

Z S i S )



**Band 3 / 2020**

- 1 **Thomas Hug**  
Daten als mehrwertsteuerliches Entgelt?
  
- 13 **Petra Caminada**  
Solidarhaftung unter Ehegatten im Steuerrecht  
«Drum prüfe, wer sich ewig bindet...»

- Private
- Selbständige
- Unternehmen
- Grundstücke
- MWST/Zoll
- IStR
- Sozialabgaben
- Reformen
- Sonstige



zsis)



## Daten als mehrwertsteuerliches Entgelt?

**QUICK READ** Der folgende Aufsatz geht der Fragestellung nach, ob vermeintlich kostenlose digitale Leistungen (u.a. Smartphone-Apps, Suchmaschinen, Social Media), welche der Kunde nur gegen Zurverfügungstellung seiner Nutzer- und Nutzungsdaten sowie Content (Inhalt) erhält, bei der schweizerischen Mehrwertsteuer als steuerbare Leistung nach Art. 3 lit. c i.V.m. Art. 18 Abs. 1 MWSTG gelten. Kernfrage ist, ob solche Daten mehrwertsteuerlich relevantes Entgelt nach Art. 3 lit. f und Art. 24 Abs. 1 MWSTG darstellen.



Thomas HUG  
dipl. Wirtschaftsjurist FH,  
dipl. Steuerexperte  
Group Tax | Bank Julius Bär & Co. AG  
thomas.hug@juliusbaer.com

Der Begriff Entgelt hat im Mehrwertsteuerrecht zwei Dimensionen: In qualitativer Hinsicht ist das Entgelt nach Art. 3 lit. c und f i.V.m. Art. 18 Abs. 1 MWSTG eine Voraussetzung, damit eine steuerbare Leistung vorliegt. Art. 3 lit. f MWSTG versteht darunter sehr generell einen *«Vermögenswert, der in Erwartung einer Leistung aufgewendet wird»*. In quantitativer Hinsicht ist das Entgelt nach Art. 24 Abs. 1 MWSTG die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer. Es geht dabei es um die Frage, ob der erwähnte Vermögenswert monetär bewertbar ist und damit die geschuldete Steuer ermittelt werden kann. Entscheidend ist dabei nicht eine objektive, sondern eine subjektive Bewertung zwischen den beiden Vertragsparteien.

Nutzer- und Nutzungsdaten sowie Content (Inhalt) qualifizieren im Grundsatz als Vermögenswert, wobei die Beurteilung vom konkreten Einzelfall und Kontext abhängt. Eine mehrwertsteuerliche Leistung nach Art. 3 lit. c und f MWSTG i.V.m. Art. 18 Abs. 1 MWSTG ist daher im Einzelfall denkbar.

Die monetäre Bewertung der Daten und damit die Bestimmung der Bemessungsgrundlage nach Art. 24 Abs. 1 MWSTG ist hingegen schwierig. Einerseits gibt es für Daten keinen beobachtbaren Marktwert und andererseits nehmen die gängigen betriebswirtschaftlichen Bewertungsmethoden jeweils nur einseitig die Sicht der Datenempfänger ein. Der Wert kann allerdings im Einzelfall indirekt über vergleichbare, traditionelle Transaktionen mit Drittparteien gegen Geld oder Geldsurrogate ermittelt werden.

Falls in qualitativer und quantitativer Hinsicht Daten als Entgelt qualifizieren, sollte die EStV aufgrund des Erhebungsgrundsatzes der Wettbewerbsneutralität (Art. 1 Abs. 3 lit. a MWSTG) die Mehrwertsteuer auf solchen digitalen Leistungen erheben.



**QUICK READ** 2**HAUPTTEIL** 3

1. Einleitung	3
2. Stand der Diskussion	4
3. Begriff Daten	5
4. Begriff Entgelt	5
5. Daten als Entgelt?	7
6. Illustrative Beispiele	10
7. Weitere steuersystematische Überlegungen	11
8. Fazit	12

**1. Einleitung**

Im Rahmen der fortlaufenden Digitalisierung unserer Wirtschaft haben sich in den letzten Jahren verschiedene neue Geschäftsmodelle mit digitalen Produkten etabliert wie bspw. Versandhandelsplattformen (u.a. Amazon, Alibaba), Suchmaschinen (Google), Social Media (u.a. Facebook, LinkedIn, Tinder), Spiele oder Smartphone-Apps. Eine Gemeinsamkeit dieser Geschäftsmodelle und Produkte ist die Tatsache, dass der (in der Regel private) Nutzer die Leistungen auf den ersten Blick meist kostenlos erhält und kein Entgelt zahlen muss. Während man vor zehn Jahren bspw. für das Auto ein teures Navigationsgerät mit jährlichen Updates der Strassenkarten erwerben musste, nutzt man heute für die Navigation auf seinem Smartphone kostenlose Apps von grossen, meist amerikanischen Internetkonzernen. Betrachtet man allerdings diese Geschäftsmodelle und Produkte genauer, stellt der Nutzer dafür umfassende Daten von sich und seinem Nutzungsverhalten zur Verfügung. Die Daten erlauben den eigentlichen Betrieb der digitalen Produkte (bspw. Navigationsfunktion, verbessertes Produkteangebot auf Versandhandelsplattformen, bessere Suchergebnisse). Sie werden zudem auch für personalisierte Werbung genutzt.

Aus Sicht der schweizerischen Mehrwertsteuer (Inland- und Bezugsteuer) stellt sich die Frage, ob solche digitale Produkte gegen Daten von Nutzern als mehrwertsteuerlich relevante Leistung qualifizieren (Art. 3 lit. c i.V.m. Art. 18 Abs. 1 Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, für die Inlandsteuer; Art. 45 MWSTG, für die Bezugsteuer) und Daten als für die Bemessungsgrundlage relevantes Entgelt gelten (Art. 24 Abs. 1 MWSTG, für Inlandsteuer; Art. 46 MWSTG, für Bezugsteuer). Diese Fragestellung ist sowohl für in- als auch ausländische Unternehmen relevant. Bei inländischen, in der Regel zum Zwecke der Inlandsteuer bereits registrierten Unternehmen stellt sich die Frage, ob sie steuerbare Umsätze erzielen. Bei ausländischen Unternehmen ist zu klären, ob durch die Erbringung von elektronischen Dienstleistungen (Art. 10 Mehr-



wertsteuerverordnung, MWSTV) an private, nicht registrierte Nutzer, nicht eine obligatorische Inlandsteuerpflicht begründet wird (Art. 10 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 MWSTG).

