

Band / Register Bd. II Reg. 10	Ausgabedatum 20. Februar 2001
Stand 1. Januar 2015	Gültig ab 2001

MERKBLATT

Zeitliche Bemessung bei unterjähriger Steuerpflicht und 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.....	5
3.4	Wertschriften und Guthaben.....	5
3.5	Liegenschaften	6
3.6	Übrige Einkünfte.....	6
4.	Regelmässig und unregelmässig anfallende Aufwendungen	6
4.1	Berufskosten bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit	6
4.2	Berufskosten bei Nebenerwerbstätigkeit	7
4.3	Liegenschaftsunterhalt	8
4.4	Übrige Abzüge.....	8
4.5	Sonderabzüge, Selbstbehalte, Sozialabzüge	9
5.	Bemessung des steuerbaren Vermögens	11
6.	Steuerpflicht in besonderen Fällen	12
6.1	Heirat.....	12
6.2	Trennung und Scheidung	13
6.3	Tod eines Ehepartners.....	13
6.4	Verrechnungssteuerrückerstattung bei Tod eines Ehepartners	15
Anhang		
	Steuerliche Behandlung der Einkünfte bei unterjähriger Steuerpflicht	17
	Steuerliche Behandlung der Aufwendungen und Abzüge bei unterjähriger Steuerpflicht	18

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
- 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 Erwerbsersatz Einkünfte, 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 stets 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 1.7.2014; Geschäftsführer der neu eröffneten Filiale im Kanton Aargau des bisherigen Arbeitgebers.

Lohn vom 1.7. – 31.12.2014	Fr.	66'000.–
- darin enthalten 13. Monatslohn für ganzes Jahr	Fr.	- 8'000.–
- Umsatzbeteiligung (jeweils Auszahlung November)	Fr.	<u>- 10'000.–</u>
Ordentlicher Lohn	Fr.	48'000.–

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Ordentlicher Lohn	Fr. 48'000.–	Fr. 96'000.–
13. Monatslohn	Fr. 8'000.–	Fr. 8'000.–
Umsatzbeteiligung	Fr. <u>10'000.–</u>	Fr. <u>10'000.–</u>
Massgebende Einkommen	Fr. 66'000.–	Fr. 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 1.3.2014; Aufnahme der unterjährigen selbstständigen Erwerbstätigkeit am 1.5.2014.

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

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Reingewinn 1.5. – 31.12.2014	Fr. 16'000.–	Fr. 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 1.7.2014; selbstständige Tätigkeit seit 1.5.2014.

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

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Reingewinn 1.5. – 31.12.2014	Fr. 16'000.–	Fr. 24'000.–

Die Umrechnung für das satzbestimmende Einkommen erfolgt nicht auf Grund der Dauer der Steuerpflicht (: 6 x 12), sondern auf Grund der Dauer des (längeren) Geschäftsabschlusses (: 8 x 12).

Beispiel 4

Zuzug aus dem Ausland am 1.7.2014; selbstständige Tätigkeit seit 1.11.2013; erster Geschäftsabschluss per 31.12.2014.

Überjähriges Geschäftsergebnis bei unterjähriger Steuerpflicht:

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Reingewinn 1.11.2013 – 31.12.2014	Fr. 28'000.–	Fr. 28'000.–

Sofern das Geschäftsergebnis 12 Monate oder einen längeren Zeitabschnitt als 12 Monate umfasst, erfolgt keine Umrechnung für die Satzbestimmung (§ 36 Abs. 3 StGV).

Beispiel 5

Zuzug aus dem Ausland am 1.7.2014. Im Geschäftsergebnis des ersten halben Jahres ist ein einmaliger Kapitalgewinn aus der Veräusserung einer geschäftlichen Beteiligung enthalten.

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Reingewinn 1.7. – 31.12.2014	Fr. 200'000.–	
- davon einmaliger Kapitalgewinn	Fr. 150'000.–	Fr. 150'000.–
- davon ordentlicher Gewinn	Fr. 50'000.–	Fr. 100'000.–
Massgebende Einkommen	Fr. 200'000.–	Fr. 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 6

Wegzug am 30.9.2014 ins Ausland. Neben ihrem Haupterwerb verdiente die Steuerpflichtige ein Zusatzeinkommen durch gelegentliche Aushilfe im Service an besonderen Anlässen und versah eine Hauswartstelle mit einem monatlichen Lohn von Fr. 150.–.

