

MERKBLATT

Zeitliche Bemessung bei unterjähriger Steuerpflicht / in besonderen Fällen

Inhalt

1.	Anwendungsbereich	2
2.	Bemessung der Einkünfte bei teilweiser Steuerpflicht	2
3.	Regelmässig und unregelmässig fliessende Einkünfte	2
3.1	Unselbstständige Erwerbstätigkeit	3
3.2	Selbstständige Erwerbstätigkeit	3
3.3	Nebenerwerbstätigkeit	4
3.4	Wertschriften und Guthaben	5
3.5	Liegenschaften	5
3.6	Übrige Einkünfte	5
4.	Regelmässig und unregelmässig anfallende Aufwendungen	6
4.1	Berufskosten bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit	6
4.2	Berufskosten bei Nebenerwerbstätigkeit	6
4.3	Liegenschaftsunterhalt	7
4.4	Übrige Abzüge	7
4.5	Sonderabzüge, Selbstbehalte, Sozialabzüge	9
5.	Bemessung des steuerbaren Vermögens	11
6.	Steuerpflicht in besonderen Fällen	12
6.1	Grundsatz	12
6.2	Tod eines Ehepartners	12
6.3	Heirat mit Zuzug des Ehepartners aus dem Ausland	14
Anhang		
	Steuerliche Behandlung der Einkünfte bei unterjähriger Steuerpflicht	16
	Steuerliche Behandlung der Aufwendungen und Abzüge bei unterjähriger Steuerpflicht	17

1. Anwendungsbereich

Dieses Merkblatt behandelt die zeitliche Bemessung des Einkommens und Vermögens in folgenden Fällen:

- Wegzug ins Ausland
- Zuzug aus dem Ausland
- Heirat, Trennung oder Scheidung (im Zusammenhang mit Zuzug/Wegzug vom oder ins Ausland von mindestens einem Ehepartner)
- Tod
- Wechsel Quellensteuer/ordentliche Veranlagung

2. Bemessung der Einkünfte bei teilweiser Steuerpflicht

Besteht die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode, so wird die Steuer auf den in diesem Zeitraum erzielten Einkünften erhoben. Dabei bestimmt sich der Steuersatz für regelmässig fliessende Einkünfte nach dem auf zwölf Monate berechneten Einkommen; nicht regelmässig fliessende Einkünfte unterliegen ebenfalls der vollen Besteuerung, werden aber für die Satzbestimmung nicht in ein Jahreseinkommen umgerechnet (§ 58 Abs. 3 StG).

Für die Abzüge gilt sinngemäss die gleiche Regelung (§ 58 Abs. 4 StG). Die Sozialabzüge werden nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht festgesetzt. Bei teilweiser Steuerpflicht werden die Sozialabzüge anteilmässig gewährt (§ 42 Abs. 3 StG). Für die Satzbestimmung werden sie indessen voll angerechnet.

3. Regelmässig und unregelmässig fliessende Einkünfte

Als **regelmässig fliessend** gelten diejenigen Einkünfte, welche über die Dauer des ganzen Jahres mehr oder weniger kontinuierlich zufließen. Dazu zählen insbesondere das laufende Einkommen aus unselbstständiger und selbstständiger Tätigkeit sowie Erwerbsersatzeinkünfte, Alimente, Renten, Liegenschaftenertrag aus Vermietung oder Eigennutzung.

Als **unregelmässig fliessend** gelten diejenigen Einkünfte, welche in der Regel nur einmal im Jahr zufließen. Dazu gehören insbesondere Gratifikationen, Gewinnbeteiligungen, Boni, Treueprämien, Liquidationsgewinne, Lotteriegewinne, Wertschriftenerträge.

Für die Satzbestimmung sind die regelmässig fliessenden Einkünfte bei unterjähriger Steuerpflicht nach der Dauer der Steuerpflicht auf zwölf Monate umzurechnen. Nicht regelmässig fliessende Einkünfte werden ohne Umrechnung in ihrem tatsächlichen Umfang für die Satzbestimmung herangezogen.

3.1 Unselbstständige Erwerbstätigkeit

Der Nettolohn aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit stellt in der Regel regelmässig fliessendes Einkommen dar und ist für die Satzbestimmung auf ein Jahresbetreffnis umzurechnen. Nicht umzurechnen sind allenfalls darin enthaltene einmalige Zulagen wie Bonuszahlungen, 13. Monatslohn, Treueprämien, Gratifikationen und Dienstaltersgeschenke.

Beispiel 1:

Zuzug aus dem Ausland am 1.7.2020; Geschäftsführer der neu eröffneten Filiale im Kanton Aargau des bisherigen Arbeitgebers.

Lohn vom 1.7. – 31.12.2020	CHF	66'000
- darin enthalten 13. Monatslohn für ganzes Jahr	CHF	- 8'000
- Umsatzbeteiligung (jeweils Auszahlung November)	<u>CHF</u>	<u>- 10'000</u>
Ordentlicher Lohn	CHF	48'000

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Ordentlicher Lohn	CHF 48'000	CHF 96'000
13. Monatslohn	CHF 8'000	CHF 8'000
Umsatzbeteiligung	<u>CHF 10'000</u>	<u>CHF 10'000</u>
Massgebende Einkommen	CHF 66'000	CHF 114'000

Wenn der 13. Monatslohn demgegenüber monatlich als Bestandteil des ordentlichen Salärs ausbezahlt wird, ist er für die Satzbestimmung ebenfalls auf ein Jahresbetreffnis umzurechnen.

