

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2011.296  
1 ST.2011.382

**Entscheid**

30. März 2012

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

Nr. 1 vertreten durch C,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Dienstleistungen,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,  
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2006 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2006**

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die/der Pflichtige bzw. zusammen die Pflichtigen) leben seit April 2008 getrennt. In der noch gemeinsam unterzeichneten Steuererklärung 2006 deklarierten sie ein steuerbares Einkommen von Fr. 74'000.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 74'700.- (Staats- und Gemeindesteuern) sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 949'000.-. Letzteres entsprach gegenüber dem Vorjahr einer Vermögenszunahme von Fr. 372'000.-. Eine diesbezügliche Auflage des Steuerkommissärs beantworteten beide Pflichtigen, der Ehemann unter Beilage einer korrigierten Steuererklärung 2006, womit nur noch eine Vermögensvermehrung von Fr. 144'890.- ausgewiesen wurde. Darauf untersuchte der Steuerkommissär auch diese Vermögensvermehrung und schätzte die Pflichtigen am 17. Juni 2011 für die Staats- und Gemeindesteuern 2006 nach pflichtgemäßem Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 200'000.- sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 800'000.- ein. Er erwog, auch die reduzierte Vermögensvermehrung sei vom Pflichtigen trotz Auflage und Mahnung nicht hinreichend nachgewiesen worden. Mit Hinweis vom gleichen Tag stellte er die analoge Veranlagung der direkten Bundessteuer 2006 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 200'000.- in Aussicht.

B. Gegen die Einschätzung der Staats- und Gemeindesteuern erhob der Pflichtige am 19. Juli 2011 Einsprache, zog diese jedoch am 1. September 2011 wieder zurück. Am 5. September 2011 liess die Pflichtige hiergegen ebenfalls Einsprache erheben und gleichzeitig ein Gesuch um Wiederherstellung der Einsprachefrist stellen. Sie brachte vor, mangels Kenntnis der Einkommens- und Vermögenssituation ihres Ehemanns die Richtigkeit der Einschätzung nicht beurteilen zu können, sodass sie diese anfechte. Zudem lebe sie vom Pflichtigen getrennt, weshalb ihre Solidarhaftung für die gemeinsam geschuldete Steuer nicht mehr gegeben sei und sie nur noch für ihren eigenen Anteil an der Gesamtsteuer hafte. Dieser Anteil sei vom kantonalen Steueramt festzulegen.

Der Steuerkommissär – noch nicht in Kenntnis der Einsprache der Pflichtigen vom 5. September 2011 – unterbreitete dieser am 8. September 2011 Einschätzungsvorschläge im Einspracheverfahren. Die Pflichtige lehnte die Vorschläge am 3. No-

vember 2011 ab. Gleichzeitig beantragte sie, entweder die Ehegatten getrennt zu besteuern oder den Anteil eines jeden an der Gesamtsteuer festzusetzen.

Das kantonale Steueramt, das die Einsprache der Pflichtigen auch als solche gegen die direkte Bundessteuer entgegengenommen hatte, trat mit Entscheiden vom 18. November 2011 darauf nicht ein. Es erwog, die Pflichtigen seien für die Steuerperiode 2006 noch zusammen zu besteuern, da sie sich erst später getrennt hätten. Die Frage der Solidarhaftung sei gemäss einem Entscheid der Steuerrekurskommission I nicht von der Einschätzungs-, sondern von der Bezugsbehörde zu beantworten, sodass auf die Einsprache mangels Zuständigkeit nicht einzutreten sei.

C. Hiergegen liess die Pflichtige am 21. Dezember 2011 Beschwerde bzw. Rekurs erheben und beantragen, sie von ihrem Ehemann getrennt einzuschätzen, eventualiter die Gesamtsteuer mangels Solidarhaft auf die Ehegatten aufzuteilen. Für letzteres sei die Einschätzungs- und nicht die Bezugsbehörde zuständig. Zudem verlangte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung.

