

| | |
|--|--|
| Band / Register Bd. II Reg. 10 | Ausgabedatum 30. November 2000 |
| Stand 1. Juli 2020 | Gültig ab 2001 |

MERKBLATT


Zeitliche Bemessung bei ganzjähriger Steuerpflicht

Inhalt

| | | |
|-----|---|---|
| 1. | Anwendungsbereich | 2 |
| 2. | Bemessung der Einkünfte bei ganzjähriger Steuerpflicht | 2 |
| 2.1 | Rentennachzahlungen | 2 |
| 3. | Bemessung der Einkünfte bei selbstständiger Erwerbstätigkeit | 3 |
| 4. | Bemessung der Abzüge | 5 |
| 4.1 | Arten von Abzügen | 5 |
| 4.2 | Gewinnungskosten | 5 |
| 4.3 | Allgemeine Abzüge | 6 |
| 4.4 | Sozialabzüge | 6 |
| 5. | Bemessung des Vermögens | 6 |
| 6. | Örtliche Zuständigkeit bei innerkantonalem Wohnsitzwechsel | 7 |
| 7. | Örtliche Zuständigkeit bei interkantonalem Wohnsitzwechsel | 7 |
| 8. | Heirat und Trennung / Scheidung | 8 |
| 9. | Separate Besteuerung von Kapitaleleistungen bei Wohnsitzwechsel | 9 |

1. Anwendungsbereich

Dieses Merkblatt behandelt die zeitliche Bemessung des Einkommens und Vermögens bei ganzjähriger Steuerpflicht sowie die örtlichen Zuständigkeiten bei Wohnsitzwechsel.

Für besondere Fälle (Wegzug ins Ausland, Zuzug aus dem Ausland, Tod und Wechsel von der Quellenbesteuerung in die ordentliche Steuerpflicht) wird auf das  Merkblatt Zeitliche Bemessung bei unterjähriger Steuerpflicht und in besonderen Fällen (Handbuch Steuern Bd. II Reg. 10) verwiesen.

2. Bemessung der Einkünfte bei ganzjähriger Steuerpflicht

Als Steuerperiode gilt das Kalenderjahr (§ 58 Abs. 2 StG). Die Steuerperiode entspricht der Bemessungsperiode (§ 59 Abs. 1 StG). Das steuerbare Einkommen bemisst sich demzufolge nach den in der Steuerperiode erzielten Einkünften. Die Sozialabzüge werden nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht festgelegt (§ 42 Abs. 2 StG).

Besteht die Steuerpflicht für die ganze Steuerperiode, wird das steuerbare Einkommen nach den effektiven Einkünften berechnet. Es erfolgen keine Umrechnungen für ein satzbestimmendes Einkommen. Dies gilt auch dann, wenn sich im Verlaufe der Steuerperiode die Einkommensgrundlagen wesentlich verändert haben.

Beispiel 1a: Familie mit 2 Kindern, Erwerbsaufnahme Ehefrau am 1.5.

| | | |
|--|------------|---------------|
| - Lohn Ehemann vom 1.1. – 31.3. | CHF | 15'000 |
| - Arbeitslosentaggeld Ehemann 1.4. – 31.8. | CHF | 20'000 |
| - Lohn Ehemann vom 1.9. – 31.12. | CHF | 18'000 |
| - Lohn Ehefrau vom 1.5. – 31.12. (60 %-Pensum) | <u>CHF</u> | <u>24'000</u> |
| Massgebende Einkünfte (ohne Umrechnung) | CHF | 77'000 |

2.1 Rentennachzahlungen

Bei einer Rentennachzahlung für mehr als 12 Monate handelt es sich um einen Spezialfall. Dabei ist die Nachzahlung der Renten inkl. des erhaltenen Vergütungszinses für die Berechnung des satzbestimmenden Einkommens durch die Anzahl der damit abgegoltenen Monate zu teilen und dann mit dem Faktor 12 zu multiplizieren (Umrechnung auf ein Jahresbetreffnis). Für die nach der Nachzahlung regelmässig ausbezahlten Renten erfolgt hingegen keine Umrechnung des satzbestimmenden Einkommens.