3.2 Selbstständige Erwerbstätigkeit

Das Einkommen aus selbstständiger Tätigkeit bemisst sich nach dem Ergebnis des oder der in der Steuerperiode abgeschlossenen Geschäftsjahre(s). Dieser Grundsatz gilt auch bei unterjähriger Steuerpflicht.

Für die Satzbestimmung werden bei unterjähriger Steuerpflicht und unterjährigem Geschäftsjahr die ordentlichen Gewinne auf zwölf Monate umgerechnet. Die Umrechnung erfolgt auf Grund der Dauer der Steuerpflicht, nicht auf Grund der Dauer des Geschäftsabschlusses. Übersteigt jedoch die Dauer des unterjährigen Geschäftsjahres jene der unterjährigen Steuerpflicht, können die ordentlichen Gewinne für die Satzbestimmung nur auf Grund der Dauer des Geschäftsjahres auf zwölf Monate umgerechnet werden. Die ordentlichen Gewinne eines Geschäftsjahres, das zwölf Monate oder mehr Monate umfasst, werden für die Satzbestimmung auch bei unterjähriger Steuerpflicht nicht umgerechnet (§ 36 Abs. 3 StGV).

Beispiel 2

Zuzug aus dem Ausland am 1.3.2020; Aufnahme der unterjährigen selbstständigen Erwerbstätigkeit am 1.5.2020.

Unterjähriges Geschäftsergebnis **kürzer** als Dauer der unterjährigen Steuerpflicht:

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Reingewinn 1.5. – 31.12.2020	CHF 16'000	CHF 19'200

Die Umrechnung für das satzbestimmende Einkommen erfolgt nicht auf Grund der Dauer der Geschäftstätigkeit (: 8 x 12), sondern auf Grund der längeren Dauer der Steuerpflicht (: 10 x 12).

Beispiel 3

Zuzug aus dem Ausland am 1.7.2020. Im Reingewinn vom 1.7. bis 31.12.2020 ist ein einmaliger Kapitalgewinn aus der Veräusserung einer geschäftlichen Beteiligung enthalten.

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Reingewinn 1.7. – 31.12.2020	CHF 200'000	
- davon einmaliger Kapitalgewinn	CHF 150'000	CHF 150'000
- davon ordentlicher Gewinn	CHF 50'000	CHF 100'000
Massgebende Einkommen	CHF 200'000	CHF 250'000

Die ausserordentlichen Faktoren werden für die Satzbestimmung nie umgerechnet. Dies gilt sowohl für die Einkünfte wie auch für die Aufwendungen.

3.3 Nebenerwerbstätigkeit

Bei Nebenerwerbstätigkeit bestimmt die Art der Einkünfte, ob es sich um regelmässig oder um nicht regelmässig fliessendes Einkommen handelt. Wenn bei ganzjähriger Steuerpflicht die entsprechende Einkommensquelle weiter geflossen wäre, handelt es sich um regelmässig fliessendes Einkommen (regelmässige Nebenerwerbstätigkeit). Wäre der betreffende Einkommensteil jedoch auch bei ganzjähriger Steuerpflicht gleich geblieben, handelt es sich um nicht regelmässig fliessendes Einkommen (unregelmässige oder einmalige Nebenerwerbstätigkeit).

Beispiel 4

Wegzug am 30.9.2020 ins Ausland. Neben ihrem Haupterwerb verdiente die Steuerpflichtige ein Zusatzeinkommen durch unregelmässige Aushilfe im Service an besonderen Anlässen und versah eine Hauswartstelle mit einem monatlichen Lohn von CHF 150.

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Haupterwerb 1.1. – 30.9.2020	CHF 36'000	CHF 48'000
Aushilfe im Service	CHF 3'000	CHF 3'000
Hauswartentschädigung	<u>CHF 1'350</u>	<u>CHF 1'800</u>
Massgebende Einkommen	CHF 40'350	CHF 52'800

3.4 Wertschriften und Guthaben

Erträge aus Wertschriften und Guthaben stellen nicht regelmässig fliessende Einkünfte dar und sind deshalb nach Massgabe der Fälligkeiten ohne Umrechnung für die Satzbestimmung in die Berechnung einzubeziehen.

3.5 Liegenschaften

Erträge aus selbstgenutzten oder vermieteten Liegenschaften stellen regelmässig fließendes Einkommen dar und sind für die Steuersatzbestimmung auf ein Jahresbetreffnis umzurechnen.

Ausnahmsweise ist keine Umrechnung vorzunehmen, wenn im Bemessungszeitraum bereits ein Ganzjahresbetreffnis enthalten ist (z. B. Pachtzinszahlung in einem Betrag für das ganze Jahr).