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Haupterwerb 1.1. – 30.9.2014	Fr. 36'000.–	Fr. 48'000.–
Aushilfe im Service	Fr. 3'000.–	Fr. 3'000.–
Hauswartentschädigung	Fr. 1'350.–	Fr. 1'800.–
Massgebende Einkommen	Fr. 40'350.–	Fr. 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.

Die **Weiterbildungskosten** werden nach Massgabe des effektiven Aufwands geltend gemacht. Für die Satzbestimmung ist **keine Umrechnung** auf 12 Monate vorzunehmen.

Beispiel 7

Zuzug am 1.8.2014 aus dem Ausland. Aufnahme der Erwerbstätigkeit am 1.10.2014.

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Nettolohn 1.10. – 31.12.2014 (3 Mte.)	Fr. 27'000.–	
satzbestimmend = Fr. 27'000.– : 5 x 12		Fr. 64'800.–
- Berufskostenpauschale 3 % (Fr. 27'000.– : 3 x 12 = Fr. 108'000.–; 3 % von Fr. 108'000.– = Fr. 3'240.– : 12 x 3	Fr. - 810.–	
- satzbestimmend = Fr. 810.– : 5 x 12		Fr. - 1'944.–
- Fahrtkosten 1.10. – 31.12.2014 60 Tage x 20 km x Fr. 0.70	Fr. - 840.–	
- satzbestimmend = Fr. 780.– : 5 x 12		Fr. - 2016.–
- Mehrkosten ausw. Verpflegung 60 Tage à Fr. 15.–	Fr. - 900.–	
- satzbestimmend = Fr. 900.– : 5 x 12		Fr. - 2'160.–
- Weiterbildungskosten effektiv	<u>Fr. - 1'500.–</u>	<u>Fr. - 1'500.–</u>
Massgebende Einkommen	Fr. 22'950.–	Fr. 57'180.–

4.2 Berufskosten bei Nebenerwerbstätigkeit

Sofern es sich um eine regelmässige Teilzeittätigkeit 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 Fr. 800.–, maximal Fr. 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 8

Wegzug ins Ausland am 31.3.2014. Auszahlung einer einmaligen Vermittlerprovision am 1.2.2014.

	<u>steuerpflichtig</u>	<u>satzbestimmend</u>
Nebenerwerbseinkünfte	Fr. 4'000.–	Fr. 4'000.–
- 20 % auf Nebenerwerb	<u>Fr. - 800.–</u>	<u>Fr. - 800.–</u>
Massgebende Einkommen	Fr. 3'200.–	Fr. 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 9

Wegzug ins Ausland am 31.8.2014. Verkauf der Liegenschaft per 30.6.2014. Die Umrechnung für die Satzbestimmung erfolgt nach der Dauer der Steuerpflicht (: 8 x 12).

	<u>steuerpflichtig</u>	<u>satzbestimmend</u>
Mietwert 1.1. – 30.6.2014	Fr. 12'000.–	Fr. 18'000.–
- Pauschalabzug 20 %	Fr. - 2'400.–	Fr. - 3'600.–
Massgebende Einkommen	Fr. 9'600.–	Fr. 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

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 10

Zuzug aus dem Ausland und Kauf eines selbstbewohnten Einfamilienhauses per 1.4.2014. Zahlung der Hypothekarzinsen erfolgt halbjährlich. Die Umrechnung der fälligen Hypothekarzinsen für die Satzbestimmung erfolgt nach der Soll-Methode (Fr. 8'000.– : 6 x 12).

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Eigenmietwert 1.4. – 31.12.2014	Fr. 18'000.–	Fr. 24'000.–
- Pauschalabzug 20 %	Fr. - 3'600.–	Fr. - 4'800.–
- Schuldzinsen; Fälligkeit 1.10.	Fr. - 8'000.–	Fr. - 16'000.–
Massgebende Einkommen	Fr. 6'400.–	Fr. 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 11

Zuzug am 1.8.2014 aus dem Ausland. Aufnahme der Erwerbstätigkeit am 1.10.2014.
Einzahlung Beitrag Säule 3a am 1.11.2014.

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Nettolohn 1.10. – 31.12.2014 (3 Mte.)	Fr. 27'000.–	
satzbestimmend = Fr. 27'000.– : 5 x 12		Fr. 64'800.–
- Beitrag Säule 3a (Maximalabzug)	Fr. - 6'739.–	Fr. - 6'739.–

Alimentenleistungen 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.

Krankheitskosten können im effektiven Umfang der während der Dauer der Steuerpflicht angefallenen Kosten geltend gemacht werden. Es erfolgt keine Umrechnung für die Satzbestimmung.