Beispiel 1b: Gemäss Verfügung vom 27. April 2020 erhält der Ehemann für die Zeit vom 1. Januar 2017 bis zum 30. April 2020 (40 Monate) eine Nachzahlung für IV-Renten von CHF 120'000. Ab Mai bis Dezember 2020 erhält er zudem laufend eine monatliche IV-Rente von CHF 3'000. Für die Nachzahlung wird dem Ehemann zudem ein Vergütungszins von CHF 2'000 gutgeschrieben.

| | <u>steuerbar</u> | <u>satzbestimmend</u> |
|--------------------------------------|-------------------|-----------------------|
| Nachzahlung IV-Rente (40 Monate) | CHF 120'000 | CHF 36'000 |
| Vergütungszins für Nachzahlung | CHF 2'000 | CHF 600 |
| Ordentliche IV-Rente, Mai – Dezember | <u>CHF 24'000</u> | <u>CHF 24'000</u> |
| | CHF 146'000 | CHF 60'600 |

Berechnung des satzbestimmenden Einkommens für die Nachzahlung IV-Rente:

CHF 120'000 : 40 Monate x 12 Monate = CHF 36'000

3. Bemessung der Einkünfte bei selbstständiger Erwerbstätigkeit

Für die Ermittlung des Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit ist gemäss § 59 Abs. 2 StG das Ergebnis der in der Steuerperiode abgeschlossenen Geschäftsjahre massgebend. Bei ganzjähriger Steuerpflicht erfolgt weder bei unterjährigen noch bei überjährigen Geschäftsabschlüssen eine Umrechnung auf ein Jahresbetreffnis für die Satzbestimmung.

Selbstständig Erwerbende müssen in jeder Steuerperiode einen Geschäftsabschluss erstellen (§ 59 Abs. 3 StG). Wenn die Aufnahme der selbstständigen Erwerbstätigkeit im letzten Quartal des Jahres erfolgt, kann auf die Erstellung eines Abschlusses im betreffenden Jahr verzichtet werden (§ 37 StGV).

Beispiel 2a: Geschäftsaufnahme 1.5.; Abschlussdatum 31.10.

| | | |
|--|-----|--------|
| - Lohn unselbstständige Tätigkeit 1.1. – 31.3. (3 Monate) | CHF | 21'000 |
| - Geschäftsabschluss 1.5. – 31.10. (6 Monate) | CHF | 18'000 |
| Massgebende Einkünfte (ohne Umrechnung) | CHF | 39'000 |

Beispiel 2b: Geschäftsaufnahme 1.10.; Abschluss im Folgejahr

Laufendes Jahr

| | | |
|--|-----|--------|
| - Lohn unselbstständige Tätigkeit 1.1. – 30.9. (9 Monate) | CHF | 54'000 |
| - Geschäftsabschluss 1.10. – 31.12. des Folgejahres | CHF | – |
| Massgebende Einkünfte (ohne Umrechnung) | CHF | 54'000 |

Folgejahr

| | | |
|---|-----|--------|
| - Geschäftsabschluss 1.10. – 31.12. (15 Monate) | CHF | 75'000 |
| Massgebende Einkünfte (ohne Umrechnung) | CHF | 75'000 |

Zeitliche Bemessung bei ganzjähriger Steuerpflicht

Der Grundsatz, dass keine Umrechnung bei ganzjähriger Steuerpflicht vorgenommen wird, gilt auch dann, wenn der Abschlussstermin verlegt wird. Vorbehalten bleibt die Prüfung einer Steuerumgehung, wenn missbräuchliche Abschlusssterminverschiebungen aus überwiegend steuerlichen Gründen erfolgen.

Beispiel 3: Abschlussverlegung vom 31.12. auf den 30.6.Jahr 1

| | |
|------------------------------------|-------------------|
| - Geschäftsabschluss 1.1. – 31.12. | CHF 120'000 |
| - übrige Einkünfte 1.1. – 31.12. | <u>CHF 10'000</u> |
| Massgebende Einkünfte | CHF 130'000 |

Jahr 2

| | |
|--|-------------------|
| - Geschäftsabschluss 1.1. – 30.6. (6 Monate) | CHF 70'000 |
| - übrige Einkünfte 1.1. – 31.12. | <u>CHF 10'000</u> |
| Massgebende Einkünfte (ohne Umrechnung) | CHF 80'000 |

Jahr 3 und folgende

| | |
|-----------------------------------|-------------------|
| - Geschäftsabschluss 1.7. – 30.6. | CHF 130'000 |
| - übrige Einkünfte 1.1. – 31.12. | <u>CHF 10'000</u> |
| Massgebende Einkünfte | CHF 140'000 |

Jahr X (Geschäftsaufgabe am 31.12.)