3.6 Übrige Einkünfte

Einkünfte aus Sozial- und anderen Versicherungen in Rentenform stellen üblicherweise regelmässig fließendes Einkommen dar und sind für die Steuersatzbestimmung auf ein Jahresbetreffnis umzurechnen. Nicht umzurechnen sind Einkünfte, die nur einmalig zufließen wie Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen usw.

Kapitalerträge aus unverteilter Erbschaften stellen nicht regelmässig fließendes Einkommen dar und sind für die Satzbestimmung nicht umzurechnen.

Liquidationsgewinne und Erträge aus Geschäftsvermögen Dritter stellen nicht regelmässig fließendes Einkommen dar und sind für die Satzbestimmung nicht umzurechnen.

4. Regelmässig und unregelmässig anfallende Aufwendungen

4.1 Berufskosten bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit

Die **Pauschalabzüge** für Berufskosten sind nach der **Dauer der Erwerbstätigkeit** zu berechnen. Für die Satzbestimmung sind sie nach **Massgabe der Steuerpflicht** auf ein Jahr umzurechnen. Dies gilt auch für die Fahrtkosten, die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung sowie gegebenenfalls für die Mehrkosten des auswärtigen Wochenaufenthalts.

Beispiel 5

Zuzug am 1.8.2020 aus dem Ausland. Aufnahme der Erwerbstätigkeit am 1.10.2020.

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Nettolohn 1.10. – 31.12.2020 (3 Mte.)	CHF 27'000	
satzbestimmend = CHF 27'000 : 5 x 12		CHF 64'800
- Berufskostenpauschale 3 % (CHF 27'000 : 3 x 12 = CHF 108'000; 3 % von CHF 108'000 = CHF 3'240 : 12 x 3	CHF - 810	
- satzbestimmend = CHF 810 : 5 x 12		CHF - 1'944
- Fahrtkosten 1.10. – 31.12.2020 55 Tage x 20 km x CHF 0.70	CHF - 770	
- satzbestimmend = CHF 770 : 5 x 12		CHF - 1'848
- Mehrkosten ausw. Verpflegung 55 Tage à CHF 15	CHF - 825	
- satzbestimmend = CHF 825 : 5 x 12		CHF - 1'980
Massgebende Einkommen	CHF 24'595	CHF 59'028

Aufgrund der FABI-Beschränkung (Finanzierung und Ausbau der Eisenbahninfrastruktur) beträgt der Maximalabzug für die Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte bei ganzjähriger Steuerpflicht CHF 7'000 (direkte Bundessteuer maximal CHF 3'000). Bei einer unterjährigen Steuerpflicht reduziert sich dieser Maximalabzug entsprechend der Dauer der Steuerpflicht. Beispielsweise beträgt der maximale Fahrtkostenabzug bei Zuzug aus dem Ausland per 1. Juli 2020 und damit bei einer für ein halbes Jahr steuerpflichtigen Person maximal CHF 3'500 (direkte Bundessteuer CHF 1'500).

4.2 Berufskosten bei Nebenerwerbstätigkeit

Sofern es sich um eine regelmässige Teilzeittätigkeit (mindestens zeitlich 20 % bzw. besoldungsmässig 30 % eines Vollpensums) handelt, sind die Berufskosten – analog der Erfassung der entsprechenden Einkünfte – anteilmässig zu gewähren und für die Satzbestimmung auf ein Jahresbetreffnis umzurechnen.

Handelt es sich demgegenüber um einen unregelmässigen oder einmaligen Nebenerwerb, sind die damit zusammenhängenden effektiven Aufwendungen für die Satzbestimmung nicht umzurechnen.

Bei Gewährung der Nebenerwerbspauschale (20 % der Einkünfte, mindestens CHF 800, maximal CHF 2'400), ist für die Satzbestimmung keine Umrechnung vorzunehmen. Der Abzug ist abhängig von der Höhe des Nebenerwerbs, nicht von der Dauer der Erwerbstätigkeit.

Beispiel 6

Wegzug ins Ausland am 31.3.2020. Auszahlung einer einmaligen Vermittlerprovision am 1.2.2020.

	<u>steuerpflichtig</u>	<u>satzbestimmend</u>
Nebenerwerbseinkünfte	CHF 4'000	CHF 4'000
- 20 % auf Nebenerwerb	CHF - 800	CHF - 800
Massgebende Einkommen	CHF 3'200	CHF 3'200

4.3 Liegenschaftsunterhalt

Bei Geltendmachung des **Pauschalabzugs** für den Liegenschaftsunterhalt findet für die Satzbestimmung eine **Umrechnung nach der Dauer der Steuerpflicht** statt.

Beispiel 7

Wegzug ins Ausland am 31.8.2020. Verkauf der Liegenschaft per 30.6.2020. Die Umrechnung für die Satzbestimmung erfolgt nach der Dauer der Steuerpflicht (: 8 x 12).

	<u>steuerpflichtig</u>	<u>satzbestimmend</u>
Mietwert 1.1. – 30.6.2020	CHF 12'000	CHF 18'000
- Pauschalabzug 20 %	CHF - 2'400	CHF - 3'600
Massgebende Einkommen	CHF 9'600	CHF 14'400

Bei Geltendmachung der tatsächlichen Unterhaltskosten findet für die Satzbestimmung keine Umrechnung statt. Abziehbar sind die während der Steuerpflicht angefallenen Kosten.