- 3 Diese Frage ist namentlich unter Berücksichtigung des mehrwertsteuerlichen Erhebungsgrundsatzes der Wettbewerbsneutralität (Art. 1 Abs. 3 lit. a MWSTG) zu prüfen. Dieser Grundsatz verbietet, dass die «Wettbewerbsbeziehungen durch die Mehrwertsteuer verfälscht werden».<sup>01</sup> Bezugnehmend auf das einleitende Beispiel der Navigationsgeräte bedeutet dies, dass die Produzentin traditioneller Navigationsgeräte aus dem Verkauf gegen Entgelt einen steuerbaren Umsatz erzielt, während die Anbieterin von «kostenlosen» Navigations-Apps auf dem Smartphone unter Umständen keine mehrwertsteuerliche Leistung erbringt bzw. kein für die Bemessungsgrundlage relevantes Entgelt vorhanden ist. Dies würde die traditionellen Anbieterin diskriminieren, da es entweder die Leistungen für den Endkunden verteuert (bei Überwälzung auf Kunden) bzw. ihre Marge geringer wird (keine Überwälzung).

## 2. Stand der Diskussion

- 4 Die Thematik, ob vermeintlich kostenlose digitale Produkte gegen Daten mehrwertsteuerlich als Leistung zu qualifizieren sind, wurde in Deutschland<sup>02</sup>, in Österreich<sup>03</sup> und in der Schweiz<sup>04</sup> bereits vor einigen Jahren diskutiert. Im Jahr 2013 prüfte das Landgericht Berlin<sup>05</sup> die Nutzungsbedingungen von Google für zivilrechtliche Zwecke und erkannte dabei ein Gegenseitigkeitsverhältnis. Ausgehend von diesem Entscheid wurde kontrovers diskutiert, ob ein mehrwertsteuerliches Tauschverhältnis nach Art. 24 Abs. 3 MWSTG (bzw. analoger Artikel im deutschen bzw. österreichischen Umsatzsteuerrecht) vorliege. Namentlich Vertreter der deutschen und österreichischen Steuerbehörden vertraten die Ansicht, dass in der Zustimmung zur Bearbeitung persönlicher Nutzerdaten eine Gegenleistung der Nutzer im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes zu sehen sei und

auch ohne tatsächliche Zahlung des Nutzers steuerbar Umsätze der Anbieterin vorlägen.<sup>06</sup> Tobias Rohner et al. lehnten diese Ansicht in ihrem Aufsatz in Bezug auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht mit der Begründung ab, dass in der Duldung der Datenbearbeitung «keine vermögenswerte, verkehrsfähige Rechtsposition und den Nutzern [...] keine mehrwertsteuerlich relevanter Leistungswille unterstellt werden» kann.<sup>07</sup> Die Zustimmung zur Datenverarbeitung sei lediglich ein «gesetzliches Zustimmungserfordernis», welches sich aus dem Bundesgesetz über den Datenschutz (DSG) ergäbe.

Bisher unerörtert blieb allerdings die Frage, ob Daten nicht ein mehrwertsteuerlich relevantes Entgelt nach Art. 3 lit. f MWSTG sowie Art. 24 Abs. 1 MWSTG sein

<sup>01</sup> Clavadetscher Diego, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Glauser Pierre-Marie/Robinson Philip (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Art. 1 MWSTG, N 157 (zit. AutorIn in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Komm. MWSTG).

<sup>02</sup> Ablehnend: Looks Nicole/Bergau Benjamin, Tauschähnlicher Umsatz mit Nutzerdaten - Kein Stück vom Kuchen, in: Mehrwertsteuerrecht - Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht 2016, S. 864 ff.; bejahend: Melan Nevada/Wecke Bertram: Umsatzsteuerpflicht bei kostenlosen Internetdiensten und Smartphone-Apps, in: Deutsches Steuerrecht 2015, S. 2267 ff. und S. 2811 ff.

<sup>03</sup> Aigner Dietmar/Bräumann Peter/Kopfler Georg/Tumpel Michael, Digitale Leistungen ohne Geldzahlung im Internet, in: Steuer- und WirtschaftsKartei SWK 2017, S. 349 ff. (zit. Aigner/Bräumann,/Kopfler/Tumpel).

<sup>04</sup> Rohner Tobias/Looks Nicole/Bergau, Benjamin, Userdaten als mehrwertsteuerrelevante Gegenleistung für Internetdienste?, in ExpertFocus 2018, S. 491 ff. (zit. Rohner/Looks/Bergau).

<sup>05</sup> Urteil des Landgericht Berlin 15 O 402/12 vom 19. November 2013.

<sup>06</sup> Rohner/Looks/Bergau, S. 500.

<sup>07</sup> Rohner/Looks/Bergau, S. 496.



könnten. Alle bisherigen Aufsätze im deutschsprachigen Raum fokussierten sich ausschliesslich auf die Frage, ob solche digitalen Produkte gegen Daten als Tauschgeschäft qualifizieren, d.h. einerseits die digitale Dienstleistung als eine relevante Leistung und andererseits die Einwilligung zur Duldung der Datenverarbeitung als zweite Leistung, die in einem ursächlichen und engen Zusammenhang steht.

- 6 Dieser Aufsatz versteht sich als Diskussionsbeitrag, wie solche digitalen Produkte steuersystematisch im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht auch anders beurteilt werden könnten.

### 3. Begriff Daten

- 7 Vorab muss geklärt werden, was unter dem aktuell allgegenwärtigen Begriff «Daten» zu verstehen ist. Während im schweizerischen Steuerrecht generell und im Mehrwertsteuerrecht im Besonderen keine Legaldefinition des Begriffs vorhanden ist, liefert das Datenschutzgesetz gewisse Hinweise. Art.3 lit.a DSG definiert den Begriff «(Personen-)Daten» als «alle Angaben, die sich auf eine bestimmte oder bestimmbare Person beziehen». Art.3 lit.c DSG nennt zudem gewisse Daten, die als besonders schützenswert geltend (u.a. religiöse Ansichten, Gesundheit, strafrechtliche Sanktionen). Im schweizerischen Rechtssystem wird der Begriff «Daten» ferner noch in Art.143 Strafgesetzbuch (StGB) verwendet, welcher die unrechtmässige Datenbeschaffung unter Strafe stellt. Der Artikel enthält jedoch keine Legaldefinition.
- 8 Der Duden definiert Daten einerseits als durch Beobachtung, Messung, statischen Erhebungen u.a. gewonnene (Zahlen-)Wert, Angaben und formulierbare Befunde und andererseits als elektronisch gespeicherte Zeichen, Angaben und Informationen.<sup>08</sup> Im allgemeinen Sprachgebrauch versteht man unter Daten oft auch Gegebenheiten, Tatsachen oder Ereignisse.
- 9 In der Informatik wird zwischen Daten, Informationen und Wissen unterschieden. Daten sind verschiedene Symbole und Zeichen, deren Bedeutung nur in einem Kontext ersichtlich sind. Daten werden in Verknüpfung

mit zusätzlichem Kontext zu einer Information und stellen Kenntnisse über Sachverhalte und Personen dar. Die gesammelten Informationen über Sachverhalte und Personen werden schliesslich zu Wissen.<sup>09</sup>