| | |
|--|-------------------|
| - Geschäftsabschluss 1.7. – 31.12. (18 Monate) | CHF 220'000 |
| - Liquidationsgewinn Geschäftsaufgabe | CHF 80'000 |
| - übrige Einkünfte 1.1. – 31.12. | <u>CHF 10'000</u> |
| Massgebende Einkünfte (ohne Umrechnung) | CHF 310'000 |

4. Bemessung der Abzüge

4.1 Arten von Abzügen

Es sind drei verschiedene Arten von Abzügen zu unterscheiden:

| Gewinnungskosten §§ 35, 36, 39 StG | Allgemeine Abzüge §§ 40, 40a StG | Sozialabzüge § 42 StG |
|---------------------------------------|---|--------------------------|
| Berufskosten | Schuldzinsen | Kinderabzug |
| Liegenschaftsunterhalt | Sozialversicherungsbeiträge | Unterstützungsabzug |
| Vermögensverwaltungskosten | Unterhaltsbeiträge | Kleinverdienerabzug |
| | Beiträge Säulen 2 und 3a | Invalidenabzug |
| | Versicherungsabzug | Betreuungsabzug |
| | Zweitverdienerabzug | |
| | Krankheits-/ behinderungsbedingte Kosten | |
| | freiwillige Leistungen | |
| | Drittbetreuungskosten für Kinder | |
| | Aus-, Weiterbildungs- und Umschulungskosten | |

(Aufzählung nicht abschliessend)

4.2 Gewinnungskosten

Die Gewinnungskosten stehen in Abhängigkeit zum erzielten Einkommen und werden grundsätzlich nach Anfall zum Abzug zugelassen. Jahrespauschalen werden nach der Dauer der Einkommenserzielung gewährt.

Berufskosten

| Abzüge | Pauschale Kosten | Effektive Kosten | Berücksichtigung |
|------------------------------|--|---|---|
| Fahrtkosten | Fahrradabzug | öffentliche Verkehrsmittel; Privatfahrzeug | Entsprechend Dauer Erwerbstätigkeit |
| Auswärtige Verpflegung | Jahrespauschale | Keine | Entsprechend Dauer Erwerbstätigkeit |
| Auswärtiger Wochenaufenthalt | Jahrespauschale ausw. Verpflegung | Effektive Auslagen für ausw. Zimmer und Fahrtkosten | Entsprechend Dauer ausw. Erwerbstätigkeit |
| Berufskostenpauschale | 3 % vom Nettolohn mind. CHF 2'000 max. CHF 4'000 | Effektive Kosten anstelle der Pauschale | Entsprechend Dauer Erwerbstätigkeit; effektive Kosten nach Anfall |

Liegenschaftsunterhaltskosten

Die Liegenschaftsunterhaltskosten sind nach Anfall zu gewähren. Auch bei Kauf oder Verkauf einer Liegenschaft im Verlauf einer Steuerperiode sind die effektiven Unterhaltskosten der betreffenden Steuerperiode nach den Grundsätzen von § 39 Abs. 2 StG und dem ↻ Merkblatt Liegenschaftsunterhalt (Handbuch Steuern Bd. I Reg. 5.3) vollumfänglich zu gewähren.

4.3 Allgemeine Abzüge

Die allgemeinen Abzüge werden bei ganzjähriger Steuerpflicht nach Anfall gewährt. Eine Umrechnung findet nicht statt.

Die Höhe des Versicherungsabzugs richtet sich nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode.

Die Gewährung des Zweitverdienerabzugs ist abhängig vom Vorliegen eines Zweitverdienstes, nicht von der Dauer der Erwerbstätigkeit der zweitverdienenden Person. Es handelt sich um einen Freibetrag. Der Abzug kann nicht höher sein als der Zweitverdienst nach Abzug der Gewinnungskosten.

4.4 Sozialabzüge

Die Sozialabzüge werden nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht festgesetzt (§ 42 Abs. 2 StG). Eine Umrechnung findet bei ganzjähriger Steuerpflicht nicht statt.

5. Bemessung des Vermögens

Das steuerbare Vermögen bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode (vgl. § 60 Abs. 1 StG).

Für Steuerpflichtige mit selbstständiger Erwerbstätigkeit, deren Geschäftsjahr nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmt (gebrochene Geschäftsjahre), bestimmt sich das steuerbare Geschäftsvermögen nach dem Eigenkapital am Ende des in der Steuerperiode abgeschlossenen Geschäftsjahres. Für die privaten Vermögenswerte ist immer der Stand am Ende der Steuerperiode massgebend.