Das kantonale Steueramt schloss am 6. Februar 2012 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung und der Pflichtige liessen sich nicht vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Dem Pflichtigen wurde mit Verfügung vom 10. Januar 2012 Gelegenheit gegeben, eine Beschwerde-/Rekursantwort einzureichen. Dies war mit der Androhung verbunden, bei Säumnis werde angenommen, er schliesse sich den Anträgen der Pflichtigen an. Der Pflichtige liess sich nicht vernehmen, sodass androhungsgemäss zu verfahren ist.

2. a) Nach Art. 13 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) haften Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich un-

getrennter Ehe leben, solidarisch für die Gesamtsteuer (Satz 1). Jeder Ehegatte haftet jedoch nur für seinen Anteil an der Gesamtsteuer, wenn einer von beiden zahlungsunfähig ist (Satz 2). Bei rechtlich oder tatsächlich getrennter Ehe entfällt die Solidarhaftung auch für alle noch offenen Steuerschulden (Art. 13 Abs. 2 DBG).

aa) Ist eine der erwähnten Voraussetzungen gegeben – also nicht nur Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten, sondern auch rechtliche oder tatsächliche Trennung der Ehe – haftet jeder Ehegatte nur noch für seinen Anteil an der Gesamtsteuer. Der Haftungsanteil jedes Ehegatten ist in einem speziellen Haftungsverfahren nach rechtskräftiger Veranlagung der Ehegatten zu bestimmen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 13 N 16 f., auch zum Folgenden und Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, Art. 13 N 2). Eine solche Haftungsverfügung bildet die Voraussetzung für eine erfolgsversprechende Schuldbetreibung, indem sie den definitiven Rechtsöffnungstitel gemäss Art. 80 SchKG darstellt. Letzterer Umstand bildet auch gleichzeitig die Rechtfertigung dafür, dass die Haftungsverfügung sinnvollerweise erst nach rechtskräftiger Veranlagung der Ehegatten zu erlassen ist (a.M. bezüglich dem Wegfall der Solidarhaftung bei Zahlungsunfähigkeit eines der beiden Ehegatten: Greminger/Bärtschi, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 13 N 5 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zur direkten Bundessteuer, 2. A., 2009, Art. 13 N 13 DBG). Vorausgesetzt für den Erlass einer Haftungsverfügung ist neben dem Grund für den Wegfall der Solidarhaftung weiter, dass ein entsprechender Antrag eines Ehegatten und ein Steuerausstand vorhanden ist (Locher, Art. 16 N 16).

bb) Hat die Haftungsverfügung in einem speziellen Verfahren und erst nach rechtskräftiger Veranlagung zu ergehen, ist für deren Erlass zwingend nicht mehr die Veranlagungsbehörde zuständig, sondern die Bezugsbehörde. Denn die Zuständigkeit der Einschätzungsbehörden endet mit Eintritt der Rechtskraft einer Einschätzung (Revision- und Nachsteuerverfahren vorbehalten).

Nach Art. 160 DBG wird die Steuer durch den Kanton bezogen, in dem die Veranlagung vorgenommen worden ist. Welche Behörde innerhalb des Bezugskantons konkret den Steuerbezug vorzunehmen hat, ist durch den Bezugskanton festzulegen, wie auch die Organisation des Steuerbezugs ganz allgemein dem kantonalen Recht obliegt (Art. 104 Abs. 4 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 160 N 8 DBG). Gemäss § 6 lit. h der kantonalen Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes

über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998 (Kant. VO) ist zum Erlass von Haftungsverfügungen gemäss Art. 13 DBG die für den gesamten Steuerbezug verantwortliche Dienstabteilung Bundessteuer des kantonalen Steueramts zuständig. Die Haftungsverfügung ist mit den ordentlichen Rechtsmitteln anfechtbar. Dagegen steht die Veranlagung der direkten Bundessteuer den Divisionen und der Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer zu (§ 7 lit. a Kant. VO). Die nämlichen Amtsstellen entscheiden sodann auch über die gegen die Veranlagung gerichteten Einsprachen (Art. 135 DBG).

b) Vorliegend stellte die Pflichtige mit der Einsprache gegen die Veranlagung 2006 vom 5. September 2011 erstmals ein sinngemässes Begehren um Erlass einer Haftungsverfügung zufolge Getrenntlebens. Nach dem Gesagten war für die Behandlung dieses Begehrens erstinstanzlich jedoch weder die Veranlagungsbehörde noch die gegen die Veranlagung angerufene Einsprachebehörde, d.h. die massgebliche Division des kantonalen Steueramts, zuständig, sondern allein die für den Steuerbezug verantwortliche Dienstabteilung Bundessteuer des kantonalen Steueramts. Mithin ist diese Division im angefochtenen Einspracheentscheid betreffend direkte Bundessteuer als gegen die Veranlagung angerufene Rechtsmittelbehörde zu Recht auf das Haftungsbegehren nicht eingetreten. Der Einspracheentscheid hat insofern Bestand.

