Zuwendung im Privatrecht, insbesondere im Erbrecht, S. 189. Vorbehaltlich einer entsprechenden Anordnung des Erblassers sind die eingesetzten Erben nicht ausgleichungspflichtig, vgl. BGE 124 III 105 ff. E 5a.

197 BGE 127 III 399 E 2a, 76 II 192, 45 II 12 f. Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 475 ZGB N 5; TUOR, Art. 474 ZGB N 13; WEIMAR, Art. 474 ZGB N 35 ff.; STAEHELIN, Art. 475 ZGB N 4; PIOTET, Erbrecht, S. 439; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 68 N 18; EITEL, Die Berücksichtigung lebzeitiger Zuwendungen im Erbrecht, S. 557 ff.

198 BGE 110 II 231 ff., 102 II 332. Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 537 ZGB N 7; TUOR, Art. 528 ZGB N 9; ABT, Art. 537 ZGB N 14 ff.; BURCKHARDT BERTOSSA, Art. 630 ZGB N 1.

199 Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 630 ZGB N 3; TUOR/PICENONI, Art. 630 ZGB N 6; EITEL, Art. 630 ZGB N 8; FORNI/PIATTI, Art. 630 ZGB N 1.

200 BGE 120 II 417 E 3a, 98 II 352 E 3, 89 II 72 E 3, 84 II 338 E 2. Vgl. EITEL, Art. 626 ZGB N 100; DERS., Die Berücksichtigung lebzeitiger Zuwendungen im Erbrecht, S. 127 ff.; FORNI/PIATTI, Art. 626 ZGB N 9; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 7 N 31 f.; BURCKHARDT BERTOSSA, Art. 626 ZGB N 15.

201 BGE 5C.212/2000 E 4b, 2.4.2001; 5C.259/2000 E 2b, 30.1.2001; BGE 98 II 358. Vgl. FORNI/PIATTI, Art. 626 ZGB N 9; VOGT, Art. 239 ZGB N 5 ff.; EITEL, Die Berücksichtigung lebzeitiger Zuwendungen im Erbrecht, S. 172 ff.; WINISTÖRFER, Die unentgeltliche Zuwendung im Privatrecht, insbesondere im Erbrecht, S. 90 ff. Die in der Lehre diskutierte Frage, ob eine Zuwendung überhaupt als unentgeltlich und damit als Schenkung qualifiziert werden kann, wenn sie der Ausgleichung unterworfen ist, kann hier nicht weiter erörtert werden, s. dazu WINISTÖRFER, Die unentgeltliche Zuwendung im Privatrecht, insbesondere im Erbrecht, S. 132 ff. mwH; EITEL, Die Berücksichtigung lebzeitiger Zuwendungen im Erbrecht, S. 90 ff.

202 Vgl. EITEL, Art. 626 ZGB N 101 ff.; DERS., Die Berücksichtigung lebzeitiger Zuwendungen im Erbrecht, S. 137 ff.; WINISTÖRFER, Die unentgeltliche Zuwendung im Privatrecht, insbesondere im Erbrecht, S. 113 ff., bes. 116.

203 BGE 112 II 157 ff., 71 II 152. Vgl. ESCHER/ESCHER, Art. 626 ZGB N 31; TUOR, Art. 476 ZGB N 10; EITEL, Art. 626 ZGB N 133; FORNI/PIATTI, Art. 626 ZGB N 13; KÜNZLE, Einl. N 129; NERTZ, Art. 476 ZGB N 24; PIOTET, Erbrecht, S. 325; DRUEY, Grundriss des Erbrechts, § 8 N 49; WINISTÖRFER, Die unentgeltliche Zuwendung im Privatrecht, insbesondere im Erbrecht, S. 87 f. und 113.

204 S. vorne, Abschn. 3.1.2 bei Fn 125 und 126.

205 Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 11 StG ZH N 17; AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 12 DBG N 1. S. auch das KS Familienbesteuerung/DBG, S. 5.

206 S. vorne, Abschn. 3.3.3.1 bei Fn 173.

Da Vorempfänge zum Nachlassvermögen und damit auch zum Erbteil eines Bedachten zu zählen sind,²⁰⁷ stellt sich natürlich die Frage, ob deren ausdrückliche Erwähnung in den einschlägigen Bestimmungen der Steuergesetze²⁰⁸ lediglich beispielhaften bzw. deklaratorischen Charakter habe. Diese Frage ist für die beiden Kantone Basel-Stadt und Solothurn, in deren Steuergesetz Vorempfänge unerwähnt bleiben,²⁰⁹ von Bedeutung. Was den Kanton Basel-Stadt anbetrifft, so war die Klausel «(...) mit Einschluss der Vorempfänge» im ursprünglichen Gesetzesentwurf enthalten und wurde auf Betreiben der mit der Sache befassten Grossratskommission nicht deshalb gestrichen, weil man die Haftung verringern wollte, sondern allein aus dem zutreffenden Grundgedanken heraus, dass der Begriff des Erbteils durch das Bundeszivilrecht bestimmt werde.²¹⁰ Man kann deshalb davon ausgehen, dass die Erben auch in diesem Fall mit ihren Vorempfängen für die Steuern des Erblassers haften.