Es kann festgehalten werden, dass es weder eine Legal- noch eine allgemein gültige Definition des Begriffes «Daten» gibt. Im Rahmen dieses Aufsatzes verwendet der Autor eine informationstechnische Definition, wonach es sich bei Daten um sämtliche Informationen handelt, die in einer formalisierten Art zur Kommunikation, Interpretation oder Verarbeitung durch Mensch oder Maschine geeignet sind.<sup>10</sup>

### 4. Begriff Entgelt

#### 4.1 Übersicht

Seit der Revision des Mehrwertsteuerrechts im Jahre 2010 hat das Entgelt eine doppelte Bedeutung: Einerseits ist es eine Tatbestandsvoraussetzung des Leistungsverhältnisses (Art. 3 lit. c i.V.m. Art. 18 Abs. 1 MWSTG) und andererseits die relevante Bemessungsrundlage (Art. 24 Abs. 1 MWSTG).

#### 4.2 Qualitative Dimension

Steuerobjekt der Inlands- und Bezugsteuer ist ein Leistungsverhältnis. Art.3 lit.c MWSTG definiert dieses als «die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts». Art.3 lit.f MWSTG definiert Entgelt als «Vermögenswert, den der Empfänger [...] für den Erhalt einer Leistung aufwendet». Die Botschaft zum MWSTG spricht auch von der «qualitativen Seite» des Begriffs Entgelt.<sup>11</sup>

<sup>08</sup> Duden, online abgerufen am 08. Juli 2020 unter: [duden.de/rechtschreibung/Daten](https://www.duden.de/rechtschreibung/Daten).

<sup>09</sup> Richter Alexander, IT-geschütztes Wissensmanagement - Theorie, Anwendung und Barrieren, Berlin, 2008.

<sup>10</sup> Schwarz Angelica M., Bilanzierung von Daten, 2020, Wiesbaden, S. 3.

<sup>11</sup> Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBI 2008 6941.



- 13 In der Lehre wird der Begriff «Vermögenswert» offen definiert und umfasst verschiedenen Formen wie bspw. Geld, Geldsurrogat oder gar eine mehrwertsteuerliche Leistung (Tauschgeschäft nach Art.24 Abs.3 MWSTG).<sup>12</sup> Die Parteien können auch vereinbaren, dass das Entgelt befreiend an einen Dritten gezahlt werden soll. Wenn ein vereinbartes Entgelt wegen Zahlungsunfähigkeit oder Konkurs der Schuldnerin oder bei Auflösung des Vertrags (Nichtigkeit, Willensmängel) nicht aufgewendet oder zurückbezahlt wird, liegt mangels Entgelt kein Leistungsverhältnis vor.<sup>13</sup> Art.3 lit.c MWSTG, welcher das Leistungsverhältnis definiert, verlangt ein finales, zielgerichtetes Handeln des Leistungserbringers im Hinblick auf den Erhalt eines Entgelts (Prinzip der Finalität).<sup>14</sup> Der Entgeltsbegriff an sich ist jedoch aus Sicht des Leistungsempfängers zu beurteilen, da dieser den Willen haben muss, den Vermögenswert für den Empfang einer konkreten und individuellen (Gegen-)Leistung aufzuwenden<sup>15</sup> (Prinzip der Kausalität<sup>16</sup>). In anderen Worten muss aus Sicht des Empfängers eine «*innere wirtschaftliche Verknüpfung*» zwischen Entgelt und (Gegen-)Leistung bestehen.<sup>17</sup> Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist die Kausalität allerdings nicht leichthin anzunehmen und die Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt muss auf einem Synallagma (Austauschverhältnis) beruhen.<sup>18</sup> Hingegen wird nicht vorausgesetzt, dass die Aufwendung des Vermögenswertes aufgrund eines Rechtsanspruchs (Vertrag, Gesetz) erbracht wird; sie kann auch freiwillig erfolgen.<sup>19</sup>
- 14 Gerade in Bezug auf die Frage, ob überhaupt ein relevantes Leistungsverhältnis vorliegt, muss der qualitative Entgeltsbegriff vom Begriff des «*Nicht-Entgelts*» nach Art.18 Abs.2 MWSTG abgegrenzt werden. Darunter fallen bspw. Subventionen, Spenden, Einlagen in Unternehmen, Dividenden oder Zahlungen für Schadenersatz. Die Abgrenzung zwischen Entgelt und Nicht-Entgelt erfolgt primär anhand des Kriteriums der Verknüpfung der Zahlung mit einer erwarteten Leistung.<sup>20</sup> Bei Subventionen, Spenden oder Dividenden wird zwar streng betrachtet ein Vermögenswert aufgewendet, jedoch wird keine Gegenleistung erwartet.
- Das Gesetz, die Verordnung und Verwaltungspraxis<sup>21</sup> äussern sich nicht zur Frage, ob der aufgewendete Vermögenswert qualitativ für das Vorliegen einer mehrwertsteuerlich relevanten Leistung nach Art.3 lit.c MWSTG auch einen wirtschaftlich bestimmbareren, monetären Wert haben muss.
- #### 4.3 Quantitative Dimension
- Art.24 Abs.1 Satz 1 MWSTG verlangt beim Vorliegen einer mehrwertsteuerlich relevanten Leistung, dass die Inlandsteuer auf dem «*tatsächlich empfangenden Entgelt*» berechnet wird. Art.46 MWSTG regelt mit Verweis auf Art.24 MWSTG die Bemessungsgrundlage für die Bezugssteuer analog. In der Botschaft wird von der «*quantitativen Seiten*» des Entgelts gesprochen.<sup>22</sup> Die EStV konkretisiert den Begriff Entgelt als «*Geldzahlung in Form von in- oder ausländischen Zahlungsmitteln, aber auch geldwerte Leistungen*».