4.4 Übrige Abzüge

Die **Aus-, Weiterbildungs- und Umschulungskosten** werden nach Massgabe des effektiven Aufwands geltend gemacht. Für die Satzbestimmung ist **keine Umrechnung** auf 12 Monate vorzunehmen.

Bei den **Schuldzinsen** sind die in der Steuerperiode fällig gewordenen Zinsen abziehbar. Für die Steuersatzberechnung erfolgt grundsätzlich keine Umrechnung.

Ausgenommen von diesem Grundsatz sind Schuldzinsen im Zusammenhang mit einer – selbstbewohnten oder vermieteten – Liegenschaft. In diesem Fall erfolgt eine Umrechnung der im massgebenden Zeitraum fälligen Hypothekarzinsen nach der Soll-Methode auf ein Jahresbetreffnis.

Beispiel 8

Zuzug aus dem Ausland und Kauf eines selbstbewohnten Einfamilienhauses per 1.4.2020. Zahlung der Hypothekarzinsen erfolgt halbjährlich. Die Umrechnung der fälligen Hypothekarzinsen für die Satzbestimmung erfolgt nach der Soll-Methode (CHF 8'000 : 6 x 12).

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Eigenmietwert 1.4. – 31.12.2020	CHF 18'000	CHF 24'000
- Pauschalabzug 20 %	CHF - 3'600	CHF - 4'800
- Schuldzinsen; Fälligkeit 1.10.	<u>CHF - 8'000</u>	<u>CHF - 16'000</u>
Massgebende Einkommen	CHF 6'400	CHF 3'200

Bei fehlender Fälligkeit von Hypothekarzinsen im massgebenden Zeitraum erfolgt keine Anrechnung von Hypothekarzinsen für das steuerbare Einkommen, jedoch die Umrechnung auf ein Jahresbetreffnis für die Satzbestimmung nach der Soll-Methode auf Grund des durchschnittlichen Zinssatzes der bestehenden Hypothek im Bemessungszeitraum (BGE vom 18.2.2008, 2C_84/2008).

Bei den **Kosten für die Verwaltung des beweglichen Vermögens** sind grundsätzlich nur die effektiven Kosten abziehbar. Es handelt sich dabei um unregelmässig anfallende Kosten. Eine Umrechnung ist nicht vorzunehmen.

Einkaufsbeiträge in die Säule 2 sind in effektiver Höhe abziehbar. Es erfolgt keine Umrechnung für die Satzbestimmung.

Beiträge an die Säule 3a können auf Grund der tatsächlich geleisteten Beiträge während der Steuerperiode abgezogen werden. Bei unterjähriger Steuerpflicht findet für die Satzbestimmung keine Umrechnung auf 12 Monate statt. Ebenfalls findet keine Kürzung des Abzugs entsprechend der Dauer der Erwerbstätigkeit oder der Dauer der Steuerpflicht statt.

Beispiel 9

Zuzug am 1.8.2020 aus dem Ausland. Aufnahme der Erwerbstätigkeit am 1.10.2020.
Einzahlung Beitrag Säule 3a am 1.11.2020.

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Nettolohn 1.10. – 31.12.2020 (3 Mte.)	CHF 27'000	
satzbestimmend = CHF 27'000 : 5 x 12		CHF 64'800
- Beitrag Säule 3a (Maximalabzug)	CHF - 6'826	CHF - 6'826

Unterhaltsbeiträge stellen normalerweise regelmässig fliessende Aufwendungen dar und werden für die Satzbestimmung auf ein Jahr umgerechnet.

4.5 Sonderabzüge, Selbstbehalte, Sozialabzüge

Zuwendungen für gemeinnützige Zwecke sowie **Beiträge an politische Parteien** können im Umfang der geleisteten effektiven Beiträge bis zum jeweiligen Maximalabzug geltend gemacht werden. Es erfolgt keine Umrechnung für die Satzbestimmung.

Krankheits- sowie behinderungsbedingte Kosten können im effektiven Umfang der während der Dauer der Steuerpflicht angefallenen Kosten geltend gemacht werden. Es erfolgt im Normalfall keine Umrechnung für die Satzbestimmung. Hingegen werden regelmässig anfallende Krankheits- und behinderungsbedingte Kosten (chronische Krankheiten wie beispielsweise Zöliakie, Pflegeheim u.a.) für die Satzbestimmung auf ein Jahr umgerechnet.

Beispiel 10

Der alleinstehende Steuerpflichtige ist am 30.6.2020 gestorben.

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Einkommen	CHF 50'000	CHF 100'000
- Krankheitskosten (Zahnarzt, Arzt)	CHF - 5'000	CHF - 5'000
- behinderungsbedingte Kosten (Pflegeheim)	CHF - 20'000	CHF - 40'000
Nettoeinkommen	CHF 25'000	CHF 55'000
Selbstbehalt 5 % = CHF 25'000 : 95 x 5	CHF 1'316	CHF 1'316
Massgebende Einkommen	CHF 26'316	CHF 56'316

Der Selbstbehalt wird für das satzbestimmende Einkommen nicht umgerechnet.