3.3.3.4 Zusätzliche Haftung des überlebenden Ehegatten

Der überlebende Ehegatte haftet als Erbe darüber hinaus im Bund und in beinahe allen Kantonen auch mit dem Betrag, den er aufgrund ehelichen Güterrechts vom Vorschlag oder vom Gesamtgut über den ihm nach Gesetz zustehenden Anteil hinaus erhält. Eine Ausnahme bildet der Kanton Basel-Landschaft, der keine entsprechende Regelung kennt.²¹¹

Von Gesetzes wegen ist bei der Errungenschaftsbeteiligung eine hälftige Teilung des Vorschlags und bei der Gütergemeinschaft eine solche des Gesamtguts vorgesehen (Art. 215 Abs. 1 und 241 Abs. 1 ZGB). Bei beiden Güterständen kann jedoch für den Fall der Auflösung der Ehe durch Tod eine davon abweichende Aufteilung ehevertraglich vereinbart werden (Art. 216 und 241 Abs. 2 und 3 ZGB). Der vertragliche Freiraum wird jedoch bei der Errungenschaftsbeteiligung durch den Pflichtteil der nichtgemeinsamen Nachkommen und bei der Gütergemeinschaft durch denjenigen der Nachkommen begrenzt (Art. 216 Abs. 2 und 241 Abs. 3 ZGB).

Infolge einer derartigen ehevertraglichen Zuweisung kann ein Ehegatte gegebenenfalls aus der güterrechtlichen Auseinandersetzung zu Lasten der übrigen Erben mehr erhalten, als ihm von Gesetzes wegen zustehen würde. Eine solche Vereinbarung ist, soweit sie sich auf die Auflösung der Ehe durch Tod bezieht, in materieller

Hinsicht als Schenkung von Todes wegen iSv Art. 245 Abs. 2 OR zu qualifizieren²¹² und begründet gewissermassen ein Sondererbrecht,²¹³ welches umso bedeutsamer ist, je grösser der Anteil der Errungenschaft am Vermögen eines verstorbenen Ehegatten ist. Durch entsprechende ehevertragliche Vorkehrungen könnte unter Umständen sogar die Haftbarkeit des überlebenden Ehegatten als Erbe illusorisch gemacht werden.²¹⁴

Es rechtfertigt sich deshalb, den ehevertraglich begründeten Anspruch auf einen Mehranteil des überlebenden Ehegatten am Vorschlag des verstorbenen Ehegatten der Steuerhaftung zu unterwerfen.²¹⁵

3.3.3.5 Zusätzliche Haftung der überlebenden Partnerinnen und Partner

Wie einleitend bemerkt wurde, hat der Gesetzgeber in Bezug auf die steuerliche Behandlung die Gleichstellung der eingetragenen Partnerinnen und Partner mit den Ehegatten angestrebt und weitgehend verwirklicht.²¹⁶ Die Anpassung betrifft auch die Erbenhaftung, welche analog zur Regelung für die Ehegatten ausgestaltet wurde. Im Bund und in zahlreichen Kantonen haften die überlebenden eingetragenen Partnerinnen und Partner nicht nur mit ihrem Erbteil, sondern auch mit dem Betrag, den sie auf Grund einer vermögensrechtlichen Regelung iSv Art. 25 Abs. 1 PartG erhalten haben.²¹⁷

Diese Regelung ist vor dem Hintergrund der vermögensrechtlichen Ordnung der eingetragenen Partnerschaft zu sehen, welche auf dem Grundsatz der Trennung der Vermögen beruht. Gemäss Art. 18 PartG verfügt jede Partnerin und jeder Partner über das eigene Vermögen und haftet für die eigenen Schulden mit seinem eigenen Vermögen. Mithin entspricht die Ausgestaltung der Vermögensverhältnisse weitgehend derjenigen der Gütertrennung im Eherecht nach Art. 247 ZGB.²¹⁸ Soweit in einer einge-

207 S. vorne, Abschn. 3.3.3.3 bei Fn 197.

208 S. vorne, in Fn 170.

209 S. vorne, Abschn. 3.3.3.1 bei Fn 172.

210 MADÖRIN, Materialsammlung zum neuen Baselstädtischen Steuergesetz 2001, S. 60.

211 Vgl. SIMONEK, § 14 StG BL N 13.

212 BGE 102 II 313 ff. Vgl. HAUSHEER/REUSSER/GEISER, Art. 216 ZGB N 34 f.; HAUSHEER/AEBI-MÜLLER, Art. 216 ZGB N 27; KÜNZLE, Einl. N 135; WINISTÖRFER, Die unentgeltliche Zuwendung im Privatrecht, insbesondere im Erbrecht, S. 86.

213 So zutreffend HAUSHEER/AEBI-MÜLLER, Art. 216 ZGB N 2; KÜNZLE, Einl. N 136.

214 So RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 11 StG ZH N 21.

215 S. den Hinweis auf die Problematik von Ehen, welche nicht dem schweizerischen Ehegüterrecht unterworfen sind, bei MASMEJAN/MASMEJAN, Art. 12 LID VD N 8 a. E.

216 S. vorne, Abschn. 1.6 bei Fn 12.

217 Art. 12 Abs. 3 DBG; § 8 Abs. 3 StG AG; Art. 15 Abs. 3 StG AI; Art. 14 Abs. 3 StG AR; Art. 14 Abs. 3 StG BE; § 19 Abs. 3 StG LU; Art. 14 Abs. 3 LCD NE; Art. 14 Abs. 3 StG NW; Art. 24 Abs. 3 StG SG; § 18 Abs. 2^{bis} StG SO; § 13 Abs. 3 StG SZ; § 15 Abs. 3 StG TG; Art. 11 Abs. 2^{bis} LT TI; Art. 16 Abs. 3 StG UR; Art. 13 Abs. 2^{bis} LID VD; § 12 Abs. 3 StG ZG; § 11 Abs. 3 StG ZH.

