



Gegenwartsbemessung

StG 66 ff.; 16, 62 ff.

DBG 41; 208 ff.

Inhaltsverzeichnis

1.	Steuer-, Bemessungs- und Veranlagungsperiode	2
2.	Ganzjährige Steuerpflicht	2
2.1	Einkommenssteuer	2
2.1.1	Steuerbares Einkommen	2
2.1.2	Abzüge	2
2.1.3	Besonderheiten bei selbständiger Erwerbstätigkeit	2
2.2	Vermögenssteuer	3
3.	Unterjährige Steuerpflicht	4
3.1	Einkommenssteuer	4
3.1.1	Steuerbares Einkommen	4
3.1.2	Satzbestimmendes Einkommen	4
3.1.3	Regelmässig und nicht regelmässig fliessende Einkünfte	5
3.1.4	Besonderheiten bei selbständiger Erwerbstätigkeit	6
3.1.5	Abzüge	7
3.2	Vermögenssteuer	8
4.	Kapitalleistungen aus Vorsorge und für wiederkehrende Leistungen	8
4.1	Besteuerung von Kapitalleistungen aus Vorsorge	8
4.2	Besteuerung von Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen	8
5.	Bemessung bei Ehepaaren	9
5.1	Heirat	9
5.2	Scheidung und Trennung	10
5.3	Tod	10
6.	Bemessung beim Tod eines Steuerpflichtigen, bei Erbvorbezug und Schenkung	11
6.1	Tod eines Steuerpflichtigen	11
6.2	Erbvorbezug und Schenkung	11
7.	Beschränkte Steuerpflicht / Wechsel zur unbeschränkten Steuerpflicht	12
8.	Rückerstattung der Verrechnungssteuer	13

1. STEUER-, BEMESSUNGS- UND VERANLAGUNGSPERIODE

Einkommens- und Vermögenssteuern werden für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben (StG 66 I bzw. DBG 209 I). Als Steuerperiode gilt das Kalenderjahr (StG 66 Abs. II bzw. DBG 209 II).

Das steuerbare Einkommen bemisst sich nach den Einkünften in der Steuerperiode (StG 67 Abs. I bzw. DBG 210 I) und das steuerbare Vermögen nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (StG 68 I Satz 1).

Die Veranlagung erfolgt erst nach Ablauf der Steuerperiode. Anstelle von "Gegenwartsbemessung" wird deshalb auch von "Postnumerandobesteuerung" gesprochen.

2. GANZJÄHRIGE STEUERPFlicht

Eine ganzjährige Steuerpflicht in GR liegt vor, wenn jemand während der ganzen Steuerperiode (= Kalenderjahr) in GR steuerpflichtig ist.

2.1 Einkommenssteuer

2.1.1 Steuerbares Einkommen

Das steuerbare Einkommen bemisst sich nach den in der betreffenden Steuerperiode tatsächlich erzielten Einkünften (StG 67 I bzw. DBG 210 I). Dabei wird nicht zwischen ordentlichen und ausserordentlichen oder zwischen regelmässig und nicht regelmässig fliessenden Einkünften unterschieden.

2.1.2 Abzüge

Bei einer ganzjährigen Steuerpflicht, aber zeitlich befristeten Erwerbstätigkeit stellt sich die Frage, ob die mit der Erwerbstätigkeit zusammenhängenden Abzüge (v.a. pauschale Berufsauslagen) und die betragsmässig festgelegten Abzüge (z.B. Zweitverdienerabzug) voll zu gewähren oder zu kürzen sind.

Für die unterjährige Steuerpflicht schreibt StG 66 IV vor, dass die Sozialabzüge und die betragsmässig beschränkten Abzüge für regelmässig anfallende Aufwendungen nur anteilmässig gewährt werden. Für die ganzjährige Steuerpflicht ist eine Kürzung der eben erwähnten Abzüge nicht zulässig (StG 66 IV e contrario).

2.1.3 Besonderheiten bei selbständiger Erwerbstätigkeit

Für die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit ist bei ganzjähriger Steuerpflicht das Ergebnis des in der Steuerperiode abgeschlossenen Geschäftsjahres im tatsächlichen Umfang massgebend und zwar ohne jegliche Umrechnung, selbst wenn das Geschäftsjahr mehr oder weniger als 12 Monate umfasst (StG 67 II und ABzStG 22 I Satz 1 sowie DBG 210 II und Art. 3 II und III Satz 1 der bundesrätlichen Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen

Personen [VOzB, SR 642.117.1]). Fallen zwei Geschäftsabschlüsse in das gleiche Kalenderjahr, sind für die Ermittlung des steuerbaren Einkommens beide zu berücksichtigen (vgl. Botschaft, Heft Nr. 7/1998-99, S. 262 und VOzB 3 I Satz 1).