Wenn eine steuerpflichtige Person während der Steuerperiode Vermögen erbt, ist das gesamte Vermögen am Ende der Steuerperiode massgebend. Das durch den Erbgang dazugekommene Vermögen ist gemäss der Zeitspanne ab Erbschaft bis Ende der Steuerperiode 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.

Eine Gewichtung wird nur vorgenommen bei Vermögensanfällen von Todes wegen, nicht jedoch bei Schenkungen, Erbvorbezügen oder anderen Vermögenszugängen.

Bei ganzjähriger Steuerpflicht ist nur das durch Erbgang erworbene Vermögen zu gewichten. Die übrigen Vermögensbestandteile sowie die steuerfreien Beträge gemäss § 54 StG sind vollumfänglich in die Ermittlung des steuerbaren Vermögens einzubeziehen.

Die ab dem Erbschaftsdatum aus dem Erbschaftsvermögen effektiv erzielten Einnahmen (Liegenschaftseinkünfte, Zinserträge usw.) sind zu versteuern. Bei den Erben findet bei ganzjähriger Steuerpflicht in der Schweiz keine Umrechnung resp. Gewichtung beim Einkommen statt.

Beispiel 4:

Erbschaft am 30.6. von CHF 500'000. Im Zeitpunkt der Erbschaft beträgt das bisherige Vermögen CHF 100'000. Das ererbte Vermögen hat am 31.12. einen Bestand von CHF 520'000 (inkl. Kursgewinne an der Börse).

| | <u>steuerbar</u> | <u>satzbestimmend</u> |
|-------------------------------------|--------------------|-----------------------|
| Vermögen per 31.12. exkl. Erbschaft | CHF 105'000 | CHF 105'000 |
| Vermögen aus Erbschaft | | CHF 520'000 |
| gewichtet CHF 520'000 : 12 x 6 | <u>CHF 260'000</u> | |
| Massgebendes Vermögen | CHF 365'000 | CHF 625'000 |

6. Örtliche Zuständigkeit bei innerkantonalem Wohnsitzwechsel

Bei Verlegung des Wohnsitzes oder des Sitzes in eine andere aargauische Gemeinde ist für die Besteuerung und den Bezug diejenige Gemeinde zuständig, in welcher sich der Wohnsitz am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht befindet (Ausnahme: Besteuerung der Kapitalleistungen bei den Kantons- und Gemeindesteuern; siehe hinten, Ziffer 9).

7. Örtliche Zuständigkeit bei interkantonalem Wohnsitzwechsel

Bei interkantonalem Wohnsitzwechsel erfolgt die Besteuerung für das Umzugsjahr im Zuzugskanton (Ausnahme: Besteuerung von Kapitalleistungen gemäss hinten, Ziffer 9).

Bei einem Wohnsitzwechsel findet für das Einkommen, welches der Steuerhoheit des Hauptsteuerdomizils unterliegt, somit keine Steuerteilung statt. Steuerteilungen werden nur für Liegenschaften und Betriebsstätten vorgenommen.

Die steuerpflichtige Person hat am zuständigen Hauptsteuerdomizil eine Steuererklärung einzureichen und stellt dem Kanton mit dem Spezialsteuerdomizil (Liegenschafts-

tenbesitz, Betriebsstätte) eine Kopie der im Wohnsitzkanton abgegebenen Steuererklärung zu.

Dies bedeutet, dass

- bei Zuzug aus einem anderen Kanton die Wohnsitzgemeinde am Ende der Steuerperiode zuständig ist für die Zustellung der Steuererklärung, die Vornahme der Steuerveranlagung und den Bezug der Steuern für das ganze Jahr. Die Steuerpflicht erstreckt sich auf die gesamte Steuerperiode;
- bei Wegzug in einen anderen Kanton für die laufende Steuerperiode weder eine Steuererklärung zuzustellen noch eine Veranlagung vorzunehmen ist. Provisorisch in Rechnung gestellte und bezahlte Steuern sind zurückzuerstatten.

Weitere Ausführungen über die Bemessungsgrundlagen und Zuständigkeiten bei interkantonalen Verhältnissen finden sich im ➔ Merkblatt Doppelbesteuerung und Steuerauscheidung (Handbuch Steuern Bd. I Reg. 3.1).

Für die steuerliche Behandlung bei Zuzug aus dem Ausland oder Wegzug ins Ausland wird auf das ➔ Merkblatt Zeitliche Bemessung bei unterjähriger Steuerpflicht und in besonderen Fällen (Handbuch Steuern Bd. II Reg. 10) verwiesen.

8. Heirat und Trennung / Scheidung

Massgebend sind immer die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode.