218 Vgl. GREMPER, Vorbem. Art. 18 - 25 PartG N 3, Art. 18 N 9 ff.; BÜCHLER/MATEFI, Vorbem. Art. 18 - 25 PartG N 2 und Art. 18

tragenen Partnerschaft dieses subsidiäre gesetzliche Vermögensregime herrscht, besteht ebenso wenig Anlass für eine spezielle Regelung der Steuerhaftung im Todesfall wie bei der Gütertrennung.

Eingetragene Partnerinnen und Partner können jedoch für den Fall der Auflösung der eingetragenen Partnerschaft, mithin auch auf den Tod hin, diese gesetzliche güterrechtliche Ordnung modifizieren, falls sie diese im konkreten Fall als ihren Bedürfnissen nicht angemessen erachten, und namentlich die Aufteilung des Vermögens gemäss den Bestimmungen über die Errungenschaftsbeteiligung im Eherecht vereinbaren (Art. 25 Abs. 1 PartG).²¹⁹ Wie bei den ehevertraglichen Zuweisungen²²⁰ muss dabei der Pflichtteilsschutz gewahrt werden; die Pflichtteile der Nachkommen einer Partnerin oder eines Partners dürfen nicht beeinträchtigt werden (Art. 25 Abs. 2 PartG).²²¹

Mit Recht wird, wie bei der ehevertraglichen Vorschlagszuweisung,²²² von einem erbrechtlichen Sonderrecht gesprochen.²²³ Es rechtfertigt sich deshalb durchaus, die Haftung der überlebenden Partnerinnen und Partner für die Steuerschulden der verstorbenen Partnerin bzw. des verstorbenen Partners um den vertraglich vereinbarten Vermögenszuwachs zu erweitern, auch wenn natürlich zu bedenken ist, dass ohne einen Vermögensvertrag iSv Art. 25 Abs. 1 PartG überhaupt keine güterrechtlichen Ansprüche der überlebenden Partnerin bzw. des überlebenden Partners geltend gemacht werden können.²²⁴

3.3.4 Solidarität

Wie im Zivilrecht sehen der Bund und sämtliche Kantone die solidarische Haftung aller Erben für die Steuerschuld des Erblassers vor.²²⁵

Solidarität bedeutet, dass jeder einzelne Erbe für die gesamte Steuerschuld einzustehen hat.²²⁶ Dies entspricht

der Regelung in Art. 143 Abs. 1 und 144 Abs. 1 OR.²²⁷ Infolge der Unteilbarkeit des Steuerobjekts ist jeder Erbe für die gesamte Steuerschuld in Anspruch zu nehmen.²²⁸ Die Steuerbehörde kann also nicht einem Erben durch Verfügung nur einen Teil der Steuerschuld auferlegen. Hingegen ist es ihr unbenommen, den Steueranspruch nur gegen einen oder einzelne Erben durchzusetzen und zu vollstrecken und sich mit einer Teilzahlung zu begnügen.

Da die Haftung auf den Erbteil und die Vorempfänge beschränkt ist, besteht Solidarität jedoch nur im Umfang der (beschränkten) Haftung.²²⁹ Das ist im Grunde genommen selbstverständlich, denn es ergibt sich aus der Natur der Solidarität.²³⁰ Auch im Übrigen behalten die einzelnen Haftenden ihre individuelle Position. Es ist deshalb insbesondere für jeden Erben gesondert zu prüfen, ob die Voraussetzungen für einen Steuererlass gegeben sind.²³¹

3.3.5 Regress

Nach dem vorstehend Ausgeführten können somit die Erben in unterschiedlichem Mass von der Steuerbehörde in Anspruch genommen werden. Unter Umständen musste ein einzelner Erbe die gesamte Steuerschuld begleichen. Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob und inwieweit zahlende Erben Rückgriff auf die übrigen Erben nehmen können. Grundsätzlich wäre der Gesetzgeber im Rahmen seiner Zuständigkeit nach Art. 6 Abs. 1 ZGB befugt gewesen, mit der Regelung der Haftung auch in dieser Frage zu legiferieren. Weder der Bund noch die Kantone haben aber das Rückgriffsrecht geregelt.

Das Bundesgericht hat in einem früheren Entscheid, bei dem es um die Erbschaftssteuer ging, entschieden, das Regressverhältnis, welches aus der solidarischen Haftung für eine Steuerschuld entstehe, sei öffentlich-rechtlicher Natur und deshalb durch das Steuerrecht zu regeln. Folgerichtig trat es deshalb auf die zivilrechtliche Beru-

N 1 ff.; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 31 N 25 und § 37 N 2 ff.

219 Vgl. GREMPER, Art. 25 PartG N 4; BÜCHLER/MATEFI, Art. 25 PartG N 10; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 37 N 8 ff.

220 S. vorne, Abschn. 3.3.3.4.

221 S. dazu im Einzelnen GREMPER, Art. 25 PartG N 55 ff.; BÜCHLER/MATEFI, Art. 25 PartG N 60 ff.; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, § 37 N 12 ff.

222 S. vorne, bei Fn 213.

223 Vgl. BÜCHLER/MATEFI, Art. 25 PartG N 34.

224 Vgl. RAMSEIER, Anhang PartG Ziff. 24 N 42.

225 S. zu den gesetzlichen Bestimmungen vorne, in Fn 170.

226 Vgl. GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 12 DBG N 7; KÄNZIG, Art. 10 WStB N 7; FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 62 und 82; SCHORNO/URSPRUNG, § 8 StG AG N 11; SIMONEK, § 14 StG BL N 12; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 227.