Steuerpflichtige mit selbständiger Erwerbstätigkeit haben in jedem Kalenderjahr einen Geschäftsabschluss zu erstellen. Zudem ist ein Geschäftsabschluss vorzunehmen, wenn die Steuerpflicht erlischt oder die selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben wird. Bei Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit nach dem 30. Juni muss im laufenden Jahr kein Geschäftsabschluss erstellt werden (StG 67 III und VOzB 4). Wer also in der ersten Jahreshälfte die selbständige Erwerbstätigkeit aufnimmt, hat in diesem Jahr einen (Zwischen-) Abschluss zu erstellen. Kommt er dieser Pflicht nicht nach, verletzt er die Verfahrenspflichten und ist – wenn nötig, mehrmals – zu büssen (StG 173 bzw. DBG 174).

Der Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses darf nicht überwiegend aus steuerlichen Gründen verschoben werden (ABzStG 23).

Beispiel:

- ⇒ A ist Selbständigerwerbender mit Geschäftsjahr 1.5. bis 30.4. Im Geschäftsjahr 2007/2008 erzielt A hohe Gewinne, in der ersten Hälfte des Geschäftsjahres 2008/2009 aber Verluste. Um eine Verlustverrechnung ("Verlustrücktrag") vorzunehmen, verlegt A im Geschäftsjahr 2008/2009 den Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses vom 30.4.2009 zurück auf den 31.10.2008. Damit fallen zwei Abschlüsse in die Steuerperiode 2008; Gewinn und Verlust der beiden Geschäftsjahre können so verrechnet werden. Dieses Vorgehen ist alleine steuerlich begründet und deshalb nicht zulässig, weshalb für die Steuerperiode 2008 auf den bisherigen Abschluss per 30.4.2008 abgestellt und derjenige per 31.10.2008 ausser Acht gelassen wird.

2.2 Vermögenssteuer

Das steuerbare Vermögen bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode (StG 68 I Satz 1). Bei Steuerpflichtigen mit selbständiger Erwerbstätigkeit ist für das Geschäftsvermögen vom Stand am Ende des in der Steuerperiode abgeschlossenen Geschäftsjahres auszugehen (StG 68 II), sofern am Ende der Steuerperiode die selbständige Erwerbstätigkeit noch ausgeübt wird. Liegen mehrere Geschäftsabschlüsse vor, ist der letzte massgebend.

Erbt ein Steuerpflichtiger während der Steuerperiode Vermögen, wird für dieses zusätzliche Vermögen die Vermögenssteuer nur für die Zeit seit dem Erbanfall (= Todestag; nicht massgebend ist der Zeitpunkt der Erbteilung) erhoben (StG 68 IV). Damit wird verhindert, dass bis zum Todestag beim Erblasser (Stichtag Ende Steuerpflicht) und dann für das ganze Jahr noch bei den Erben die Vermögenssteuer erhoben wird. StG 68 IV findet demgegenüber bei Schenkungen zu Lebzeiten und Erbvorbezügen keine Anwendung; in diesen Fällen kann nämlich keine Doppelbesteuerung eintreten (vgl. Botschaft, Heft Nr. 7/1998-99, S. 264). Der Begriff des Erbans ist entsprechend dem Sinn und Zweck von StG 68 Abs. 4 nicht im streng zivilrechtlichen Sinn auszulegen, sondern erfasst auch ein Vermächtnis oder eine Schenkung auf den Todesfall.

3. UNTERJÄHRIGE STEUERPF LICHT

Eine unterjährige Steuerpflicht liegt vor, wenn die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode besteht. Eine unterjährige Steuerpflicht liegt nur vor im Falle des Zuzugs vom bzw. eines Wegzugs ins Ausland oder beim Tod des Steuerpflichtigen. Im Falle eines Zugzugs von bzw. eines Wegzugs in einen anderen Kanton besteht die Steuerpflicht auf Grund persönlicher Zugehörigkeit für die laufende Steuerperiode in jenem Kanton, in welchem der Steuerpflichtige am Ende dieser Periode seinen Wohnsitz hat (vgl. StG 70 I). In diesen Fällen kann es also keine unterjährige Steuerpflicht geben.

3.1 Einkommenssteuer

Während das steuerbare Einkommen auch bei einer unterjährigen Steuerpflicht effektiv, d.h. nie pro-rata, besteuert wird, sind – wie nachfolgend zu zeigen ist – für die Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens und für die Abzüge unterschiedliche Umrechnungen vorzunehmen. Diese Umrechnungen erfolgen grundsätzlich nach der Dauer der Steuerpflicht, also insbesondere nicht nach der Dauer der Erwerbstätigkeit. Führen die so vorgenommenen Umrechnungen allerdings zu einem klar sachwidrigen Ergebnis, ist im betreffenden Einzelfall eine sachgerechte Lösung zu suchen, damit der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (KV 95 I; BV 127 II) eingehalten wird.

Ob satzbestimmend überhaupt eine Umrechnung vorzunehmen ist, hängt von der Qualifikation der Einkünfte bzw. der Abzüge ab. Nur die regelmässig fliessenden Einkünfte und die Abzüge für regelmässig anfallende Aufwendungen werden umgerechnet (zur Unterscheidung zwischen regelmässig und nicht regelmässig fliessenden Einkünften vgl. Ziff. 3.1.3 unten).