Der **Zweitverdienerabzug** bemisst sich anteilmässig nach der Dauer der Steuerpflicht (nicht nach der Dauer der Erwerbstätigkeit). Für die Satzbestimmung ist er auf ein Jahresbetreffnis umzurechnen.

Beispiel 11

Zuzug aus dem Ausland am 1.7.2020. Der Ehemann ist vom 1.7.2020 an erwerbstätig. Die Ehefrau nimmt am 1.10.2020 ebenfalls eine Erwerbstätigkeit auf.

	<u>steuerbar</u>		<u>satzbestimmend</u>	
Lohn Ehemann (6 Monate)	CHF	40'000	CHF	80'000
Lohn Ehefrau (3 Monate)	CHF	20'000	CHF	40'000
- Zweitverdienerabzug (CHF 600 : 12 x 6)	CHF	- 300	CHF	- 600

Der **Versicherungsabzug** berechnet sich anteilig nach der Dauer der Steuerpflicht. Für die Satzbestimmung erfolgt eine Umrechnung auf 12 Monate.

Die **Sozialabzüge** (Kinderabzug, Unterstützungsabzug, Invalidenabzug, Betreuungsabzug) berechnen sich anteilig nach der Dauer der Steuerpflicht. Für die Satzbestimmung erfolgt eine Umrechnung auf 12 Monate.

Der **Unterstützungsabzug** kann anteilig gewährt werden, wenn die während der Dauer der Steuerpflicht erbrachten Unterstützungsleistungen umgerechnet auf ein Jahr mindestens CHF 2'400 betragen.

Beispiel 12a

Zuzug aus dem Ausland am 1.4.2020. Erbrachte Unterstützungsleistungen vom 1.4. – 31.12.2020 = CHF 1'350. Es kann kein Unterstützungsabzug gewährt werden, da die auf ein Jahr umgerechneten Leistungen weniger als CHF 2'400 betragen.

Beispiel 12b

Zuzug aus dem Ausland am 1.4.2020. Erbrachte Unterstützungsleistungen vom 1.4. – 31.12.2020 = CHF 2'700.

	<u>abziehbar</u>		<u>satzbestimmend</u>	
Abzug 9/12 von CHF 2'400	CHF	1'800	CHF	2'400

Ausgangsbasis für den **Kleinverdienerabzug** nach § 42 Abs.

1^{bis} StG bildet das satzbestimmende Reineinkommen nach Berücksichtigung der Sozialabzüge nach § 42 Abs. 1 StG. Der steuerbare Abzug entspricht dem satzbestimmenden Kleinverdienerabzug.

5. Bemessung des steuerbaren Vermögens

Für die Bemessung des steuerbaren Vermögens ist der Stand am Ende der Steuerperiode oder bei Beendigung der Steuerpflicht massgebend (§ 60 Abs. 1 StG). Besteht die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode, wird das Vermögen am Ende der Steuerpflicht entsprechend der Dauer der Steuerpflicht gewichtet.

Für die Satzbestimmung ist auf das gesamte Vermögen am massgebenden Stichtag abzustellen.

Beispiel 13

Wegzug ins Ausland am 30.6.2020. Am 30.6.2020 wird ein Vermögen von CHF 500'000 ausgewiesen:

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Vermögen am Stichtag		CHF 500'000
gewichtet CHF 500'000 : 12 x 6	CHF 250'000	

Dieselbe Regelung gelangt zur Anwendung, wenn eine steuerpflichtige Person während der Steuerperiode Vermögen erbt (§ 60 Abs. 4 StG). Massgebend ist das gesamte Vermögen am Ende der Steuerperiode bzw. der Steuerpflicht. Das durch den Erbgang dazugekommene Vermögen ist gemäss der Zeitspanne ab Erbschaft bis Ende der Steuerperiode bzw. Steuerpflicht zu gewichten. Mit der Gewichtung des ererbten Vermögens wird dem Umstand Rechnung getragen, dass dieses bereits beim Erblasser bzw. der Erblasserin während eines Teils des Jahres (unterjährige Steuerpflicht) mit der Vermögenssteuer erfasst wurde. Für die Satzbestimmung ist auf das ungewichtete gesamte Vermögen abzustellen. Diese Regelung kommt ausschliesslich zur Anwendung bei Vermögenszugängen infolge Erbgang, nicht jedoch bei Schenkungen, Erbvorbezügen oder anderen Vermögenszugängen.

Beispiel 14

Zuzug aus dem Ausland per 1.4.2020. Erbschaft von Todes wegen am 30.6.2020 im Betrag von CHF 500'000. Am 31.12.2020 wird ein Gesamtvermögen von CHF 620'000 ausgewiesen. Das ererbte Vermögen hat am 31.12.2020 einen Bestand von CHF 520'000.

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Bisheriges Vermögen	CHF 75'000	CHF 100'000
Vermögen aus Erbschaft		CHF 520'000
gewichtet CHF 520'000 : 12 x 6	CHF 260'000	
Reinvermögen	CHF 335'000	CHF 620'000
- Freibetrag (alleinstehend)*	CHF - 75'000	CHF - 100'000
Steuerbares Vermögen	CHF 260'000	CHF 520'000

* Bei unterjähriger Steuerpflicht ist der Freibetrag auf Grund der Dauer der Steuerpflicht zu gewichten.