227 BGE 125 III 259, 114 II 342 ff., 112 II 138 ff. Vgl. SCHNYDER, Art. 144 OR N 1; GAUCH/SCHLUEP/EMMENEGGER, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. II, N 3708; VON TUHR/ESCHER, Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrechts, Bd. II, S. 304 f.

228 Vgl. LOCHER, Art. 12 DBG N 9; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 12 DBG N 12; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 11 StG ZH N 13; FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 62; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 227.

229 Vgl. SCHORNO/URSPRUNG, § 8 StG AG N 13; MASMEJAN/MASMEJAN, Art. 13 LID VD N 9.

230 BGE 106 II 254. Vgl. SCHNYDER, Art. 144 OR N 4; GAUCH/SCHLUEP/EMMENEGGER, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. II, N 3710; VON TUHR/ESCHER, Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrechts, Bd. II, S. 298.

231 Vgl. MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 45.

fung einer Erbin, welche ihr Rückgriffsrecht auf dem Klageweg gegen einen Miterben durchsetzen wollte, nicht ein.²³² In späteren Entscheiden hat das Bundesgericht die Frage, ob die für den Bezug zuständige Steuerbehörde im Verwaltungsverfahren über das Rückgriffsrecht verfügen kann bzw. zu verfügen hat, offenlassen können.²³³

In seinem neuesten Entscheid hält das Bundesgericht zwar grundsätzlich an seiner Auffassung fest,²³⁴ doch präzisiert es seine Praxis insofern, als es festhält, dass die Verwaltungsbehörden nicht ausschliesslich zur Beurteilung der Regressforderung eines zur Überwälzung einer Abgabe Verpflichteten zuständig seien und das zuständige Zivilgericht folglich im Rahmen einer Auseinandersetzung zwischen Privaten über den Regress vorfrageweise, und unter Vorbehalt der Bindung an rechtskräftige Entscheide der Steuerbehörden, befinden dürfe.²³⁵

Richtig betrachtet, beurteilt sich die Frage des Regresses für die Leistung von Steuern oder anderer Abgaben nach den entsprechenden zivilrechtlichen Bestimmungen, sofern die Kantone von der Möglichkeit, die Rückgriffsordnung zu regeln, keinen Gebrauch gemacht haben, da das Verhältnis zwischen den Erben grundsätzlich zivilrechtlicher Natur ist.²³⁶

Auf den Rückgriff kommt nicht die allgemeine Regressordnung von Art. 148 f. OR zur Anwendung, gemäss welcher eine solidarische Verpflichtung idR von allen Schuldnern zu gleichen Teilen zu tragen ist, sondern es ist auf die Spezialbestimmung von Art. 640 Abs. 3 ZGB zurückzugreifen, wonach die Schulden im Verhältnis zum Erbe zu tragen sind.²³⁷ Der zahlende Erbe kann somit für den Betrag auf die übrigen Erben Rückgriff nehmen, den er an die Steuerschuld des Erblassers über seinen Erbanteil hinaus geleistet hat. Die allgemeine Regressordnung von Art. 148 f. OR gelangt daneben ergänzend zur Anwendung.²³⁸ Das bedeutet namentlich, dass im Regressverhältnis die Mitverpflichteten nicht solida-

risch, sondern anteilmässig, d. h. im Verhältnis ihrer Erbquoten, haften.²³⁹

4 Verhältnis zwischen Ehegatten- und Erbenhaftung

4.1 Problemstellung

Der Ehegatte ist gleichzeitig gesetzlicher (Pflichtteils-) Erbe (Art. 462 und 471 Ziff. 3 ZGB). Bei ihm wird idR somit sowohl die Ehegatten- als auch die Erbenhaftung relevant. Es stellt sich deshalb die Frage nach dem Verhältnis und einer allfälligen Konkurrenz zwischen den beiden Haftungsarten.

4.2 Rechtsnatur der beiden Haftungsarten

Während der (überlebende) Ehegatte grundsätzlich zusammen mit und neben dem Erblasser selbst Steuerpflichtiger und deshalb schon vor dessen Tod am Steuerrechtsverhältnis beteiligt war,²⁴⁰ treten die Erben, unter denen, wie erwähnt, regelmässig auch der überlebende Ehegatte figuriert, als ursprünglich unbeteiligte Dritte erst und nur kraft der Steuersukzession in das Steuerrechtsverhältnis des Erblassers ein.²⁴¹ Die Stellung des überlebenden Ehegatten als Steuerpflichtiger ist also eine qualitativ andere als diejenige der Erben als Steuererben.

Hinzu kommt, dass der überlebende Ehegatte zwar zum Kreis der Erben gehören kann, dies aber nicht zwingend tun muss. Es ist denkbar, dass er infolge Ausschlagung oder Erbunwürdigkeit aus der Erbfolge fällt. Mithin kann die Erbenhaftung nicht als *lex specialis* zur Ehegattenhaftung bezeichnet werden.

4.3 Konkurrenz

Aufgrund der unterschiedlichen Rechtsnatur der beiden Haftungsordnungen nimmt die Lehre deshalb mit Recht (echte) Konkurrenz der beiden Haftungen an.²⁴² Der überlebende Ehegatte haftet als Ehegatte ebenso wie aufgrund seiner Stellung als Erbe.

232 BGE 108 II 493 ff. E 5 und 6.

233 BGE 115 Ib 291 f. E 19b.

234 BGE 131 III 549 f. E 2.1.

235 BGE 131 III 550 f. E 2.3.

236 Vgl. FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 48 mwH; GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 12 DBG N 7; KÄNZIG, Art. 10 WStB N 7; MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, S. 52 bei Fn 210. A. M. LEUCH/KÄSTLI, Art. 14 StG BE N 2.