3.1.1 Steuerbares Einkommen

Besteht die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode (sog. unterjährige Steuerpflicht), wird die Einkommenssteuer wie bei der ganzjährigen Steuerpflicht auf den in diesem Zeitraum tatsächlich erzielten Einkünften erhoben (StG 66 III Satz 1 bzw. DBG 209 III Satz 1). Bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens wird nicht zwischen ordentlichem und ausserordentlichem Einkommen unterschieden.

3.1.2 Satzbestimmendes Einkommen

Für die Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens werden die regelmässig fliessenden Einkünfte auf 12 Monate umgerechnet; nicht regelmässig fliessende Einkünfte werden nicht umgerechnet, sondern in ihrer tatsächlichen Höhe berücksichtigt (StG 66 III Satz 2 bzw. DBG 209 III Satz 2). Bei der Umrechnung ist die Dauer der Steuerpflicht und nicht etwa die Dauer der Einkommenserzielung (v.a. Erwerbstätigkeit) entscheidend (VOzB 2 III Satz 1); einkommenssteuerfreie Zeiten sind somit für die Umrechnung zu berücksichtigen, was letztlich zu einem tieferen satzbestimmenden Einkommen führt (vgl. Botschaft, Heft Nr. 7/1998-99, S. 261/262).

Beispiel:

- ⇒ A zieht am 1.3.2008 aus dem Ausland zu und nimmt am 1.5.2008 seine Erwerbstätigkeit auf. Die unterjährige Steuerpflicht dauert 10 Monate. A erzielt in der Zeit vom 1.5.2008 bis 31.12.2008 ein Erwerbseinkommen von 80'000. Besteuert wird das Einkommen von 80'000 (= 10/12) zum Satz von 96'000 (= 12/12).

3.1.3 Regelmässig und nicht regelmässig fliessende Einkünfte

Regelmässig fliessende Einkünfte entstehen während eines Jahres mehrmals in mehr oder weniger gleichbleibenden Zeitabständen (vgl. Botschaft, Heft Nr. 7/1998-99, S. 262). Dazu zählen etwa:

- das laufende Einkommen aus selbständiger oder unselbständiger Erwerbstätigkeit (inkl. 13. Monatslohn)
- Ersatzeinkünfte
- Renten und Unterhaltsbeiträge (Alimente), die in gleichmässigen Abständen (z.B. monatlich und quartalsweise) anfallen
- Liegenschaftenertrag aus Vermietung oder Eigennutzung

Nicht regelmässig fliessende Einkünfte werden nur einmal oder zumindest während der zu beurteilenden Steuerperiode nur einmal erzielt. Zu erwähnen sind beispielsweise:

- Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen
- Dienstaltersgeschenke und Treueprämien
- Liquidationsgewinne
- Dividenden
- Erträge aus Anlagefonds (kollektiven Kapitalanlagen)
- Jahrescoupons von Obligationen
- Aktivzinsen
- Lotteriegewinne

In der Regel können die im Wertschriftenverzeichnis aufgeführten Erträge gesamthaft den nicht regelmässig fliessenden Einkünften zugewiesen werden.

Bei Vorliegen einer Nebenerwerbstätigkeit bestimmt die Art der Einkünfte, ob es sich um regelmässig fliessende oder nicht regelmässig fliessende Einkünfte handelt. Regelmässig fliessend sind Einkünfte, die bei ganzjähriger Steuerpflicht weiterhin angefallen wären; nicht regelmässig fliessende Einkünfte würden selbst bei einer ganzjährigen Steuerpflicht betragsmässig nicht ändern.

Beispiele:

- ⇒ A stirbt am 31.8.2008. Er war neben seiner Haupterwerbstätigkeit bis zu seinem Tod als Hausabwart tätig. Die entsprechenden Einkünfte sind regelmässig fliessend, weil A

die Haupt- und die Nebenerwerbstätigkeit weiterhin ausgeübt hätte, falls er nicht gestorben wäre.

- ⇒ A war neben seiner Haupterwerbstätigkeit bis am 31.3.2008 als Hausabwart tätig. Er stirbt am 31.8.2008. Die Einkünfte aus der erwähnten Nebenerwerbstätigkeit sind nicht regelmässig fliessend, weil A auch bei einer ganzjährigen Steuerpflicht aus dieser Nebenerwerbstätigkeit keine weiteren Einkünfte erzielt hätte.
- ⇒ A verlegt am 1.12.2008 seinen Wohnsitz vom Ausland nach GR. Er hat B ein Darlehen von 1'000'000 gewährt und erhält dafür von B am 30.6. und 31.12. jedes Jahres den Zins von jeweils 25'000, d.h. jährlich 50'000. Bei einer Umrechnung dieses Zinses nach der Dauer der Steuerpflicht würde für die Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens ein Jahreszins von 300'000 berücksichtigt, was sachlich klar falsch ist. Die Umrechnung hat deshalb nicht aufgrund der Dauer der Steuerpflicht zu erfolgen, obschon es sich eigentlich um regelmässig fliessende Einkünfte handelt. Zu berücksichtigen sind beim satzbestimmenden Einkommen vielmehr die im ganzen Jahr tatsächlich erhaltenen Zinsen von 50'000.