Beispiel 12

Der alleinstehende Steuerpflichtige ist am 30.6.2014 gestorben.

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Einkommen (Annahme)	Fr. 50'000.–	Fr. 70'000.–
- Krankheitskosten	Fr. - 10'000.–	Fr. - 10'000.–
Nettoeinkommen	Fr. 40'000.–	Fr. 60'000.–
Selbstbehalt 5 % = Fr. 40'000.– : 95 x 5	Fr. 2'105.–	Fr. 2'105.–
Massgebende Einkommen	Fr. 42'105.–	Fr. 62'105.–

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 13

Zuzug aus dem Ausland am 1.7.2014. Der Ehemann ist vom 1.7.2014 an erwerbstätig. Die Ehefrau nimmt am 1.10.2014 ebenfalls eine Erwerbstätigkeit auf.

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Lohn Ehemann (6 Monate)	Fr. 40'000.–	Fr. 80'000.–
Lohn Ehefrau (3 Monate)	Fr. 20'000.–	Fr. 40'000.–
- Zweitverdienerabzug (Fr. 600.– : 12 x 6)	Fr. - 300.–	Fr. - 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 Fr. 2'400.– betragen.

Beispiel 14a

Zuzug aus dem Ausland am 1.4.2014. Erbrachte Unterstützungsleistungen vom 1.4. – 31.12.2014 = Fr. 1'350.–. Es kann kein Unterstützungsabzug gewährt werden, da die auf ein Jahr umgerechneten Leistungen weniger als Fr. 2'400.– betragen.

Beispiel 14b

Zuzug aus dem Ausland am 1.4.2014. Erbrachte Unterstützungsleistungen vom 1.4. – 31.12.2014 = Fr. 2'700.–.

	<u>abziehbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Abzug 9/12 von Fr. 2'400.–	Fr. 1'800.–	Fr. 2'400.–

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 15

Wegzug ins Ausland am 30.6.2014. Am 30.6.2014 wird ein Vermögen von Fr. 500'000.– ausgewiesen:

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Vermögen am Stichtag		Fr. 500'000.–
gewichtet Fr. 500'000.– : 12 x 6	Fr. 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.

Beispiel 16

Erbschaft von Todes wegen am 30.6.2014 im Betrag von Fr. 500'000.–. Am 31.12.2014 wird ein Gesamtvermögen von Fr. 620'000.– ausgewiesen. Das ererbte Vermögen hat am 31.12.2014 einen Bestand von Fr. 520'000.–.

	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Bisheriges Vermögen	Fr. 100'000.–	Fr. 100'000.–
Vermögen aus Erbschaft		Fr. 520'000.–
gewichtet Fr. 520'000.– : 12 x 6	<u>Fr. 260'000.–</u>
Reinvermögen	Fr. 360'000.–	Fr. 620'000.–
- Freibetrag (Annahme: Alleinstehend)*	<u>Fr. - 100'000.–</u>	<u>Fr. - 100'000.–</u>
Steuerbares Vermögen	Fr. 260'000.–	Fr. 520'000.–

* Der steuerfreie Betrag ist nicht zu gewichten, da eine ganzjährige Steuerpflicht gegeben ist. Bei unterjähriger Steuerpflicht ist der Freibetrag auf Grund der Dauer der Steuerpflicht zu gewichten.

Diese Regelung kommt ausschliesslich zur Anwendung bei Vermögenszugängen infolge Erbgang, nicht jedoch bei Schenkungen, Erbvorbezügen oder anderen Vermögenszugängen.

6. Steuerpflicht in besonderen Fällen

6.1 Heirat

Bei Heirat werden beide Eheleute für die ganze Steuerperiode gemeinsam besteuert (§ 61 Abs. 1 StG). Wo nicht beide Eheleute eine gleich lange Steuerpflicht haben, ist für die Bemessung des Versicherungsabzugs und der Sozialabzüge eine Aufteilung vorzunehmen. Bezüglich der Besteuerung des Vermögens ist das gleiche Vorgehen wie bei einer Erbschaft zu wählen (siehe vorne, Ziffer 5).

Beispiel 17

Heirat am 1.7.2014. Der Ehemann wohnt seit Geburt im Kanton Aargau. Die Ehefrau zieht per 1.7.2014 aus Singapore zu. Das Vermögen des Ehemannes beträgt Fr. 200'000.–, während die Ehefrau Fr. 120'000.– in die Ehe einbringt. Am 30.7. kommt ein Kind zur Welt. Am 1.10.2014 nimmt sie eine Teilzeittätigkeit auf.