237 Vgl. SCHAUFELBERGER/KELLER, Art. 640 ZGB N 5; FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 44, 48 und 62; LOCHER, Art. 12 DBG N 10; GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 12 DBG N 7; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 12 DBG N 14; SALOMÉ, Art. 12 DBG N 10; KÄNZIG, Art. 10 WStB N 7.

238 Vgl. SCHAUFELBERGER/KELLER, Art. 640 ZGB N 2.

239 BGE 103 II 139. Vgl. SCHNYDER, Art. 148 OR N 5; GAUCH/SCHLUEP/EMMENEGGER, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. II, N 3741.

240 S. vorne, Abschn. 1.2 und 2.1.

241 Vgl. FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 89.

242 Vgl. FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, S. 89; HARTL, Die verfahrensrechtliche Stellung der gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten und ihre Haftung, S. 175 f.; BEHNISCH, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, S. 220.

Im Übrigen ist zu differenzieren: Im Bund und in denjenigen Kantonen, welche die Lösung des Bundesrechts übernommen haben, ist die Haftungskonkurrenz nur von untergeordneter Bedeutung, da die Ehe durch den Tod eines Ehegatten aufgelöst wird, weshalb der überlebende Ehegatte für die zu diesem Zeitpunkt noch ausstehenden Steuerschulden des verstorbenen Ehegatten nicht mehr haftet, sondern nur noch verpflichtet ist, seinen Anteil an der Gesamtsteuer zu leisten.²⁴³ Daneben haftet er als Erbe zusammen mit den übrigen Mitgliedern der Erbengemeinschaft nach Massgabe der Bestimmungen über die Erbenhaftung solidarisch für den Anteil des Erblassers an der Gesamtsteuer.²⁴⁴

In denjenigen Kantonen, in denen die Solidarhaftung der Ehegatten mit der rechtlichen oder faktischen Trennung nicht rückwirkend für alle noch offenen Steuerschulden entfällt,²⁴⁵ haftet der überlebende Ehegatte, vorbehaltlich der Zahlungsunfähigkeit des Erblassers, als Steuerpflichtiger und, soweit er Erbe ist, auch als Erbe mit den übrigen Erben solidarisch für die Gesamtsteuer, da die Erben als Rechtsnachfolger des Erblassers die Solidarschuld, so wie sie im Zeitpunkt seines Todes bestand, übernehmen. Es steht den Steuerbehörden deshalb grundsätzlich frei, sich gegenüber dem überlebenden Ehegatten alternativ oder kumulativ auf die beiden Haftungsgrundlagen zu berufen.

Jede andere Lösung würde zu stossenden Ergebnissen führen, da sich der überlebende Ehegatte durch Ausschlagung der Erbschaft der Haftung zu entziehen vermöchte.

4.4 Rangfolge und Regress

In der Literatur wird verschiedentlich die Auffassung vertreten, aus Billigkeitsgründen sei der überlebende Ehegatte, der – im Gegensatz zu den Erben – originär Steuerpflichtiger ist, in erster Linie in Anspruch zu nehmen.²⁴⁶

Diese Auffassung ist indes abzulehnen. Das Solidarschuldverhältnis zeichnet sich nämlich gerade dadurch aus, dass keine Rangfolge in Bezug auf die Belangbarkeit durch den Gläubiger besteht. Es ist das Privileg des Gläubigers, frei wählen zu können, wen er unter den Solidar-

schuldern in Anspruch nehmen möchte. Eine bestimmte Rangfolge in der Haftungsordnung unter den Solidarschuldern bzw. unter verschiedenen Kategorien von Solidarschuldern müsste vom Gesetz selbst bestimmt werden. Eine entsprechende Norm findet sich im Steuerrecht jedoch nicht.

Die Steuerbezugsbehörde kann sich somit an alle Erben und an den überlebenden Ehegatten halten, selbstverständlich bis zur Höhe des jeweiligen Haftungsanteils.

Es stellt sich demnach im Verhältnis zwischen dem überlebenden Ehegatten und den Erben die Frage des Regresses. Auch dazu äussern sich die Steuergesetze nicht. Soweit der überlebende Ehegatte Erbe ist, käme grundsätzlich die vorstehend geschilderte Regressordnung unter den Erben zum Zuge.²⁴⁷ Unklar ist jedoch, ob die Tatsache, dass der überlebende Ehegatte auch als Ehegatte für die während der Ehe entstandenen und beim Tod des Erblassers noch ausstehenden Steuerschulden haftet, das Regressverhältnis beeinflusst. Soweit der überlebende Ehegatte als Steuerpflichtiger mit den Erben konkurriert, ist gemäss Art. 148 Abs. 1 OR auf die besondere Natur des Rechtsverhältnisses Rücksicht zu nehmen. Unter diesem Blickwinkel betrachtet, erscheint als zutreffende Lösung, dass der Ehegatte den auf ihn entfallenden Anteil an der Gesamtsteuer vorweg zu tragen hat und ihm für diesen Teil der Regress auf die Miterben verwehrt ist.

Literatur

ABT DANIEL, in: Daniel Abt/Thomas Weibel (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, Basel 2007

AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995

AMONN KURT/WALTHER FRIDOLIN, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 7. A., Bern 2003

BÄHLER DANIEL, Unterhalt bei Trennung und direkte Steuern, ZBJV 2002, S. 16 ff.