3.1.4 Besonderheiten bei selbständiger Erwerbstätigkeit

Die unter 3.1.3 getätigten Ausführungen betr. Geschäftsabschluss bei ganzjähriger Steuerpflicht gelten auch bei einer unterjährigen Steuerpflicht.

Die ordentlichen Gewinne werden bei unterjähriger Steuerpflicht und unterjährigem Geschäftsjahr für die Satzbestimmung auf 12 Monate umgerechnet; die Umrechnung erfolgt in der Regel aufgrund der Dauer der Steuerpflicht (ABzStG 22 I Satz 2). Übersteigt jedoch die Dauer des unterjährigen Geschäftsjahres jene der unterjährigen Steuerpflicht, werden die ordentlichen Gewinne für die Satzbestimmung nur aufgrund der Dauer des Geschäftsjahres umgerechnet (ABzStG 22 I Satz 3 und VOzB 3 III Satz 2 und Satz 3). Die übrigen regelmässig fliessenden Einkünfte (z.B. Vermögenserträge) werden entsprechend der allgemeinen Regel nach der Dauer der Steuerpflicht umgerechnet.

Beispiele:

- ⇒ A betreibt ein Hotel. Der jährliche Geschäftsabschluss erfolgt üblicherweise per 31. Oktober. A beabsichtigt, nach Ablauf der Wintersaison (30.4.2009) seine selbständige Erwerbstätigkeit aufzugeben, sein Hotel zu verkaufen und sofort nach Spanien auszuwandern. Die Steuerpflicht und die selbständige Erwerbstätigkeit enden gleichzeitig, weshalb das entsprechende Einkommen bezogen auf die zu erfassende Dauer der Steuerpflicht als regelmässig fliessend gilt. A muss auf 30.4.2009 für 6 Monate einen Geschäftsabschluss erstellen. Weil die unterjährige Steuerpflicht nur 4 Monate dauert, der Geschäftsabschluss aber 6 Monate umfasst, wird das Einkommen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit ausgehend von den erwähnten 6 Monaten umgerechnet.
- ⇒ Wie oben; A wandert aber erst am 30.9.2009 aus. Die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit und das Ende der Steuerpflicht liegen zeitlich deutlich auseinander. Eine Umrechnung der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit hat zu unterbleiben, da diese im Zeitpunkt des Wegzuges nicht mehr fliessen und damit kein regelmässig fliessendes Einkommen mehr darstellen.

Bei Saisonbetrieben (v.a. im Gastgewerbe) kann die Umrechnung nach der Dauer des Geschäftsabschlusses und auch nach der Dauer der Steuerpflicht zu einem sachlich falschen Ergebnis führen, wenn das steuerbare Einkommen wesentlich oder gar aus-

schliesslich in einer Saison (z.B. Winter) erzielt wird. In solchen Fällen hat eine Umrechnung in der oben geschilderten Weise zu unterbleiben und ist eine sachgerechte Lösung zu suchen (z.B. durch Rückgriff auf die Geschäftsergebnisse früherer Jahre).

Umfasst ein Geschäftsabschluss zwölf oder mehr Monate, wird für die Satzbestimmung das Geschäftsergebnis auch bei unterjähriger Steuerpflicht nicht umgerechnet (ABzStG 24 II und VOzB 3 IV).

Die ausserordentlichen Gewinne (z.B. Kapitalgewinne) sowie die Verluste werden für die Satzbestimmung nie umgerechnet (VOzB 3 V), sie gelten immer als nicht regelmässig fliessend. Deshalb ist für eine allfällige Umrechnung der gesamte Gewinn aufzuteilen in die ordentlichen Gewinne und die ausserordentlichen Gewinne.

3.1.5 Abzüge

Bei einer unterjährigen Steuerpflicht werden für die Ermittlung des steuerbaren Einkommens die Sozialabzüge (z.B. Familien-, Kinder- und Zweiverdienerabzug) und die betragsmässig beschränkten Abzüge für regelmässig anfallende Aufwendungen (z.B. pauschale allgemeine Berufsauslagen, Versicherungsabzug, Kinderbetreuungsabzug) nur anteilmässig entsprechend der Dauer der Steuerpflicht gewährt und in diesem Sinn gekürzt; für die Berechnung des Steuersatzes werden sie aber voll angerechnet (StG 66 IV und auch VOzB 2 II).