<sup>12</sup> Bossart/Clavadetscher, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Komm. MWSTG, Art. 18 N 81.

<sup>13</sup> Bossart/Clavadetscher, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Komm. MWSTG, Art. 18 N 82.

<sup>14</sup> Rohner Tobias: Die Erbringung von Lieferungen und Dienstleistungen ohne Erwartung eines Entgelts. Ein Fall für die MWST?, in: ASA 86, S. 513 ff., S. 520 (zit. Rohner).

<sup>15</sup> Bossart/Clavadetscher, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Komm. MWSTG, Art. 18 N 84.

<sup>16</sup> Rohner, S. 521.

<sup>17</sup> Geiger Felix, in: Geiger/Schluckebier (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Auflage, Art. 3 N 41.

<sup>18</sup> Rohner, S. 522.

<sup>19</sup> Urteil des Bundesgerichts 2A.43/2002 vom 08. Januar 2003 E. 3.2.

<sup>20</sup> Bossart/Clavadetscher, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Komm. MWSTG, Art. 18 N 99.

<sup>21</sup> Insb. MWST-Info 04 Steuerobjekt.

<sup>22</sup> BBI 2008 6942.





17 Unter «geldwerten Leistungen» versteht die EStV namentlich (d.h. nicht abschliessend) Schecks, Schuldübernahmen und Zahlungsverprechen Dritter, Tausch, Gutscheine oder die Verrechnung mit einer Gegenforderung. Daten werden allerdings nicht erwähnt. Bossart/Clavadetscher halten richtigerweise fest, dass die EStV den Begriff «geldwerte Leistung» unglücklich gewählt hat: Einerseits liegt eben gerade nicht eine (mehrwertsteuerliche) Leistung vor und andererseits ist der Begriff im schweizerischen Steuerrecht bereits besetzt (Direkte Steuern, Verrechnungssteuer).<sup>23</sup>

18 Der Autor vertritt die Ansicht, dass der entscheidende Faktor beim quantitativen Entgeltbegriff die vorhandene Möglichkeit sein muss, dem aufgewendeten, qualitativen Entgelt einen monetären Wert in Schweizer Franken zuzumessen. Das Mehrwertsteuergesetz enthält nur für den Tausch (Art.24 Abs.3 MWSTG) und die Leistung an Zahlungs statt (Abs.5) Regeln zur Bewertung, nicht aber für die anderen Entgeltsformen.<sup>24</sup> Gemäss Praxis der EStV gilt allerdings für die meisten der vorerwähnten Formen des Entgelts der «Betrag, der dadurch ausgeglichen wird» als Bemessungsgrundlage.<sup>25</sup> In anderen Worten wird gemäss Meinung des Autors ein subjektiver, zwischen den Parteien vereinbarter Wert und nicht ein objektiver verwendet. Wird die Leistung allerdings zwischen eng verbundenen Personen erbracht, wird von dieser subjektiven Betrachtungsweise ausnahmsweise abgewichen und ein objektiver Wert («wie unter unabhängigen Dritten») herangezogen (Art.24 Abs.2 MWSTG).

#### 4.4 Zwischenfazit

19 Es kann festgehalten werden, dass unter dem mehrwertsteuerlichen Begriff Entgelt qualitativ ganz generell ein Vermögenswert verstanden wird, welcher vom Leistungsempfänger in Erwartung einer Leistung aufgewendet wird. Entgelt und erwartete (Gegen-) Leistung müssen auf einem Synallagma beruhen. Quantitativ muss dem Vermögenswert ein monetärer Wert in Schweizer Franken zugemessen werden, wobei dieser Wert subjektiv aus Sicht der Parteien zu beurteilen ist.

## 5. Daten als Entgelt?

### 5.1 Qualitative Dimension

Im ersten Schritt muss die Frage geklärt werden, ob Daten (i) ein Vermögenswert sind, welcher (ii) die Leistungsempfängerin in Erwartung einer konkreten, individuellen Leistung (Synallagma) aufwendet. 20

#### 5.1.1 Vermögenswert

Bei der Verwendung von digitalen Produkten wie Versandhandelsplattformen, Suchmaschinen, Social Media oder Smartphone-Apps willigt die Nutzerin bei der erstmaligen Anmeldung oder dem Download typischerweise ein, dass dem Anbieter verschiedene Daten zur Verfügung gestellt werden und dieser diese für verschiedene Zwecke verwenden darf. Neben persönlichen Nutzerdaten wie Geschlecht, Geburtsdatum oder Wohnort handelt es sich häufig um Nutzungsdaten wie Standorte oder Einkaufsverhalten sowie bei Social Media um Content (Inhalt) wie Fotos, Videos, Kommentare und Likes. 21

Nicht jede Nutzerin mag ihre persönlichen Daten als ein Vermögenswert wie Bargeld, Edelmetalle oder ein Kunstwerk empfinden. Gesellschaftliche und rechtliche Entwicklungen in den letzten Jahren insbesondere in Europa zeigen, dass persönliche Daten verstärkt als ein schützenswertes Gut betrachtet werden. Viele Nutzerinnen von solchen digitalen Angeboten sind nicht (mehr) bereit, umfassend persönliche Daten zur Verfügung zu stellen und die Politik plant durch immer schärfere Datenschutzgesetze, diese vor missbräuchlicher Verwendung zu schützen. Der Skandal um die Weitergabe von Nutzerdaten durch Facebook an die britische Beratungsfirma Cambridge Analytica im Vorfeld der letzten US-Präsidentenwahl im Jahre 22

<sup>23</sup> Bossart/Clavadetscher,, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (Hrsg.), Komm. MWSTG, Art. 24 N 16.

<sup>24</sup> Bossart/Clavadetscher, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Komm. MWSTG, Art. 24 N 17.

<sup>25</sup> MWST-Info 07 Steuerbemessung und Steuersätze, Ziff. 1.1.1.



2016 oder die Diskussionen in der Schweiz um die Entwicklung einer COVID-19-Tracking-App durch den Bund<sup>26</sup> illustrieren diese Entwicklung.