6. Steuerpflicht in besonderen Fällen

6.1 Grundsatz

Grundsätzlich wird bei einer Steuerpflicht von weniger als einem Jahr eine unterjährige Steuerveranlagung vorgenommen (Wegzug ins Ausland, Zuzug aus dem Ausland, Tod). In 6.2 folgt ein Beispiel einer unterjährigen Steuerveranlagung.

In folgenden Fällen wird hingegen eine ganzjährige Steuerveranlagung mit internationaler Steuerauscheidung vorgenommen (in 6.3 folgt dazu ein Beispiel):

- Bei Verlegung des Wohnsitzes vom oder ins Ausland und bereits oder weiterhin ausschliesslich bestehender wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Liegenschaft, Betriebsstätte) in der Wohnsitzgemeinde.
- Bei Verlegung des Wohnsitzes vom oder ins Ausland sowie bei Austritt aus der Quellenbesteuerung aufgrund Heirat des Ehepartners 1, wenn der Ehepartner 2 bereits eine ganzjährige primäre Steuerpflicht im Kanton Aargau hat und auch bei Wegzug weiterhin Gemeinschaftlichkeit der Mittel besteht.

Beim **Wechsel von der Quellenbesteuerung in die ordentliche Steuerpflicht und umgekehrt** erfolgte bis zum 31. Dezember 2020 eine unterjährige Steuerveranlagung. Ab dem 1. Januar 2021 erfolgt bei jedem Ein- oder Austritt von der Quellensteuer in die ordentliche Steuerpflicht eine ganzjährige Steuerveranlagung mit einem Eintritt per 1. Januar resp. Austritt per 31. Dezember. Die bereits abgerechnete Quellensteuer wird dabei an die ordentliche Steuer angerechnet.

6.2 Tod eines Eheteils

Bei Tod eines Eheteils werden beide bis zum Todestag gemeinsam besteuert. Der Tod gilt als Beendigung der gemeinsamen Steuerpflicht und als Beginn der Steuerpflicht des überlebenden Eheteils (§ 61 Abs. 3 StG).

Besteuerung bis und mit Todestag

Die gemeinsame Besteuerung bis zum Todestag erfolgt nach den Grundsätzen, wie sie bei unterjähriger Steuerpflicht gelten. Daraus folgt, dass nach dem Tod eines Eheteils eine "gemeinsame" unterjährige Steuererklärung einzureichen ist. Darin sind die Einkommensverhältnisse und die steuerlichen Abzüge für den Zeitraum der gemeinsamen Steuerpflicht sowie das eheliche Vermögen am Ende der Steuerpflicht zu deklarieren. Diese Steuererklärung wird ergänzt durch einen Fragebogen zur Inventarisierung und Feststellung der für die Erbschafts- und Schenkungssteuern massgeblichen Tatsachen (§§ 210 ff. StG).

Besteuerung ab dem folgenden Tag

Der überlebende Eheteil hat im folgenden Jahr für den Zeitraum ab Todestag bis Ende der Steuerperiode für sich eine unterjährige Steuererklärung einzureichen. Dabei gelten

ebenfalls die Grundsätze, wie sie für unterjährige Steuerpflicht anzuwenden sind. Ein allfälliger Besoldungsnachgenuss an den überlebenden Ehepartner unterliegt einer separaten Jahressteuer zu 30 % des Tarifs auf Grund von § 45 Abs. 1 lit. d StG. Der Freibetrag von CHF 200'000 gemäss § 45 Abs. 4 StG kann nicht gewährt werden, da die Leistungen, auf denen der Anspruch beruht, nicht ausschliesslich von der steuerpflichtigen Person erbracht wurden.

Beispiel 15

Tod des Ehemannes am 31.5.2020.

Gemeinsame Veranlagung bis und mit Todestag:

<u>Einkommenssteuer</u>	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Ehepaar-Rente PK (- 20 %)	CHF 25'000	CHF 60'000
AHV-Rente Mann	CHF 7'500	CHF 18'000
AHV-Rente Frau	CHF 7'500	CHF 18'000
Wertschriftenertrag Ehepaar (Fälligkeiten bis zum 31.5.)	CHF 3'000	CHF 3'000
Einkünfte	CHF 43'000	CHF 99'000
- Versicherungsabzug	CHF - 1'667	CHF - 4'000
Massgebende Einkommen	CHF 41'333	CHF 95'000

Veranlagung des überlebenden Ehepartners ab 1.6.2020:

<u>Einkommenssteuer</u>	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Witwen-Rente PK (- 20 %)	CHF 21'000	CHF 36'000
AHV-Rente Frau	CHF 12'600	CHF 21'600
Wertschriftenertrag Frau (Fälligkeiten ab 1.6. – 31.12.2020)	CHF 4'000	CHF 4'000
Einkünfte	CHF 37'600	CHF 61'600
- Versicherungsabzug	CHF - 1'167	CHF - 2'000
Massgebende Einkommen	CHF 36'433	CHF 59'600

Verrechnungssteuerrückerstattung bei Tod eines Ehepartners

Die gemeinsame Steuererklärung bis zum Todestag mit dem entsprechenden Wertschriftenverzeichnis dient der Geltendmachung der Verrechnungssteuer-Rückerstattungsansprüche für die Fälligkeiten beider Ehepartner bis zum Todestag des verstorbenen Ehepartners. Diese Fälligkeiten bilden gleichzeitig auch die Grundlage für die Familienbesteuerung bis zum Todestag (Marchzinsen sind nicht steuerpflichtig).