Die Abzüge, die nicht unter die Sozialabzüge fallen und nicht betragsmässig beschränkt sind (z.B. Hypothekarzinsen, Abzug für freiwillige Zuwendungen und für tatsächliche Berufsauslagen, Einkaufsbeiträge in die 2. Säule), sind bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens nicht von einer Kürzung betroffen, d.h. sie werden in der wirklichen Höhe beim steuerbaren Einkommen berücksichtigt (VGU A 07 56); für die Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens werden sie indessen nach der Dauer der Steuerpflicht umgerechnet, wenn es sich um Abzüge für regelmässig anfallende Aufwendungen handelt (z.B. Hypothekarzinsen, andere Schuldzinsen, kleinere freiwillige Zuwendungen). Keine Umrechnung erfolgt für nicht regelmässig anfallende Aufwendungen (vgl. Botschaft, Heft Nr. 7/1998-99, S. 262; z.B. einmalige oder grosse freiwillige Zuwendung, Einkaufsbeiträge in die 2. Säule etc.). Grundsätzlich ist für die Umrechnung von der Dauer der Steuerpflicht auszugehen. Es muss aber (spätestens im Einspracheverfahren) in Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalles geprüft werden, ob damit ein sachgerechtes Ergebnis erreicht wird. Führt die Umrechnung nach der Dauer der Steuerpflicht zu einem klar falschen Ergebnis, ist die Umrechnung in anderer Weise vorzunehmen.

Beispiel:

- ⇒ A ist geschieden und bezahlt für seine zwei Kinder B und C monatliche Unterhaltsbeiträge von je 1'000. B wird am 20.2. mündig, womit für die Unterhaltsbeiträge die Abzugsfähigkeit endet. A verlegt am 31.3. seinen Wohnsitz ins Ausland. Die Unterhaltsbeiträge für C sind das ganze Jahr geschuldet, weshalb eine Umrechnung nach der Dauer der Steuerpflicht bezüglich des satzbestimmenden Einkommens zum richtigen Ergebnis führt. Die an B geleisteten Unterhaltsbeiträge wären auch bei fortbestehender Steuerpflicht nicht weiter abzugsfähig; hier hat deshalb keine Umrechnung zu er-

folgen. Es sind also auch für die Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens nur die in zwei Monaten bezahlten Unterhaltsbeiträge zu berücksichtigen.

3.2 Vermögenssteuer

Besteht die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode, wird die diesem Zeitraum entsprechende Vermögenssteuer erhoben (StG 68 III), d.h. es erfolgt nur eine Pro-rata-Besteuerung.

Auszugehen ist vom Vermögensstand am Ende der Steuerperiode, falls die Steuerpflicht während der Steuerperiode beginnt (z.B. infolge Zuzugs aus dem Ausland), bzw. vom Vermögensstand am Ende der Steuerpflicht, falls die Steuerpflicht während der Steuerperiode endet (z.B. infolge Wegzugs ins Ausland oder Todes) (StG 68 I Satz 1).

4. KAPITALLEISTUNGEN AUS VORSORGE UND FÜR WIEDERKEHRENDE LEISTUNGEN

4.1 Besteuerung von Kapitalleistungen aus Vorsorge

Die Besteuerung von Kapitalleistungen aus Vorsorge erfolgt immer mittels einer gesonderten Jahressteuer (StG 40a bzw. DBG 38). Die Kapitalleistungen aus Vorsorge werden also auch im System der Gegenwartsbemessung nicht bei der ordentlichen Veranlagung berücksichtigt, sondern getrennt veranlagt. Mehrere, im gleichen Kalenderjahr ausgerichtete Kapitalabfindungen werden zusammengerechnet (StG 40a III).

Bei Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes sind Kapitalleistungen im Sinne von StG 40a bzw. DBG 38 in dem Kanton steuerbar, in dem der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Fälligkeit seinen Wohnsitz hat (StG 70 I Satz 2; gilt auch für den Bund).

4.2 Besteuerung von Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen

Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen werden im tatsächlichen Umfang zusammen mit den übrigen Einkünften in der ordentlichen Veranlagung erfasst; für die Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens ist allerdings nur der Betrag der jährlichen Leistung massgebend, die mit der Kapitalabfindung abgegolten wird (StG 40 bzw. DBG 37). Auch bei unterjähriger Steuerpflicht erfolgt die Umrechnung auf diese Weise.

Beispiel:

- ⇒ A wohnt und arbeitet bis 31.10.2008 in der Schweiz; am 1.11.2008 verlegt er seinen Wohnsitz ins Ausland. A erzielt in diesen 10 Monaten ein Erwerbseinkommen von 80'000. A erhält zudem eine Kapitalabfindung von 120'000 statt einer wiederkehrenden Leistung von 12'000 während 10 Jahren. Das steuerbare Einkommen beträgt also 200'000. Weil eine unterjährige Steuerpflicht vorliegt, ist das regelmässig fliessende Einkommen von 80'000 (= 10/12) auf 12 Monate umzurechnen ($12/12 = 96'000$). Die Kapitalabfindung wird bei der Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens mit 12'000 berücksichtigt. Somit beträgt das satzbestimmende Einkommen 108'000.