BAUER-BALMELLI MAJA/NYFFENEGGER MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel 2002

BEHNISCH BRIGITTE, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, Diss. Bern 1992

243 S. vorne, Abschn. 2.3.2.2.

244 Vgl. LOCHER, Art. 12 DBG N 17; GREMINGER/BÄRTSCHI, Art. 12 DBG N 5.

245 S. vorne, Abschn. 2.3.3.

246 Vgl. FREI, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Rechtsverhältnis, S. 89 f.; HARTL, Die verfahrensrechtliche Stellung der gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten und ihre Haftung, S. 176; BEHNISCH, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, S. 219 f.

247 S. vorne, Abschn. 3.3.5.

- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002
- BREITSCHMID PETER, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, Bd. II, Art. 457 - 977 ZGB und Art. 1 - 61 SchlTitel, 3. A., Basel 2007
- BÜCHLER ANDREA, in: Andrea Büchler (Hrsg.), FamKomm. Eingetragene Partnerschaft, Bern 2007
- BÜCHLER ANDREA/MATEFI GABRIELLA, in: Andrea Büchler (Hrsg.), FamKomm. Eingetragene Partnerschaft, Bern 2007
- BUR BÜRGIN FRANZISKA/FILLI ALEXANDER/MÜLLER YOLANDA, in: Daniel Abt/Thomas Weibel (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, Anhang Steuern, Basel 2007
- BURCKHARDT BERTOSSA JACQUELINE, in: Daniel Abt/Thomas Weibel (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, Basel 2007
- BURKART FABIAN, in: Daniel Abt/Thomas Weibel (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, Basel 2007
- DRUEY JEAN NICOLAS, Grundriss des Erbrechts, 5. A., Bern 2002
- EITEL PAUL, Die Berücksichtigung lebzeitiger Zuwendungen im Erbrecht, Bern 1998
- in: Heinz Hausheer/Hans Peter Walter (Hrsg.), Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bd. III/2/3, Art. 626 - 632 ZGB, Bern 2004
- ENGLER URS, in: Daniel Abt/Thomas Weibel (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, Basel 2007
- ESCHER ARNOLD/ESCHER ARNOLD JR., in: Peter Gauch/Jörg Schmid (Hrsg.), Zürcher Kommentar zum schweizerischen Zivilrecht, Bde. III/1 und 2, Art. 457 - 640 ZGB, 3. A., Zürich 1959/60
- FORNI ROLANDO/PIATTI GIORGIO, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, Bd. II, Art. 457 - 977 ZGB und Art. 1 - 61 SchlTitel, 3. A., Basel 2007
- FREI WALTER, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, Diss. Zürich, Konstanz 1995
- GAUCH PETER/SCHLUEP WALTER/EMMENEGGER SUSAN, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. II, 9. A., Zürich 2008
- GAUCH PETER/SCHLUEP WALTER/SCHMID JÖRG, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. I, 9. A., Zürich 2008
- GREMINGER BERNHARD J./BÄRTSCHI BETTINA, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82, 2. A., Basel 2008
- GREMPER PHILIPP, in: Thomas Geiser/Philipp Gremper (Hrsg.), Zürcher Kommentar zum Partnerschaftsgesetz, Zürich 2007
- GRUNDMANN STEFAN, in: Daniel Abt/Thomas Weibel (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, Basel 2007
- GÜBELI CHRISTIAN, Gläubigerschutz im Erbrecht, Zürich 1999
- HANDSCHIN LUKAS/HUNKELER DANIEL, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Basler Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel 1998, und EB, Basel 2005
- HARTL ROLF, Die verfahrensrechtliche Stellung der gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten und ihre Haftung, Diss. Zürich 1988
- HÄUPTLI MATTHIAS, in: Daniel Abt/Thomas Weibel (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, Basel 2007
- HAUSHEER HEINZ/AEBI-MÜLLER REGINA, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, Bd. I, Art. 1 - 456 ZGB, 3. A., Basel 2006
- HAUSHEER HEINZ/REUSSER RUTH/GEISER THOMAS, in: Heinz Hausheer/Hans Peter Walter (Hrsg.), Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bd. II/1/3/1, Art. 181 - 220 ZGB, Bern 1992
- HEGNAUER CYRIL/BREITSCHMID PETER, Grundriss des Erbrechts, 4. A., Bern 2000
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001
- HUWILER BRUNO, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, Bd. II, Art. 457 - 977 ZGB und Art. 1 - 61 SchlTitel, 3. A., Basel 2007
- JAQUES CHRISTINE/SALOMÉ HUGUES, in: Danielle Yersin/Yves Noël (Hrsg.), Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008
- KÄNZIG ERNST, Die eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), I. Teil, Art. 1 - 44 WStB, 2. A., Basel 1982
- KUHN MORITZ W., in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Anton K. Schnyder (Hrsg.), Basler Kommen-