3. Bei den Staats- und Gemeindesteuern haften die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten ebenfalls solidarisch für die Gesamtsteuer und entfällt diese Haftung, wenn einer von beiden Ehegatten zahlungsunfähig ist (§ 12 Abs. 1 Satz 1 und 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Indessen fehlt eine Art. 13 Abs. 2 DBG analoge Bestimmung für den Fall, dass die Ehegatten rechtlich oder tatsächlich getrennt leben. Wie dieses Schweigen des kantonalen Gesetzgebers zu interpretieren ist, ist umstritten. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (§ 12 N 9 StG) halten dafür, es könne nicht abgeleitet werden, der Gesetzgeber habe eine andere Lösung als im DBG angestrebt, d.h. die Solidarhaftung der Ehegatten falle bei Getrenntleben der Ehegatten bei den Staats- und Gemeindesteuern ebenfalls weg. Gegenteiliger Auffassung sind das kantonale Steueramt sowie die gegen einen diesbezüglichen Entscheid einer Gemeinde angerufenen Rechtsmittelinstanzen (Entscheid der Finanzdirektion vom 21. Mai 2007, B 17/2007, [www.ZHEntscheide.zh.ch](http://www.ZHEntscheide.zh.ch) und Urteil des Bundesgerichts, BGr, 13. Dezember 2007, 2C\_306/2007 E. 3.2, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). Wie es sich damit verhält, kann vorliegend offen bleiben, da für die Be-

handlung eines entsprechenden Begehrens jedenfalls wiederum die Bezugsbehörde zuständig wäre (so schon StRK I, 17. Mai 2007, 1 ST.2007.77 und im Ergebnis auch die Finanzdirektion im zitierten Entscheid). Die Einschätzungsbehörde und damit auch die gegen die Einschätzung angerufenen Rechtsmittelinstanzen fallen ausser Betracht. Demnach ist das kantonale Steueramt im Einspracheentscheid letztlich auch betreffend Staats- und Gemeindesteuern zu Recht auf das Haftungsbegehren der Pflichtigen mangels Zuständigkeit nicht eingetreten. Der Einspracheentscheid hat insofern wiederum Bestand.

4. a) Die Pflichtige hat mit ihrer Einsprache aber nicht nur den Erlass einer Haftungsverfügung, sondern auch die Aufhebung der Einschätzung und deren Neuvernahme verlangt. Auf Unterbreitung von Einschätzungsvorschlägen im Einspracheverfahren hin hat sie sodann am 3. November 2011 weitere die Veranlagung/Einschätzung betreffende Ausführungen machen lassen. Das kantonale Steueramt hat in den Einspracheentscheiden nur das Begehren um Erlass von Haftungsverfügungen behandelt und ist darauf mangels Zuständigkeit nicht eingetreten. Hinsichtlich der Veranlagung/Einschätzung hat es sodann zwar die beantragte getrennte Besteuerung der Ehegatten – nach vorgängiger stillschweigender Gutheissung des Fristwiederstellungsgesuchs der Pflichtigen – geprüft, dies aber nur in der Begründung und nicht auch im Dispositiv. Letzteres hätte diesbezüglich auf Abweisung der Einsprachen lauten müssen. Insbesondere hat es aber die weiteren Einwendungen der Pflichtigen in der Eingabe vom 3. November 2011, welche sich gegen die Zulässigkeit einer sie betreffenden Ermessenseinschätzung wegen fehlender Verletzung von Mitwirkungspflichten richtete, nicht gewürdigt und darüber nicht entschieden.