5. BEMESSUNG BEI EhePAAREN

DBG und auch StHG enthalten keine besonderen Regeln betr. Heirat und Auflösung der Ehe infolge Scheidung, Trennung oder Tod (vgl. Botschaft, Heft Nr. 7/1998-99, S. 264). Massgebend sind diesbezüglich StG 69 und VOzB 5.

5.1 Heirat

Im System der Gegenwartsbemessung sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode bzw. der Steuerpflicht massgebend. Deshalb werden Ehegatten für die Steuerperiode, in der sie heiraten, gemeinsam veranlagt (StG 69 I bzw. VOzB 5 I), d.h. Einkommen und Vermögen werden zusammengerechnet (StG 10 I). Zudem kommt das Teilsplitting (StG 39 II) zur Anwendung und sind die für Verheiratete vorgesehenen Sozialabzüge (StG 38; v.a. Zweiverdienerabzug) zu gewähren (StG 38 II).

Beim Zuzug eines oder beider Ehegatten aus dem Ausland stellt sich zusätzlich die Frage nach der Dauer der Steuerpflicht. Ziehen die Ehegatten nicht gleichzeitig zu, ist grundsätzlich die Dauer der Steuerpflicht jenes Ehegatten massgebend, der seinen Wohnsitz schon länger in GR hat, d.h. bei einer ganzjährigen Steuerpflicht eines Ehegatten unterbleibt deshalb zugunsten der Steuerpflichtigen eine Umrechnung.

Beispiele:

- ⇒ A und B wohnen das ganze Jahr 2008 in GR. Sie heiraten am 1.6.2008. Für beide besteht also in GR eine ganzjährige Steuerpflicht. Das Ehepaar wird als Einheit besteuert; die während des ganzen Jahres von A und B erzielten Einkünfte werden zusammengerechnet.

Die ganzjährige Steuerpflicht besteht auch beim Zuzug von A und/oder B aus einem anderen Kanton, weil dann GR als Zuzugskanton für das ganze Jahr zuständig ist.

- ⇒ A wohnt und arbeitet das ganze Jahr 2008 in GR. B wohnt und arbeitete bis am 30.5.2008 im Ausland, zieht am 1.6.2008 nach GR und nimmt hier am 1.7.2008 eine Erwerbstätigkeit auf. A und B heiraten am 30.6.2008 und werden deshalb gemeinsam veranlagt. Weil A das ganze Jahr in GR wohnt, besteht für A in GR eine ganzjährige Steuerpflicht. B zieht aus dem Ausland nach GR.

B ist in GR (bzw. der Schweiz) erst ab dem Zuzug steuerpflichtig (= unterjährige Steuerpflicht). Weil A in GR der ganzjährigen Steuerpflicht untersteht, ist für die Ermittlung des steuerbaren Einkommens das gesamte von A und B während der Steuerpflicht in GR erzielte Einkommen massgebend. Das von B seit dem Zuzug in der Schweiz erzielte Reineinkommen wird für die Satzbestimmung auf ein Jahr hochgerechnet. Das von B vor dem Zuzug in die Schweiz im Ausland erzielte Einkommen kann von GR mangels Steuerhoheit nicht besteuert werden und wird auch bei der Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens nicht berücksichtigt. Ohne Bedeutung ist übrigens der Zeitpunkt der Aufnahme der Erwerbstätigkeit (= 1.7.2008) sowie der Zeitpunkt der Heirat (= 30.6.2008), entscheidend ist nur, ob A und B am 31.12.2008 (noch) verheiratet sind.

- ⇒ A wohnt und arbeitet bis am 28.2.2008 im Ausland und zieht am 1.3.2008 nach GR, wo er ab 1.4.2008 arbeitet. B wohnt und arbeitete bis am 30.4.2008 ebenfalls im Aus-

land, zieht am 1.5.2008 nach GR und nimmt hier am 1.6.2008 eine Erwerbstätigkeit auf. A und B heiraten am 1.7.2008.

Für A und B gilt wegen des Zuzugs aus dem Ausland eine unterjährige Steuerpflicht. Für die Ermittlung des steuerbaren Einkommens ist das gesamte von A und B während der Steuerpflicht in GR erzielte Einkommen massgebend. Die wegen der unterjährigen Steuerpflicht erforderlichen Umrechnungen erfolgen entsprechend der (längeren) Dauer der Steuerpflicht von A von 10 Monaten. Ohne Bedeutung ist übrigens der jeweilige Zeitpunkt der Aufnahme der Erwerbstätigkeit (= 1.4.2008 bzw. 1.6.2008) sowie der Zeitpunkt der Heirat (= 1.7.2008), entscheidend ist nur, ob A und B am 31.12.2008 (noch) verheiratet sind.

5.2 Scheidung und Trennung

Bei Scheidung und rechtlicher oder tatsächlicher Trennung erfolgt die getrennte Besteuerung der beiden Ehegatten für das ganze Jahr (StG 69 II bzw. VOzB 5 II). Auch hier richten sich Tarif und Sozialabzüge nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode.