- tar zum Bundesgesetz über den Versicherungsvertrag (VVG), Basel 2001
- KÜNG RUDOLF, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Anton K. Schnyder (Hrsg.), Basler Kommentar zum Bundesgesetz über den Versicherungsvertrag (VVG), Basel 2001
- KÜNZLE HANS RAINER, in: Daniel Abt/Thomas Weibel (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, Basel 2007
- LEU URS, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand (Hrsg.), Basler Kommentar zum Obligationenrecht, Bd. I, Art. 1 - 529 OR, 4. A., Basel 2007
- LEUCH CHRISTOPH/KÄSTLI PETER, Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Bern 2006
- LOCHER PETER, Auswirkungen einer Scheidung/Trennung im Bereich der Steuern, FamPra.ch 2008, S. 463 ff.
- Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil-Basel 2001
- LÜTHI CAROLINE, Individualbesteuerung – Ein Vorschlag für ein schlankes, manipulationsresistentes und veranlagungsökonomisches Steuermodell, Diss. Zürich 2009
- MADÖRIN BERNHARD, Materialsammlung zum neuen Baselstädtischen Steuergesetz 2001, Basel 2001
- MASMEJAN LYDIA/MASMEJAN LUCIEN, Commentaire de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux (LIVD), 4. A., Bern 2005
- MAURER ALFRED, Schweizerisches Privatversicherungsrecht, 3. A., Bern 1995
- MEIER-HAYOZ ARTHUR, in: Arthur Meier-Hayoz (Hrsg.), Berner Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Bd. I/1, Art. 1 - 10, Bern 1966
- MÜLLER THOMAS A., Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, Diss. Bern 1999
- NERTZ CHRISTOPH, in: Daniel Abt/Thomas Weibel (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, Basel 2007
- NUSSBAUM WERNER, Die Ansprüche der Hinterlassenen nach Erbrecht und aus beruflicher Vorsorge bzw. gebundener Selbstvorsorge, Zeitschrift für Sozialversicherung und berufliche Vorsorge 1988, S. 197 ff.
- OBERSON XAVIER, Droit fiscal suisse, 3. A., Basel/Genf/München 2007
- PIOTET PAUL, Erbrecht, Schweizerisches Privatrecht, Bde. IV/1 und IV/2, Basel/Stuttgart 1978/81
- PULVER BERNHARD, in: Thomas Geiser/Philipp Gremper (Hrsg.), Zürcher Kommentar zum Partnerschaftsgesetz, Zürich 2007
- RAMPINI CORRADO/SCHULIN HERMANN/VOGT NEDIM PETER, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, Bd. II, Art. 457 - 977 ZGB und Art. 1 - 61 SchlTitel, 3. A., Basel 2007
- RAMSEIER THOMAS, in: Andrea Büchler (Hrsg.), FamKomm. Eingetragene Partnerschaft, Bern 2007
- REIMANN AUGUST/ZUPPINGER FERDINAND/SCHÄRRER ERWIN, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 Bde., Bern 1961 - 1969
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006
- SALOMÉ HUGUES, in: Danielle Yersin/Yves Noël (Hrsg.), Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008
- SANSONETTI PIETRO, in: Danielle Yersin/Yves Noël (Hrsg.), Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008
- SCHÄRER HEINZ, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand (Hrsg.), Basler Kommentar zum Obligationenrecht, Bd. I, Art. 1 - 529 OR, 4. A., Basel 2007
- SCHAUFELBERGER PETER C./KELLER KATRIN, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, Bd. II, Art. 457 - 977 ZGB und Art. 1 - 61 SchlTitel, 3. A., Basel 2007
- SCHNYDER ANTON K., in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand (Hrsg.), Basler Kommentar zum Obligationenrecht, Bd. I, Art. 1 - 529 OR, 4. A., Basel 2007
- SCHÖBI MICHAEL JOSEF, Die erbrechtliche Bedeutung von Steuern, Diss. Freiburg 1999
- SCHORNO ANDREAS/KLÖTI-WEBER MARIANNE, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. A., Muri-Bern 2009
- SCHORNO ANDREAS/URSPRUNG URS, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber (Hrsg.), Kom-

- mentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. A., Muri-Bern 2009
- SCHWANDER IVO, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, Bd. II, Art. 457 - 977 ZGB und Art. 1 - 61 SchlTitel, 3. A., Basel 2007
- SIEBER ROMAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82, 2. A., Basel 2008
- SIMONEK MADELEINE, in: Peter B. Nefzger/Madeleine Simonek/Thomas P. Wenk (Hrsg.), Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004
- STAEHELIN DANIEL, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, Bd. II, Art. 457 - 977 ZGB und Art. 1 - 61 SchlTitel, 3. A., Basel 2007
- TUOR PETER, in: Arthur Meier-Hayoz (Hrsg.), Berner Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Bd. III/1, Art. 457 - 536 ZGB, 2. A., Bern 1952
- TUOR PETER/PICENONI VITO, in: Arthur Meier-Hayoz (Hrsg.), Berner Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Bd. III/2, Art. 537 - 640 ZGB, 2. A., Bern 1964
- TUOR PETER/SCHNYDER BERNHARD/SCHMID JÖRG/RUMO-JUNGO ALEXANDRA, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 13. A., Zürich 2009
- VALLENDER KLAUS A., in: Thomas Geiser/Philipp Gremper (Hrsg.), Zürcher Kommentar zum Partnerschaftsgesetz, Zürich 2007
- VOGT NEDIM PETER, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, Bd. II, Art. 457 - 977 ZGB und Art. 1 - 61 SchlTitel, 3. A., Basel 2007
- VON TUHR ANDREAS/ESCHER ARNOLD, Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrechts, Bd. II, 3. A., Zürich 1974
- VON TUHR ANDREAS/PETER HANS, Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrechts, Bd. I, 3. A., Zürich 1974
- VONDER MÜHLL GEORGES, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Basler Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel 1998, und EB, Basel 2005
- WEIBEL THOMAS, in: Daniel Abt/Thomas Weibel (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, Basel 2007
- WEIDMANN HEINZ/GROSSMANN BENNO/ZIGERLIG RAINER, Wegweiser durch das st.gallische Steuerrecht, 6. A., Muri-Bern 1999
- WEIMAR PETER, in: Arthur Meier-Hayoz (Hrsg.), Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bd. III/1/1, Art. 457 - 480 ZGB, Bern 2000
- Zehn Thesen zur erbrechtlichen Ausgleichung, in: Familie und Recht. FS Bernhard Schnyder, Freiburg 1995, S. 833 ff.
- WIDMER PIERRE, Grundfragen der erbrechtlichen Ausgleichung, Diss. Bern 1971
- WINISTÖRFER MICHÈLE, Die unentgeltliche Zuwendung im Privatrecht, insbesondere im Erbrecht, Zürich 2000
- WISSMANN KURT, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, Bd. II, Art. 457 - 977 ZGB und Art. 1 - 61 SchlTitel, 3. A., Basel 2007
- ZWEIFEL MARTIN, Die verfahrens- und steuerstrafrechtliche Stellung der Erben bei den Einkommens- und Vermögenssteuern, ASA 64 (1995/96), S. 337 ff.
- ZWEIFEL MARTIN/CASANOVA HUGO, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht. Direkte Steuern, Zürich 2008