- 23 In ihrem Aufsatz aus dem Jahre 2018 vertraten Tobias Rohner et al. die Ansicht, dass Daten (bzw. die Duldung zur Verarbeitung der persönlichen Daten) keinen objektiven Werte haben; dies mit der Begründung, dass (mit Verweis auf nicht zitierte Studien) nur ein sehr geringer Anteil der Nutzerinnen die Nutzungs- und Datenschutzbedingungen durchlesen, in sozialen Netzwerken viele persönliche Inhalte veröffentlichen und keine wirtschaftliche Abwägung zwischen kostenpflichtigen und kostenlosen Angeboten gegen Daten stattfindet. Diese Ansicht ist aufgrund der gesellschaftlichen und rechtlichen Entwicklungen der letzten Jahre abzulehnen. Der Verzicht auf das Lesen der Nutzungs- und Datenschutzbedingungen und das freiwillige Veröffentlichen persönlicher Inhalte lässt nicht darauf schliessen, dass die Nutzerin ihre Daten nicht als Vermögenswert betrachtet. Ein Autoliebhaber wird auch nicht den ganzen Kaufvertrag inkl. Allgemeine Geschäftsbedingungen für seinen Porsche durchlesen. Er wird diesen aber anschliessend gerne öffentlich zur Schau stellen.
- 24 Gerade wie das später in diesem Aufsatz verwendete Beispiel von Übersetzungsdiensten im Internet zeigt (siehe Abschnitt 6.2), nimmt die digital bewanderte Nutzerin sehr wohl eine Abwägung zwischen kostenpflichtigen und kostenlosen Angeboten gegen Daten vor.
- 25 Daten haben allerdings als Vermögenswert zwei besondere Eigenschaften, welche traditionelle Vermögenswerte wie Bargeld oder Edelmetalle nicht aufweisen.
- 26 Einerseits haben Daten die Besonderheit, dass ein spezifischer Datensatz nicht für jede Person objektiv ein Vermögenswert ist wie bspw. ein Kilo Gold. Gesundheitsdaten wie Gewicht, Ruhepuls und Grösse sind für den Betreiber einer Fitness-App sehr wertvoll, haben jedoch für den Betreiber von Navigations-Apps oder

Handelsplattformen keinen Wert. Auch sind Daten wie der Ruhepuls oder das Gewicht an sich wertlos, werden jedoch in Verbindung mit einer Person zu einem Vermögenswert. Es kommt somit auf den spezifischen Kontext von Daten an.

Andererseits haben Daten die Eigenschaft, dass sie 27 unbeschränkt weitergegeben werden können und dabei nicht an Substanz verlieren. Traditionelle Vermögenswerte wie Geld oder Edelmetalle können verbraucht werden, d.h. die Eigentümerin kann diese Vermögenswerte in Erwartung einer Leistung hergeben und ist anschliessend nicht mehr im Besitz derselben. Wenn eine Person bspw. einen Liter Milch für CHF 2 kauft, ist sie anschliessend nicht mehr im Besitz des Bargeldes. Wenn man allerdings seine Daten wie bspw. Geburtsdatum, Nutzungsverhalten oder Standorte einem Anbieter von digitalen Produkten zur Verfügung stellt (d.h. zur Bearbeitung und Auswertung), hat man diesen Vermögenswert weiterhin. In anderen Worten: Daten können als Vermögenswerte an eine oder mehrere Personen weitergegeben werden und man ist dennoch weiterhin (zivilrechtlich unpräzise ausgedrückt<sup>27</sup>) «Eigentümer» seiner Daten. Auf diese zweite Besonderheit wird später im Aufsatz nochmals zurückgekommen (siehe Abschnitt 7.1).

Trotz dieser zwei besonderen Eigenschaften vertritt 28 der Autor die Auffassung, dass Daten gemäss Definition in Abschnitt 3 dieses Aufsatzes als Vermögenswert qualifizieren, jedoch nur im spezifischen Kontext und konkreten Einzelfall.

<sup>26</sup> Statt vieler: NZZ «Umfrage: Mehrheit der Schweizer Bevölkerung will Corona-App nicht installieren», online abgerufen am 10. Juli 2020 unter: [nzz.ch/panorama/umfrage-mehrheit-der-schweizer-lehnt-corona-warn-app-abfrage-mehrheit-der-schweizer-bevoelkerung-will-corona-warn-app-nicht-installieren-ld.1565465?reduced=true](https://www.nzz.ch/panorama/umfrage-mehrheit-der-schweizer-lehnt-corona-warn-app-abfrage-mehrheit-der-schweizer-bevoelkerung-will-corona-warn-app-nicht-installieren-ld.1565465?reduced=true).

<sup>27</sup> Zivilrechtliches Eigentum an Daten wird von der herrschenden Lehre verneint, siehe u.a.: Fröhlich-Bleuler Gianni, Eigentum an Daten?, in: Jusletter 06. März 2017.



### 5.1.2 Synallagma

29 Der Nutzer von digitalen Angeboten mag vielleicht nicht immer bewusst der Zurverfügungstellung seiner Daten zustimmen und gewisse Apps haben in der Vergangenheit auch ohne Wissen des Nutzers Daten gesammelt (bspw. durch Verbindung von IP-Adressen und IMEI-Nummern von Mobiltelefonen<sup>28</sup>). Dennoch ist sich der durchschnittliche Nutzer digitaler Angebote wie Versandhandelsplattformen, Suchmaschinen, Social Media oder Smartphone-Apps durch die breite mediale und politische Diskussion bewusst, dass er solche «kostenlosen» Leistungen nur gegen Nutzer- und Nutzungsdaten sowie Content (Inhalt) erhält. Er erlaubt die Nutzung seiner Daten in Erwartung einer Leistung. Indem der Nutzer bei der erstmaligen Anwendung oder beim Download aktiv der Nutzung seiner Daten zustimmt, liegt gemäss Ansicht des Autors eine direkte wirtschaftliche Verknüpfung zwischen den Daten als Entgelt und der erwarteten digitalen Leistung vor. Kann im konkreten Einzelfall die kostenlose digitale Leistung allerdings auch ohne Nutzer- und Nutzungsdaten beansprucht werden (bspw. durch Anklicken des Buttons «keine Daten übermitteln»), liegt eher kein Entgelt vor.<sup>29</sup> Ferner ist gemäss Ansicht des Autors ein Synallagma auch zu verneinen, wenn die Applikation die Daten ohne Wissen bzw. aktive Zustimmung des Nutzer illegal sammelt und auswertet.