Beispiel:

- ⇒ A und B wohnen und arbeiten in GR. Sie trennen sich per 30.6.2008. B bleibt in GR, A zieht am 1.8.2008 ins Ausland.

Für A gilt wegen des Wegzugs ins Ausland eine unterjährige Steuerpflicht. Für B besteht demgegenüber eine ganzjährige Steuerpflicht. Aufgrund des massgebenden Stichtags am Ende der Steuerperiode werden A und B getrennt, zum Alleinstehenden-tarif, besteuert. Die wegen der unterjährigen Steuerpflicht erforderlichen Umrechnungen erfolgen entsprechend der Dauer der Steuerpflicht von A von 6 Monaten. Ohne Bedeutung ist der Zeitpunkt der Trennung (= 30.6.2008), entscheidend ist nur, ob A und B am 31.12.2008 (noch) verheiratet sind.

5.3 Tod

Beim Tod eines Ehegatten werden die Ehegatten bis zum Todestag gemeinsam besteuert; der Tod gilt ausdrücklich als Beendigung der Steuerpflicht beider Ehegatten und als Beginn der Steuerpflicht des überlebenden Ehegatten (StG 69 III bzw. VOzB 5 III). Deshalb liegt eine gemeinsame unterjährige Steuerpflicht bis zum Todestag und für den überlebenden Ehegatten eine unterjährige Steuerpflicht ab dem Todestag bis zum Ende der laufenden Steuerperiode vor (VGU A 07 56). In beiden Fällen müssen die regelmässig fliessenden Einkünfte für die Satzbestimmung auf ein Jahr umgerechnet werden. Der überlebende Ehegatte wird für den Rest der Steuerperiode alleine und in Anwendung des für ihn zutreffenden Tarifs veranlagt (VOzB 5 III). Auch wenn sich dies im Gegensatz zur Kantonssteuer nicht direkt aus dem Gesetz ergibt, so gilt auch bei der direkten Bundessteuer der Tod eines Ehegatten als Anwendungsfall der unterjährigen Steuerpflicht. In Ausfüllung einer gesetzlichen Lücke rechtfertigt sich die Fiktion, dass mit dem Tod eines Ehegatten auch die Steuerpflicht des überlebenden Ehegatten endet und für diesen sogleich eine neue unterjährige Steuerpflicht für den Rest der laufenden Steuerperiode beginnt (VGU A 07 56).

Beispiel:

- ⇒ Am 27.7.2005 starb die Ehefrau von A. Am 20.12.2005 nahm A einen Einkauf in die 2. Säule von Fr. 160'000.- vor. Aufgrund des Einkaufszeitpunkts wurde dieser Abzug der unterjährigen Steuerpflicht vom 28.7. bis 31.12.2005 zugewiesen. Dabei erfolgte weder bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens eine Kürzung noch wurde bei der Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens eine Umrechnung des Abzugs vorgenommen; auch beim Steuersatz wurde der gesamte Einkaufsbetrag von Fr. 160'000.- berücksichtigt. Dieses Vorgehen der Steuerverwaltung ist richtig. Dass sich der Abzug nicht voll zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkte, ist systembedingt und liegt daran, dass er im Zeitraum seiner alleinigen unterjährigen Steuerpflicht ein massgebendes Einkommen erzielte, das unter dem geltend gemachten Abzug liegt. Der Pflichtige hätte es in der Hand gehabt, den freiwilligen Einkauf auf zwei Jahre zu verteilen und so ein Negativeinkommen für seine unterjährige Steuerpflicht zu vermeiden (VGU A 07 56).

Mit Bezug auf das Vermögen erfolgt eine Pro-rata-Besteuerung.

Übt der überlebende Ehegatte eine selbständige Erwerbstätigkeit aus, gilt der Tod des andern Ehegatten diesbezüglich allerdings nicht als Ende der Steuerpflicht. Somit ist kein (zusätzlicher) Geschäftsabschluss erforderlich, d.h. StG 67 III Satz 2 findet in diesen Fällen keine Anwendung; massgebend ist der ordentliche Geschäftsabschluss. Zudem geht die Möglichkeit des Verlustvortrages (vgl. StG 34 I) nicht verloren.

6. BEMESSUNG BEIM TOD EINES STEUERPFLICHTIGEN, BEI ERBVORBEZUG UND SCHENKUNG

6.1 Tod eines Steuerpflichtigen

Der alleinstehende Steuerpflichtige ist für sein Einkommen und Vermögen bis zum Todestag steuerpflichtig (Ende der Steuerpflicht, unterjährige Steuerpflicht). Beim Vermögen erfolgt eine pro-rata-Besteuerung (StG 68 III). Das Einkommen ist effektiv zu versteuern; für die Satzbestimmung erfolgt eine Umrechnung der regelmässig fliessenden Einkünfte.