Die anfangs des Folgejahres einzureichende Steuererklärung des überlebenden Ehepartners darf im Wertschriftenverzeichnis nur noch die Fälligkeiten des überlebenden Ehepartners nach dem Todestag des verstorbenen Ehepartners enthalten. Diese Fälligkeiten bilden

einerseits die Grundlage für die Besteuerung und dienen andererseits auch der Geltendmachung der Verrechnungssteuerrückerstattung für diese Fälligkeiten.

6.3 Heirat mit Zuzug des Ehepartners aus dem Ausland

Bei Heirat werden beide Ehepartner für die ganze Steuerperiode gemeinsam besteuert (§ 61 Abs. 1 StG; Art. 42 Abs. 1 DBG). Sämtliche Sozialabzüge werden aufgrund des Stichtagprinzips vollumfänglich gewährt. Diese Abzüge werden im Rahmen einer allfälligen internationalen Ausscheidung im Verhältnis der Reineinkommen ins Ausland ausgeschieden. Es ist somit eine ganzjährige Steuererklärung auszufüllen. Ebenso sind sämtliche Vermögenswerte per Stichtag zu deklarieren. Bezüglich der Besteuerung des Vermögens ist eine Aufteilung nach der Dauer des Wohnsitzes vorzunehmen und anteilmässig manuell dem Ausland zuzuweisen.

Beispiel 16

Heirat am 1.7.2020. Der Ehemann wohnt seit Geburt im Kanton Aargau. Die Ehefrau zieht per 1.7.2020 aus Singapur zu. Das Vermögen des Ehemannes beträgt CHF 200'000, während die Ehefrau CHF 120'000 in die Ehe einbringt. Die Wertschriftenerträge der Ehefrau sind ab dem 1.7. fällig geworden. Am 15.8.2020 kommt ein gemeinsames Kind zur Welt. Am 1.12.2020 nimmt sie eine Teilzeittätigkeit auf. Sie erhält dafür einen Nettolohn nach Abzug der Berufskosten von CHF 4'000. Vom 1.1. bis 30.6.2020 hat sie einen Nettolohn nach Abzug der Berufskosten von umgerechnet CHF 20'000 erzielt.

<u>Einkommenssteuer</u>	Total	CH	Ausland
Nettolohn Mann (nach Abzug BA)	60'000	60'000	0
Nettolohn Frau (nach Abzug BA)	24'000	4'000	20'000
Wertschriftenertrag Mann	2'000	2'000	0
Wertschriftenertrag Frau	1'000	1'000	0
Total Einkünfte	87'000	67'000	20'000
	100%	77%	23%
- Zweitverdienerabzug *	-600	-462	-138
- Versicherungsabzug *	-4'000	-3'080	-920
- Kinderabzug *	-7'000	-5'390	-1'610
Satzbestimmendes Einkommen	75'400		
Steuerbares Einkommen		58'068	
Einkommen Ausland (nur satzbestimmend)			17'332

<u>Vermögenssteuer</u>	Total	CH	Ausland
Vermögen Mann	200'000	200'000	0
Vermögen Frau **	120'000	60'000	60'000
Massgebendes Vermögen	320'000	260'000	60'000
	100%	81%	19%
- Freibetrag Verheiratete/Kind***	-220'000	-178'750	-41'250
Satzbestimmendes Vermögen	100'000		
Steuerbares Vermögen		81'250	
Vermögen Ausland (nur satzbestimmend)			18'750
* Die Sozialabzüge werden nach Lage des Reineinkommens verteilt (normale Ausscheidungsregeln).			
** Vermögen der Ehefrau wird pro rata nach Dauer des Wohnsitzes aufgeteilt.			
*** Die Freibeträge werden nach Lage des Reinvermögens verteilt (normale Ausscheidungsregeln).			