30 Diese digitalen Geschäftsmodelle qualifizieren daher zusammenfassend nach Ansicht des Autors im konkreten Einzelfall als mehrwertsteuerliche Leistung nach Art.3 lit.c i.V.m Art.18 Abs.1 MWSTG. Eine generelle Qualifikation aller Leistungen gegen Daten als mehrwertsteuerliche Leistung ist jedoch abzulehnen.

### 5.2 Quantitative Dimension

31 Im zweiten Schritt stellt sich die Frage, ob diese Daten auch einen konkreten monetären Wert haben und damit die Bemessung der Mehrwertsteuer möglich ist. Monetär heisst einen in Schweizer Franken ausgedrückten Wert.

Vorab muss festgehalten werden, dass Nutzer- und Nutzungsdaten und Inhalt (Content) keinen offiziellen Marktwert haben wie bspw. Wertschriften oder Rohstoffe. Es gibt keine (legale) Börse oder Markt, auf welchem Daten zwischen unabhängigen Dritten gehandelt werden und damit kein beobachtbarer Marktpreis. Unter Umständen gibt es für gestohlene Nutzer- und Nutzungsdaten einen illegalen Schwarzmarkt, jedoch wäre es gemäss Ansicht des Autors störend, solche Werte zum Zwecke der Mehrwertsteuer heranzuziehen. Auch ist es für die Steuerpflichtigen und die Steuerbehörden sehr schwierig, an solche Marktwerte auf dem Schwarzmarkt heranzukommen.

33 Bezugnehmend auf die in Abschnitt 3 dieses Aufsatzes erläuterten Informatik-Begriffe Daten, Informationen und Wissen, haben ferner bloss Symbole und Zeichen keinen Wert. Sie bekommen jedoch einen Wert, wenn sie mit zusätzlichen Kontext zu Informationen über Sachverhalte und Personen verknüpft werden. So haben bspw. Geburtstage oder Standorte losgelöst keinen monetären Wert, wohl aber in Verbindung mit dem Namen und der Adresse einer Person.

34 Dass Daten in einem spezifischen Kontext einen monetär messbaren Wert haben, ist offenkundig und unbestritten. Grosse US-amerikanische Konzerne wie Facebook und Alphabet (Google) erzielen materielle Gewinne und publizieren bspw. quartalsweise die Kennzahl (Marketing-)Umsätze pro User, d.h. der Wert der durch personalisierte Werbung monetisierte Daten. Da die Mehrwertsteuer allerdings eine transaktionsbezogene Steuer ist, müsste man diesen Wert auf den konkreten Einzelnutzer herunterbrechen können. Es wird bspw. nicht möglich sein, den Wert der Daten einer Person zu ermitteln, die regelmässig eine Suchmaschine verwendet. Im US-amerikanischen Senat

<sup>28</sup> Aigner/Bräumann/Kopfler/Tumpel, S. 349.

<sup>29</sup> Tappen Falko, Unsere Daten, kein Entgelt?, in: Legal Revolutionary - Rechtsmagazin der digitalen Wirtschaft, 2018, S. 28 f.



wird aktuell jedoch ein Gesetzesentwurf diskutiert. Dieser trägt den sperrigen Titel «*Designing Accounting Safeguards to Help Broaden Oversight And Regulations on Data (DASHBOARD) Act*» und will datengetriebene Konzerne zu Transparenz verpflichten. Es soll ermittelt werden können, inwiefern die gesammelten Daten zum Gewinn beigetragen haben.<sup>30</sup>

- 35 Aigner/Bräumann/Kopfler/Tumple vertreten in ihrem Aufsatz die Ansicht, dass individuelle Nutzerdaten an sich durchaus einen gewissen Wert haben, dieser allerdings in der Regel extrem gering sei. Das wertschöpfende Potenzial ergäbe sich erst aus deren Sammlung, Aufbereitung und zielgerichteter Aufwertung durch die Anbieterin («*Data Mining*»).<sup>31</sup>
- 36 In der Praxis gibt es verschiedene Methoden, wie der Wert von Daten im Einzelfall betriebswirtschaftlich ermittelt werden kann. Denkbar sind kostenbasierte oder nutzenorientierte Bewertungsverfahren. Bei kostenbasierten Verfahren wird der Wert aufgrund der Kosten für Herstellung, Speicherung und Pflege ermittelt. Bei einem nutzungsorientierten Verfahren wird der Wert aufgrund des zukünftigen Cashflows ermittelt.<sup>32</sup> Es handelt sich dabei aber immer um einseitige Methoden, bei welchen der Wert bei der Leistungserbringerin (Empfängerin der Daten) ermittelt wird. Wie bereits erläutert verlangt das schweizerische Mehrwertsteuerrecht allerdings, dass der Wert des Entgelts subjektiv zwischen den Parteien der Leistung bestimmt wird.
- 37 Bei digitalen Angeboten ist es zugegebenermassen schwer, den Wert der Daten zwischen den Parteien zu ermitteln. Bei solchen Angeboten findet keine eigentlichen Vertragsverhandlungen statt, bei welchen der Wert bzw. der Umfang der Daten als Entgelt verhandelt wird. Der Vertragsabschluss geschieht zum Teil sogar stillschweigend oder konkludent. Wird auf dem Smartphone ein Navigations-App heruntergeladen und genutzt, findet bspw. keine Vertragsverhandlung über den Wert der Daten statt.

Gemäss Ansicht des Autors lässt sich der monetäre Wert der Daten meist nur durch vergleichbare Transaktionen bzw. Angebote des Leistungserbringers ermitteln. Diese werden traditionell gegen Geld oder Geldsurrogate erbracht. Nachfolgende Beispiele illustrieren dieses Konzept.

## 6. Illustrative Beispiele

### 6.1 Beispiel 1 – Paywalls bei Zeitungen

Bei vielen schweizerischen (Tages-)Zeitung hat heutzutage der Zugriff auf Artikel über ihre Homepage eine wichtige Bedeutung. Um dem drohenden Umsatzrückgang durch den kostenlosen Zugriff auf Artikel entgegenzuwirken, haben einige Tageszeitschriften in letzter Zeit sog. «*Paywalls*» eingeführt. Das heisst, die Artikel sind nur noch gegen eine Gebühr (pro Artikel oder für monatliches Abo) zugänglich. Wenn man sich registriert und dabei gewisse Daten angibt, kann man pro Monat «*kostenlos*» eine gewisse Anzahl von an sich zahlungspflichtiger Artikel lesen. In der Datenschutzerklärung weist bspw. eine bekannte schweizerische Zeitung darauf hin, dass die Daten u.a. für «*Marketingmassnahmen und zielgruppenspezifische Werbung*» verwendet werden. Indem der Leser durch eine Registration mit entsprechender Offenlegung gewisse Daten einen an sich zahlungspflichtiger Artikel liest, kann der Wert dieser Daten indirekt ermittelt werden. Wenn er bspw. durch seine Daten jeden Monat fünf kostenpflichtige Artikel lesen kann und die normale Gebühr pro Artikel CHF1 beträgt, erzielt die Zeitung monatlich einen steuerbaren Umsatz von CHF5. Unerheblich ist, ob der Nutzer

<sup>30</sup> Statt vieler: The Wall Street Journal «Bill Would Let Consumers Move Data Among Social Media» online abgerufen am 10. Juli 2020 unter: [wsj.com/articles/bill-would-let-consumers-move-data-among-social-media-11571756143](https://www.wsj.com/articles/bill-would-let-consumers-move-data-among-social-media-11571756143).