Bei einer Heirat während der Steuerperiode erfolgt deshalb für die gesamte Steuerperiode eine gemeinsame Veranlagung der beiden Eheleute (§ 61 Abs. 1 StG).

Bei Trennung oder Scheidung werden beide Eheleute 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 Elternteil 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. Gemäss § 42 Abs. 1 lit. a StG sind die Kinderabzüge für minderjährige Kinder auch dann dem unterhaltsempfangenden Partner zu gewähren, wenn die Trennung beispielsweise erst Ende Oktober erfolgte und der unterhaltszahlende Partner lediglich Unterhaltszahlungen für zwei Monate steuerlich geltend machen kann. Bei volljährigen Kindern in Ausbildung wird der Kinderabzug demjenigen Elternteil gewährt, welcher mehrheitlich finanziell am Stichtag für das Kind aufkommt.

Beispiel 5

Tatsächliche Trennung per 31.5. Beide Elternteile sind weiterhin im Kanton Aargau wohnhaft. Ab dem 1.6. bezahlt der Mann für den Unterhalt der Frau CHF 1'500 pro Monat sowie CHF 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) | | CHF 60'000 |
| Nettolohn Frau (nach Abzug BK) | CHF 12'000 | |
| Unterhaltszahlungen 7 x CHF 3'000.– | CHF 21'000 | |
| Wertschriftenertrag Mann/Frau | CHF 3'000 | CHF 3'000 |
| Einkünfte | CHF 36'000 | CHF 63'000 |
| - Unterhaltszahlungen 7 x CHF 3'000.– | | CHF - 21'000 |
| - Versicherungsabzug | CHF - 2'000 | CHF - 2'000 |
| - Kinderabzug | CHF - 14'000 | CHF 0 |
| Massgebende Einkommen | CHF 20'000 | CHF 40'000 |

9. Separate Besteuerung von Kapitalleistungen bei Wohnsitzwechsel

Für die getrennt vom übrigen Einkommen zu steuernden Kapitalleistungen nach § 45 Abs. 1 lit. a, b und d StG (Säulen 2, 3a und Zahlungen infolge Tod oder Invalidität) wird auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der steuerbaren Kapitalleistung abgestellt.

Dies bedeutet, dass sowohl im innerkantonalen wie auch im interkantonalen Verhältnis nur diejenigen Kapitalleistungen besteuert werden können, welche während der Dauer des Wohnsitzes fällig geworden sind.

Nach dem Grundsatz von § 45 Abs. 2 StG, wonach sämtliche Kapitalleistungen des gleichen Jahres zusammen zu versteuern sind, und dem Grundsatz der Einheit der Steuerperiode, sind für die Satzbestimmung sämtliche Kapitalleistungen des ganzen Jahres zu berücksichtigen.

Beispiel 6: Zuzug am 1.7. aus dem Kanton Bern

| | |
|---|-------------------|
| Steuerbare Kapitalleistung Säule 2 am 1.3. | CHF 450'000 |
| Steuerbare Kapitalleistung Säule 3a am 1.11. | <u>CHF 50'000</u> |
| Total Kapitalzahlungen im Jahr | CHF 500'000 |
| Jahressteuer gemäss § 45 StG im Kanton Aargau auf zum Steuersatz von CHF 500'000 | CHF 50'000 |

Die gleiche Regelung gilt sowohl für die Kantons- und Gemeindesteuern als auch für die direkte Bundessteuer. Bei der direkten Bundessteuer ist zu beachten, dass bei einem Wohnsitzwechsel innerhalb des Kantons diejenige Gemeinde für die Veranlagung der Kapitalleistungen des ganzen Jahres zuständig ist, in welcher sich der Wohnsitz am Ende der Steuerperiode befindet.

Zur Sicherstellung der Besteuerung bei Wohnsitzwechsel kommt dem Meldewesen eine vorrangige Bedeutung zu. Die Meldungen über Kapitalleistungen nach dem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer werden dem Wohnsitzkanton im Zeitpunkt der Auszahlung der Leistung zugestellt. Dieser Kanton ist für die Weiterleitung von Kopien des Meldeformulars an zuständige oder ebenfalls involvierte Steuerbehörden besorgt.

Betreffend die steuerliche Behandlung von Kapitalleistungen bei Wohnsitzwechsel und in besonderen Fällen wird auf das ➔ Merkblatt Kapitalleistungen (zeitliche Bemessung und mehrfache Kapitalleistungen) (Handbuch Steuern Bd. I Reg. 7.3) verwiesen.