b) Das Steuerrekursgericht hat gemäss § 149 Abs. 2 StG die Steuerfaktoren grundsätzlich nach seinen eigenen Erhebungen festzustellen (RB ORK 1958 Nr. 44). Ausnahmsweise kann es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder wenn dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG). Vorliegend hat das kantonale Steueramt über die Veranlagung/Einschätzung nicht entschieden, sodass es sich rechtfertigt, die Sache an dieses zur Nachholung des Versäumten zurückzuweisen.

c) Die Rückweisung müsste an sich nur ins Einspracheverfahren erfolgen, indessen drängt sich eine solche ins Einschätzungsverfahren auf:

Einkommen und Vermögen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, werden ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (Art. 9 Abs. 1 DBG, § 7 Abs. 1 StG). Nach Art. 113 Abs. 1 DBG bzw. § 123 Abs. 1 StG üben dabei die Ehegatten die dem Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus. Gleichwohl ist nur jeder Ehegatte für seine eigenen Steuerfaktoren mitwirkungspflichtig (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 113 N 25 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 123 N 9 StG, je mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Diese Beschränkung wirkt sich im Veranlagungsverfahren dahingehend aus, dass die Steuerbehörde vom einzelnen Gatten bloss die Vornahme von Mitwirkungshandlungen verlangen darf, welche die Ermittlung seiner eigenen Steuerfaktoren betreffen. Allerdings lässt sich die Frage, welche Einkommens- und Vermögensbestandteile welchem Ehegatten zuzuweisen sind, nicht immer leicht beantworten. Dieses Problem wird dadurch entschärft, dass die steuerbehördlichen Verfügungen (Auflagen, Mahnungen, Vorladungen etc.) an beide Ehegatten gemeinsam oder – wenn diese getrennt leben – an jeden Ehegatten gesondert zu richten sind (Art. 117 Abs. 3 und 4 DBG, § 123 Abs. 4 StG). Folglich wird auch der nicht mitwirkungspflichtige Ehegatte über eine solche Verfügung orientiert. Er hat alsdann die Möglichkeit und das Recht, sich an der Sachverhaltsermittlung zu beteiligen, weil es nicht darauf ankommt, welcher Ehepartner die Verfahrenspflichten erfüllt.

Vorliegend hat der Steuerkommissär Auflagen und Mahnungen vom 16. Juni 2010 bzw. 3./23./31. Mai 2011 zur Erklärung der Vermögensvermehrung aufgrund der korrigierten Steuererklärung 2006 und zum Nachweis eines (Familien-)Darlehens nur der Vertreterin des Pflichtigen (D AG) bzw. diesem selbst zugestellt. Nicht eröffnet hat er diese Verfügungen dagegen der Pflichtigen, obwohl diese schon seit April 2008 vom Pflichtigen getrennt lebte und am 22. März 2010 eine eigene Vertretung in der Person von C samt entsprechender Vollmacht angezeigt hatte. Die Pflichtige rügt diese Unterlassung sowohl in der Eingabe vom 3. November 2011 als auch in Beschwerde und Rekurs. Damit fehlt es bezüglich der Pflichtigen an den formellen Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung/-einschätzung im Sinn von Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG, da hierzu eine gültige Auflage und Mahnung erforderlich ist. Es liegt ein schwerwiegender Verfahrensmangel vor, der die Rückwei-

sung der Sache zwecks Neuentscheids nicht nur ins Einspracheverfahren, sondern ins Einschätzungsverfahren rechtfertigt.

5. Diese Erwägungen führen hinsichtlich der Frage der Haftungsbeschränkung zur Abweisung der Rechtsmittel und im Übrigen zu deren teilweisen Guttheissung (Rückweisung), insgesamt damit ebenfalls zur teilweisen Guttheissung. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den mehrheitlich unterliegenden Pflichtigen zu 3/4 und der Beschwerdegegnerin bzw. dem Rekursgegner zu 1/4 aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung an die Pflichtige entfällt (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968, § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Rechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 18. November 2011 wird aufgehoben. Die Sache wird zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt ins Veranlagungsverfahren im Sinn der Erwägungen zurückgewiesen.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 18. November 2011 wird aufgehoben. Die Sache wird zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt ins Einschätzungsverfahren im Sinn der Erwägungen zurückgewiesen.

[...]