<u>Einkommenssteuer</u>	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Nettolohn Mann (nach Abzug BK)	Fr. 60'000.–	Fr. 60'000.–
Nettolohn Frau (nach Abzug BK)	Fr. 12'000.–	Fr. 24'000.–
Wertschriftenertrag Mann und Frau	Fr. 6'000.–	Fr. 6'000.–
Einkünfte	Fr. 78'000.–	Fr. 90'000.–
- Zweitverdienerabzug*	Fr. - 300.–	Fr. - 600.–
- Versicherungsabzug **	Fr. - 3'000.–	Fr. - 4'000.–
- Kinderabzug **	Fr. - 5'200.–	Fr. - 7'000.–
Massgebende Einkommen	Fr. 69'450.–	Fr. 78'400.–
<u>Vermögenssteuer</u>	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Vermögen Frau		Fr. 120'000.–
gewichtet Fr. 120'000.– : 12 x 6	Fr. 60'000.–	
Vermögen Mann	Fr. 200'000.–	Fr. 200'000.–
Massgebendes Vermögen	Fr. 260'000.–	Fr. 320'000.–
- Freibetrag Verheiratete/Kind ***	Fr. 159'000.–	Fr. 212'000.–
Steuerbares Vermögen	Fr. 101'000.–	Fr. 108'000.–

* Der Zweitverdienerabzug bezieht sich in diesem Fall auf das Einkommen der Ehefrau, weshalb entsprechend der Dauer der Steuerpflicht nur ein anteiliger Abzug gewährt werden kann.

** Für den hälftigen Abzug des Ehemannes besteht eine ganzjährige Steuerpflicht, währenddem für den hälftigen Anteil der Ehefrau nur eine anteilmässige Berücksichtigung auf Grund der Dauer der Steuerpflicht erfolgen darf.

*** Die steuerfreien Beträge werden gemäss § 54 Abs. 2 StG nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht festgelegt. Es erfolgt ebenfalls eine Gewichtung auf dem hälftigen Freibetrag als Folge der unterjährigen Steuerpflicht der Ehefrau (Fr. 106'000.– + (Fr. 106'000.– : 12 x 6) = Fr. 159'000.–).

6.2 Trennung und Scheidung

Bei Trennung oder Scheidung werden beide Eheteile ab Beginn der Steuerperiode, in welcher sie sich trennen oder scheiden lassen, je einzeln getrennt veranlagt (§ 61 Abs. 2 StG).

Da (ausser bei Wegzug ins Ausland) keine unterjährige Steuerpflicht gegeben ist, erfolgt für die Satzbestimmung keine Umrechnung der Unterhaltsleistungen auf ein Jahresbetreffnis. Die Kinderabzüge werden demjenigen Eheteil zugestanden, aus dessen steuerbaren Einkünften der Unterhalt der Kinder zur Hauptsache bestritten wird. Wer Unterhaltszahlungen an Kinder abziehen kann, hat kein Anrecht auf die Gewährung des Kinderabzugs.

Beispiel 18

Tatsächliche Trennung per 31.5.2014. Beide Elternteile sind weiterhin im Kanton Aargau wohnhaft. Ab 1.6.2014 bezahlt der Mann für den Unterhalt der Frau Fr. 1'500.– pro Monat sowie Fr. 1'500.– für die beiden minderjährigen Kinder, welche der elterlichen Sorge der Mutter unterstellt sind.

<u>Einkommenssteuer</u>	<u>Frau</u>	<u>Mann</u>
Nettolohn Mann (nach Abzug BK)		Fr. 60'000.–
Nettolohn Frau (nach Abzug BK)	Fr. 12'000.–	
Unterhaltszahlungen 7 x Fr. 3'000.–	Fr. 21'000.–	
Wertschriftenertrag Mann/Frau	<u>Fr. 3'000.–</u>	<u>Fr. 3'000.–</u>
Einkünfte	Fr. 36'000.–	Fr. 63'000.–
- Unterhaltszahlungen 7 x Fr. 3'000.–		Fr. - 21'000.–
- Versicherungsabzug	Fr. - 2'000.–	Fr. - 2'000.–
- Kinderabzug	<u>Fr. - 14'000.–</u>	<u>Fr. 0.–</u>
Massgebende Einkommen	Fr. 20'000.–	Fr. 40'000.–

Gemäss § 42 Abs. 1 lit. a StG sind die Kinderabzüge auch dann der Mutter zu gewähren, wenn die Trennung z. B. erst im November stattfindet und der Ehemann somit lediglich Unterhaltszahlungen für 2 Monate steuerlich geltend machen kann.