<sup>31</sup> Aigner/Bräumann/Kopfler/Tumple, S. 353.

<sup>32</sup> Krotova Alevtina/Rusche Christian/Spieckermann Markus, Die ökonomische Bewertung von Daten – Verfahren, Beispiele und Anwendung, Köln, 2019.



die Artikel auch effektiv liest. Bei einem traditionellen Zeitungsabonnement unterliegt das Entgelt ebenfalls der Mehrwertsteuer, auch wenn die Zeitung ungelesen im Altpapier landet.

- 40 Dieses Beispiel lässt sich auch übertragen auf gewisse ausländische, nicht gebührenfinanzierte Fernsehsender, bei welchen man nach einer Registrierung kostenlos gewisse Sendungen im Replay auf einem Tablet-App anschauen kann anstatt pro Sendung eine kleine Gebühr zu zahlen.

### 6.2 Beispiel 2 – Online-Übersetzungsdienste

- 41 Im Internet gibt es verschiedene Anbieterinnen, die kostenlose Übersetzungen von kurzen Texten und Dokumenten erlauben. Diese Dienste basieren auf Algorithmen, die fortlaufend weiterentwickelt und trainiert werden, häufig auf Basis jeder einzelnen Übersetzungsanfrage. Die Anbieterinnen verwenden verschiedene Preismodelle. In der kostenlosen Grundvariante kann pro Monat eine beschränkte Anzahl oder nur zeichenmässig limitierte Texte übersetzt werden, wobei die Texte gemäss explizitem Hinweis gespeichert und für den Algorithmus werden. Bei einer bekannten Anbieterin aus Deutschland heisst es bspw. in den Datenschutzrichtlinien, dass die Texte und Übersetzungen für einen begrenzten Zeitraum gespeichert werden, «um unseren Übersetzungsalgorithmus zu trainieren und zu verbessern». Bei der kostenpflichtigen Variante kann pro Monat eine unbeschränkte Anzahl übersetzt werden und die Texte werden weder gespeichert noch für das Training des Algorithmus verwendet. Indem der Nutzer die kostenlose der kostenpflichtigen Variante bevorzugt, dafür aber seine Daten (d.h. Texte) zum Training zur Verfügung stellt, kann diesen Daten einen Wert zugemessen werden. Damit liegt ein steuerbarer Umsatz vor. Die ausländische Anbieterin des Übersetzungsdienstes könnte daher in der Schweiz eine Inlandsteuerpflicht nach Art.10 Abs.2 lit.b Ziff.2 MWSTG begründen, wenn der indirekt ermittelte Wert der Daten (Texte) pro Jahr die Grenze von CHF 100'000 übersteigt.

## 7. Weitere steuersystematische Überlegungen

### 7.1 Diskrepanz mit Charakter als Verbrauchsteuer?

Die schweizerische Mehrwertsteuer ist eine allgemeine Verbrauchsteuer, welche eine qualitative Einschränkung des Steuergutes auf den Verbrauch bewirkt. Nicht verbrauchsfähige Güter wie Boden oder Kapital führen daher nicht zur einer Besteuerung.<sup>33</sup> Die Mehrwertsteuer verfolgt das Ziel, die (private) Einkommens- und Vermögensverwertung für Konsumzwecke zu besteuern.<sup>34</sup>

Wie bereits früher in diesem Aufsatz ausgeführt (siehe Abschnitt 5.1.1), haben Daten die Besonderheit, dass der «Eigentümer» sie an eine oder mehrere Personen weitergeben kann und trotzdem weiterhin darüber verfügen kann. In anderen Worten: Daten verlieren durch die Weitergabe nicht an Substanz. In der Literatur wird daher teilweise die steuersystematische Ansicht vertreten, dass bei digitalen Produkten gegen Daten überhaupt kein mehrwertsteuerlich relevanter Verbrauch vorliege<sup>35</sup>, da Daten nicht «verbraucht» werden können.

Der Autor lehnt diese Ansicht ab. Im vorliegenden Aufsatz geht es um die Fragestellung, ob Daten als mehrwertsteuerliches Entgelt qualifizieren. Traditionell versteht man unter Entgelt offizielle Zahlungsmittel (Schweizer Franken, fremde Währung) oder andere übliche Zahlungsmittel wie Wechsel oder Checks.<sup>36</sup> Geld und Kapital gelten im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht seit Anbeginn als nicht verbrauchsfähiger Wert. Es ist daher nicht nachvollziehbar, dass bei (digitalen) Produkten gegen Geld eine mehrwertsteuerliche Leistung vorliegen soll, nicht jedoch bei solchen gegen Daten.

<sup>33</sup> Clavadetscher, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Komm. MWSTG, Art. 1 N 157.

<sup>34</sup> Bossart/Clavadetscher, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Komm. MWSTG, Art. 24 N 62.

<sup>35</sup> Rohner/Looks/Bergau, S. 498.

<sup>36</sup> Bossart/Clavadetscher, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Komm. MWSTG, Art. 24 N 63.