Rechtsquellen

- AHVG, BG über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (vom 20.12.1946), SR 831.10
- Anhang zum PartG, Anhang (Art. 36) zum PartG – Änderung bisherigen Rechts
- BdBSt, BRB über die direkte Bundessteuer (in Kraft bis 31.12.1994)
- BG über die Aufhebung der Haftung der Erben für Steuerbussen (vom 8.10.2004), AS 2005, S. 1051
- BVG, BG über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (vom 25.6.1982), SR 831.40
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- ELV, V über die Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (vom 15.1.1971), SR 831.301
- IVG, BG über die Invalidenversicherung (vom 19.6.1959), SR 831.20
- LCD NE, Loi sur les contributions directes (du 21.3.2000), RS 631.0

- LI JU, Loi d'impôt (du 26.5.1988), RS 641.11
- LID VD, Loi sur les impôts directs cantonaux (du 4.7.2000), RSV 642.11
- LIPP-IGE, Loi sur l'imposition des personnes physiques (du 22.9.2000), RSG D 3 11
- LT TI, Legge tributaria (del 21.6.1994), RL 10.2.1.1
- MVG, BG über die Militärversicherung (vom 19.6.1992), SR 833.1
- OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220
- PartG, BG über die eingetragene Partnerschaft gleichgeschlechtlicher Paare (Partnerschaftsgesetz) (vom 18.6.2004), SR 211.231
- SchKG, BG über Schuldbetreibung und Konkurs (vom 11.4.1889), SR 281.1
- StG AG, SteuerG (vom 15.12.1998), SAR 651.100
- StG AI, SteuerG (vom 25.4.1999), GS 640.000
- StG AR, SteuerG (vom 21.5.2000), bGS 621.11
- StG BE, SteuerG (vom 21.5.2000), BGS 661.11
- StG BL, G über die Staats- und Gemeindesteuern (vom 7.2.1974), SGS 331
- StG BS, G über die direkten Steuern (vom 12.4.2000), SGS 640.100
- StG FR, G über die direkten Kantonssteuern (vom 6.6.2000), SGF 631.1
- StG GL, SteuerG (vom 7.5.2000), GS VI C/1/1
- StG GR, SteuerG für den Kanton Graubünden (vom 8.6.1986), RB 720.000
- StG LU, SteuerG (vom 22.11.1999), SRL 620
- StG NW, G über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (vom 22.3.2000), NG 521.1
- StG OW, SteuerG (vom 30.10.1994), GDB 641.4
- StG SG, SteuerG (vom 9.4.1998), sGS 811.1
- StG SH, G über die direkten Steuern (vom 20.3.2000), SHR 641.100
- StG SO, G über die Staats- und Gemeindesteuern (vom 1.12.1985), BGS 614.11
- StG SZ, SteuerG (vom 9.2.2000), SR 172.200
- StG TG, G über die Staats- und Gemeindesteuern (vom 14.9.1992), SR 640.1
- StG UR, G über die direkten Steuern im Kanton Uri (vom 17.5.1992), RB 3.2211
- StG VS, SteuerG (vom 10.3.1976), SGS 642.1
- StG ZG, SteuerG (vom 25.5.2000), BGS 632.1
- StG ZH, SteuerG (vom 8.6.1997), LS 631.1
- StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14
- UVG, BG über die Unfallversicherung (vom 20.3.1981), SR 832.20
- VVG, BG über den Versicherungsvertrag (Versicherungsvertragsgesetz) (vom 2.4.1908), SR 221.229.1
- WStB, BRB über die Erhebung einer Wehrsteuer (vom 9.12.1940) (ab 1.1.1983: BdBS)
- ZGB, Schweizerisches Zivilgesetzbuch (vom 10.12.1907), SR 210

Berichte und Materialien

Bericht Familienbesteuerung, Bericht der Expertenkommission zur Überprüfung des schweizerischen Systems der Familienbesteuerung (Kommission Familienbesteuerung), Bern 1998

Botschaft Steuerharmonisierung, Botschaft zu den BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (vom 25.5.1983), BBl 1983 III, S. 1 ff.

Weisung zur Revision des Steuergesetzes, ABIZH 1994, S. 1421 ff.

Praxisanweisungen

KS Familienbesteuerung/DBG, KS Nr. 14 der ESTV (W95-014D) – Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) (vom 29.7.1994)

Weisung der FD ZH – Bezug der Staats- und Gemeindesteuern (vom 3.7.2005), Zürcher Steuerbuch (ZH StB), Teil I, Nr. 33/013