Anhang**Steuerliche Behandlung der Einkünfte bei unterjähriger Steuerpflicht**

Art der Einkünfte	regel- mässig	unregel- mässig	umrechnen?
Einkommen aus Haupterwerb:			
- Lohneinkünfte aus Voll- oder Teilzeittätigkeit	X		ja
- 13. Monatslohn; anteilmässige Auszahlung	X		ja
- 13. Monatslohn; Auszahlung voller Betrag		X	nein
- Überstunden		X	nein
- Provisionen, Boni		X	nein
- Gewinnbeteiligung, Mitarbeiterbeteiligung		X	nein
- Abgangsentschädigung ohne Vorsorgecharakter		X	nein
- VR-Honorar in der Regel		X	nein
Einkommen aus Nebenerwerb:			
- Periodischer Nebenerwerb	X		ja
- Nichtperiodischer / einmaliger Nebenerwerb		X	nein
Einkommen aus Sozial- und anderen Versicherungen:			
- AHV-Rente	X		ja
- Pensionskassenrente	X		ja
- Rente aus Säule 3a, private Lebensversicherung	X		ja
- Einmalige Rentenzulagen		X	nein
- Kapitalabfindungen		X	nein
Weitere Einkünfte und Gewinne:			
- Unterhaltsbeiträge	X		ja
- Kapitalgewinne, Liquidationsgewinne		X	nein
- Regelmässige Provisionen, Patente, Lizenzen usw.	X		ja
- Unregelmässige Provisionen, Patente, Lizenzen usw.		X	nein
Lotteriegewinne:		X	nein
Einkünfte aus Wertschriften und Kapitalanlagen:			
- Zinsen Bankkonti bei jährlicher Zinsgutschrift		X	nein
- Zinsen Bankkonti bei monatlicher Zinsgutschrift		X	nein
- Zinsen Obligationen, Zero-Bonds, Anlagefonds usw.		X	nein
- Dividenden		X	nein
- Einmalprämienversicherung (nicht aus Vorsorge)		X	nein
- Geldwerte Leistungen in der Regel		X	nein
Einkünfte aus Liegenschaften:			
- Eigenmietwert	X		ja
- Miet- und Pachtzinseinnahmen monatlich	X		ja
- Miet- und Pachtzinseinnahmen jährlich		X	nein

Steuerliche Behandlung der Aufwendungen und Abzüge bei unterjähriger Steuerpflicht

Art der Abzüge	steuerliche Behandlung	umrechnen?
Gewinnungskosten bei Haupterwerbstätigkeit:		
- Fahrtkosten; Pauschale Fahrrad; Kleinmotorrad	anteilmässig	ja
- Fahrtkosten; öffentliche Verkehrsmittel, Monatsabo	effektiv	ja
- Fahrtkosten; öffentliche Verkehrsmittel, Jahresabo	anteilmässig	ja
- Fahrtkosten; privates Fahrzeug	effektiv	ja
- Auswärtige Verpflegung; Tagespauschale	effektiv	ja
- Zimmer bei auswärtigem Wochenaufenthalt	effektiv	ja
- Pauschalabzug 3 %, mind. CHF 2'000, max. CHF 4'000 (Basis Jahreseinkommen)	anteilmässig	ja
- Tatsächliche Berufskosten (PC, Arbeitskleider)	effektiv	nein
- Tatsächliche Berufskosten (Arbeitszimmer)	effektiv	ja
- Gewerkschaftsbeiträge	effektiv	nein
Gewinnungskosten bei Nebenerwerbstätigkeit:		
- Pauschale 20 %, mind. CHF 800, max. CHF 2'400 bei periodischem Nebenerwerb	Abzug vom Einkommen	ja
- Pauschale 20 %, mind. CHF 800, max. CHF 2'400 bei nichtperiodischem / einmaligem Nebenerwerb	Abzug vom Einkommen	nein
- Tatsächliche Kosten	effektiv	nein
Liegenschaftsunterhalt:		
- Pauschalabzug 10 oder 20 % der Roheinkünfte	Abzug vom Einkommen	ja
- Tatsächliche Kosten	effektiv	nein
Schuldzinsen:		
- Hypothekarzinsen, siehe Ziffer 4.4	effektiv	Jahresbetreffnis
- als Gewinnungskosten (exkl. Hypothekarzinsen) bei monatlicher, quartalsweiser, halbjährlicher Zahlung	effektiv	ja
- als Privataufwendungen in den übrigen Fällen (Kleinkreditzinsen usw.)	effektiv	nein
Sozialversicherungs- und Vorsorgebeiträge:		
- ordentliche AHV-, PK-Beiträge	effektiv	ja
- ausserordentliche Beiträge (Einkaufsbeiträge)	effektiv	nein
- Beiträge Säule 3a	effektiv	nein
Rentenfreibeträge:	Abzug vom Einkommen	ja
Unterhaltsbeiträge:	effektiv	ja
Aus-, Weiterbildungs- und Umschulungskosten:	effektiv	nein
Zweitverdienerabzug; Jahrespauschale	anteilmässig	ja

(Fortsetzung der Tabelle)

Art der Abzüge	steuerliche Behandlung	umrechnen?
Versicherungsabzug:	anteilmässig	ja
Kinderbetreuungskosten	effektiv	ja
Freiwillige Leistungen (Zuwendungen):	effektiv	nein
Krankheits- und behinderungsbedingte Kosten		
- in der Regel (Arzt, Zahnarzt, Spitalkosten usw.)	effektiv	nein
- bei regelmässigen Kosten (Pflegeheim, chronische Krankheit u.a.)	effektiv	ja
- Pauschalabzug für Bezüger einer Hilflosenentschädigung	anteilmässig	ja
Kinderabzug:	anteilmässig	ja
Unterstützungsabzug: (Leistung pro Jahr mind. CHF 2'400)	anteilmässig	ja
Invalidenabzug:	anteilmässig	ja
Betreuungsabzug:	anteilmässig	ja
Kleinverdienerabzug: Basis bildet das satzbestimmende Reineinkommen. Der steuerbare Abzug entspricht dem satzbestimmenden Kleinverdienerabzug.	effektiv	nein