## 7.2 Doppelte mehrwertsteuerliche Erfassung?

- 45 In der Literatur wird ferner teilweise die Meinung<sup>37</sup> vertreten, dass bei solchen Geschäftsmodellen dieselben Daten zu einem späteren Zeitpunkt in der Wertschöpfungskette indirekt mit der Mehrwertsteuer bereits erfasst werden und lehnen daher die Qualifikation von Daten als Entgelt ab. Viele Anbieterinnen nutzen die gesammelten Nutzer- und Nutzungsdaten für personalisierte Werbung von Dritten, d.h. sie erlauben auf den Nutzer zugeschnittene Werbung. Das Aufschalten von Werbung qualifiziert unbestrittenermassen als steuerbare Dienstleistung und da personalisierte Werbung durch den geringeren Streuverlust in der Regel teurer ist als allgemeine, wird der durch die Daten gewonnene Mehrwert beim Betreiber bereits steuerlich erfasst.
- 46 Dieser Überlegung kann der Autor nicht folgen, wie folgender Vergleich mit einem traditionellen Unternehmen zeigt: Verkauft ein steuerpflichtiges Unternehmen Waren nicht gegen Daten, sondern Geld, so unterliegt dieser Lieferung als mehrwertsteuerliche Leistung unbestrittenermassen der Mehrwertsteuer. Wird nun das Geld beim Unternehmen in die Entwicklung neuer innovativer Produkte investiert und kann das Unternehmen diese zu einem späteren Zeitpunkt wieder veräussern, wird auch dieser Verkauf als steuerbare Leistung erfasst. In diesem Beispiel würde man steuersystematisch nicht vertreten können, die erste Lieferung (Verkauf von Waren gegen Geld) steuerlich nicht zu erfassen, da der mit dem Geld der ersten Lieferung indirekt geschaffene Mehrwert (über Forschung und Entwicklung) später besteuert würde.
- 47 Ferner sind Daten keine Besonderheit der digitalen Wirtschaft. Auch in der analogen Welt der realen Güter kann bspw. eine Einzelhändlerin die Informationen über ihre Kunden und deren Kaufgewohnheiten oder deren Namen und Lieferadressen dazu nutzen, ihre Lagerhaltung, Logistik und Werbung daran auszurichten und dadurch zusätzliche Geschäftschancen zu generieren (oder aber auch die Daten weiterzuverkaufen).<sup>38</sup> Zu denken ist bspw. an die Bonusprogramme von bekannten Schweizer Detaillisten, welche schon um die Jahrtausendwende eingeführt wurden.

## 8. Fazit

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass Daten gemäss Ansicht des Autors in qualitativer Hinsicht durchaus ein Vermögenswert sind. Damit liegt ein mehrwertsteuerlich relevantes Leistungsverhältnis nach Art. 3 lit. c MWSTG i.V.m. Art. 18 Abs. 1 MWSTG vor. Die Beurteilung hängt allerdings vom konkreten Einzelfall und Kontext ab und kann nicht generell bejaht werden. Namentlich bei illegal gesammelten Daten ist dies abzulehnen. In quantitativer Hinsicht ergibt sich allerdings die Schwierigkeit, dass der Wert von Daten für die Bemessung der Mehrwertsteuer nur schwer ermittelt werden kann. Eine Bewertung im Sinne von Art. 24 Abs. 1 Satz 1 MWSTG ist nicht direkt möglich, da es keine beobachtbaren Marktwerte gibt und gängige betriebswirtschaftliche Bewertungsverfahren immer die Sicht des Leistungserbringers (Empfänger der Daten) einnehmen. Auch haben die gleichen Daten nicht für jede Anbieterin einen monetären Wert. Der Wert kann im Einzelfall indirekt über vergleichbare, traditionelle Transaktionen mit Geld oder Geldsurrogat ermittelt werden. Falls der Wert ermittelt werden kann, sollte die EStV nach dem Erhebungsgrundsatz der Wettbewerbsneutralität (Art. 1 Abs. 3 lit. a MWSTG) die Mehrwertsteuer auf solchen digitalen Leistungen erheben.

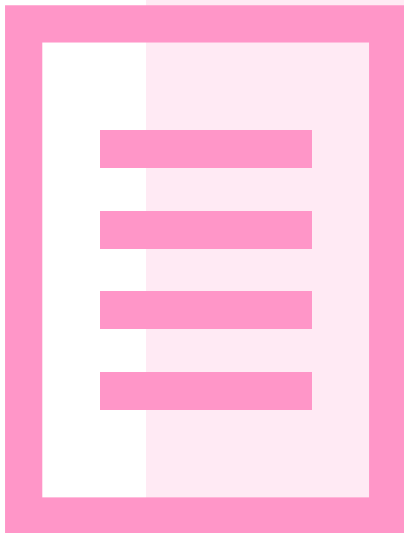
*«Inzwischen ist das Bergen von Datenschätzen lohnender als das von Bodenschätzen»*

Helmut Glassl

<sup>37</sup> Rohner/Looks/Bergau, S. 500.

<sup>38</sup> Aigner/Bräumann/Kopfler/Tumpel, S. 353.





zsis)



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

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



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





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



## 2. Haftung bei tatsächlich ungetrennter Ehe – Grundsatz

### 2.1 Regelung auf Ebene der direkten Bundessteuer

#### 2.1.1 Gesetzliche Grundlage

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

#### 2.1.2 Entstehungsgeschichte

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

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

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

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

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

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

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

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

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



## 2.2 Regelung auf Ebene der Kantone

### 2.2.1 Regelung in der Mehrheit der Kantone

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

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

### 2.2.2 Kanton Luzern

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

### 2.2.3 Kanton Basel-Stadt

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

### 2.2.4 Bedeutung für Anna und Daniel

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

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

### 3.1 Regelung auf Ebene der direkten Bundessteuer

#### 3.1.1 Gesetzliche Grundlage

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

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

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

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

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



### 3.1.2 Umsetzung in der Praxis

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



### 3.1.3 Bedeutung für Anna und Daniel

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

## 3.2 Regelung auf Ebene der Kantone

### 3.2.1 Regelung in der Mehrheit der Kantone

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

### 3.2.2 Regelung in den Kantonen Appenzell

#### Ausserrhoden, Appenzell Innerrhoden und Waadt

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

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

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

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

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

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

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

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



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

### 3.2.3 Bedeutung für Anna und Daniel

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

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

### 4.1 Regelung auf Ebene der direkten Bundessteuer

#### 4.1.1 Gesetzliche Grundlage

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

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

### 4.1.2 Bereits bezahlte provisorische Steuerrechnungen

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

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

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

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

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

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

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



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

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

## 4.2 Regelung auf Ebene der Kantone

### 4.2.1 Regelung in der Mehrheit der Kantone

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

#### 4.2.3 Bedeutung für Anna und Daniel

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

#### 4.2.5 Bereits bezahlte provisorische Steuerrechnungen

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

## 5. Haftung für Kindseinkommen/-vermögen

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

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

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

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

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

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

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





## 6. Fazit

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

---

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