6.3 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 Ehepartners eine "gemeinsame" unterjährige Steuererklärung einzureichen ist. Darin sind die Einkommensverhältnisse 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 Ehepartner 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 Fr. 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 19

Tod des Ehemannes am 31.5.2014.

Gemeinsame Veranlagung bis und mit Todestag:

<u>Einkommenssteuer</u>	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Ehepaar-Rente PK (- 20 %)	Fr. 25'000.–	Fr. 60'000.–
AHV-Rente Mann	Fr. 7'500.–	Fr. 18'000.–
AHV-Rente Frau	Fr. 7'500.–	Fr. 18'000.–
Wertschriftenertrag Ehepaar (Fälligkeiten bis zum 31.5.)	Fr. 3'000.–	Fr. 3'000.–
Einkünfte	Fr. 43'000.–	Fr. 99'000.–
- Versicherungsabzug	Fr. - 1'667.–	Fr. - 4'000.–
Massgebende Einkommen	Fr. 41'300.–	Fr. 95'000.–

Veranlagung der überlebenden Person ab 1.6.2014:

<u>Einkommenssteuer</u>	<u>steuerbar</u>	<u>satzbestimmend</u>
Witwen-Rente PK (- 20 %)	Fr. 21'000.–	Fr. 36'000.–
AHV-Rente Frau	Fr. 10'500.–	Fr. 18'000.–
Wertschriftenertrag Frau (Fälligkeiten ab 1.6. – 31.12.2014)	Fr. 4'000.–	Fr. 4'000.–
Einkünfte	Fr. 35'500.–	Fr. 58'000.–
- Versicherungsabzug	Fr. - 1'167.–	Fr. - 2'000.–
Massgebende Einkommen	Fr. 34'300.–	Fr. 56'000.–

6.4 Verrechnungssteuerrückerstattung bei Tod eines Eheteils

Die gemeinsame Steuererklärung bis zum Todestag mit dem entsprechenden Wertschriftenverzeichnis dient der Geltendmachung der Verrechnungssteuer-Rückerstattungsansprüche für die Fälligkeiten beider Eheleute bis zum Todestag des verstorbenen Eheteils. Diese Fälligkeiten bilden gleichzeitig auch die Grundlage für die Familienbesteuerung bis zum Todestag.

Die anfangs des Folgejahres einzureichende Steuererklärung des überlebenden Eheteils darf im Wertschriftenverzeichnis nur noch die Fälligkeiten des überlebenden Eheils nach dem Todestag des verstorbenen Eheteils enthalten. Diese Fälligkeiten bilden einerseits die Grundlage für die Besteuerung und dienen andererseits auch der Geltendmachung der Verrechnungssteuerrückerstattung für diese Fälligkeiten.

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:			
- Alimentenleistungen	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
- Weiterbildungskosten	effektiv	nein
- Zimmer bei auswärtigem Wochenaufenthalt	effektiv	ja
- Pauschalabzug 3 %, mind. Fr. 2'000.–, max. Fr. 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. Fr. 800.–, max. Fr. 2'400.–	Abzug vom Einkommen	nein
- Tatsächliche Kosten	effektiv	nein
Liegenschaftsunterhalt:		
- Pauschalabzug 10 oder 20 % der Roheinkünfte	Abzug vom Einkommen	ja
- Tatsächliche Kosten	effektiv	nein
Schuldzinsen:		
- als Gewinnungskosten bei jährlicher Zahlung (Hypo- thekarzinsen, siehe oben Ziffer 4.4)	effektiv	nein
- als Gewinnungskosten (inkl. 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
Alimentenleistungen:	effektiv	ja
Zweitverdienerabzug: Jahrespauschale	anteilmässig	ja
Versicherungsabzug:	anteilmässig	ja

(Fortsetzung der Tabelle)

Art der Abzüge	steuerliche Behandlung	umrechnen?
Berufsnotwendige Kinderbetreuungskosten: (bis und mit 2013 unter Gewinnungskosten geregelt)	effektiv	ja
Freiwillige Leistungen (Zuwendungen):	effektiv	nein
Krankheits- und Invaliditätskosten:	effektiv	nein
Kinderabzug:	anteilmässig	ja
Unterstützungsabzug: (Leistung pro Jahr mind. Fr. 2'400.–)	anteilmässig	ja
Invalidenabzug:	anteilmässig	ja
Betreuungsabzug:	anteilmässig	ja