Das durch Erbanfall erhaltene Vermögen haben die Erben nach StG 68 IV ab dem Todeszeitpunkt des Erblassers zu versteuern. Technisch geschieht dies mittels Gewichtungsmethode (ganzjährige Steuerpflicht). Danach wird der Wert des betroffenen Vermögensobjektes nach Massgabe der Besitzesdauer des Vermögens vermindert. Ohne diese Regelung wäre das am Ende der Steuerperiode vorhandene, aber erst im Laufe der Steuerperiode geerbte Vermögen durch die Erben für die ganze Steuerperiode zu versteuern. Die aus der Erbschaft fliessenden Erträge haben die Erben effektiv zu versteuern. Sind die Erben im Ausland ansässig, erfolgt beim Vermögen keine Gewichtung, sondern eine Pro-rata-Besteuerung (unterjährige Steuerpflicht der Erben).

6.2 Erbvorbezug und Schenkung

Für die Bemessung des Vermögens ist der Stand am Ende der Steuerperiode massgebend (StG 68 I). Im Gegensatz zum Tod des Steuerpflichtigen erfolgt hier keine zeitliche

Gewichtung der geschenkten oder der als Erbvorbezug erhaltenen Vermögenswerte. StG 68 IV findet also auf Erbvorbezüge und Schenkungen nicht Anwendung. Der Grund liegt darin, dass in diesen Fällen keine Doppelbesteuerung (Erblasser und Erbe bzw. Beschenkter) entstehen kann. Die Erträge aus Erbvorbezug bzw. Schenkung sind effektiv zu versteuern; satzbestimmend erfolgt eine Umrechnung der regelmässig fliessenden Einkünfte.

7. BESCHRÄNKTE STEUERPFlicht / WECHSEL ZUR UNBESCHRÄNKTEN STEUERPFlicht

Bei der beschränkten Steuerpflicht sind verschiedene Fälle zu unterscheiden:

- Die beschränkte Steuerpflicht besteht während der ganzen Steuerperiode.
- Die beschränkte Steuerpflicht entsteht im Laufe der Steuerperiode (z.B. Kauf einer Ferienwohnung).
- Die beschränkte Steuerpflicht endet im Laufe der Steuerperiode (z.B. Verkauf einer Ferienwohnung).
- Die beschränkte Steuerpflicht entsteht durch Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht (z.B. Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland, aber weiterhin Ferienwohnung in GR).
- Die beschränkte Steuerpflicht endet durch Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht (z.B. Verlegung des Wohnsitzes nach GR und dauernde Benützung der bisherigen Ferienwohnung).

Wenn eine Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in einem andern Kanton hat und gleichzeitig in GR wegen einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit (Geschäftsbetrieb, Betriebsstätte oder Grundeigentum) beschränkt steuerpflichtig ist, gilt diese beschränkte Steuerpflicht für die ganze Steuerperiode, auch wenn die wirtschaftliche Zugehörigkeit im Laufe der Steuerperiode begründet, verändert oder aufgehoben wird (StHG 68 II Satz 1 und StG 70 II Satz 1; vgl. auch KS 15 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 31. August 2001, Ziff. 334.1, http://www.steuerkonferenz.ch/pdf/ks_15.pdf). Doppelbesteuerungen werden mittels der Gewichtungsmethode vermieden, was insbesondere die Verlegung der Schulden und Schuldzinsen betrifft. Bei der Gewichtungsmethode wird der Wert des betroffenen Vermögensobjektes im Verhältnis zur Dauer der wirtschaftlichen Zugehörigkeit vermindert (StHG 68 II Satz 2 und StG 70 II Satz 2). Die während der Dauer der wirtschaftlichen Zugehörigkeit erzielten Einkünfte (z.B. Eigenmietwert bei Grundeigentum) werden in tatsächlichem Umfang steuerlich erfasst; eine Umrechnung unterbleibt (StHG 68 II Satz 3 und StG 70 II Satz 3).

Hat eine beschränkt steuerpflichtige Person ihren Wohnsitz im Ausland, findet StHG 68 II und damit auch die Gewichtungsmethode keine Anwendung. Beginnt oder endet die (beschränkte) Steuerpflicht im Laufe des Jahres, liegt eine unterjährige Steuerpflicht vor, die eine Umrechnung erforderlich macht. Zieht ein Steuerpflichtiger ins Ausland und behält er im Kanton GR seine Ferienwohnung, gilt Folgendes: Bis zum Wegzug besteht eine unterjährige unbeschränkte Steuerpflicht. Am Tag nach dem Wegzug tritt der Pflichtige neu in eine unterjährige beschränkte Steuerpflicht ein. Mit dieser Vorgehensweise werden die Steuerpflichtigen in solchen Fälle nach Massgabe der wirtschaftlichen

Leistungsfähigkeit besteuert. Zwei unterjährige Steuerpflichten ergeben sich im Übrigen auch beim Tod eines Ehegatten (vgl. 5.3).

Beispiele:

- ⇒ A hat seinen Wohnsitz in GR, wo er auch Eigentümer einer Ferienwohnung ist. In GR arbeitet er bis am 31.3.2008 und verdient in diesen drei Monaten 12'000. Am 31.3.2008 verlegt er seinen Wohnsitz von GR nach Italien. Seine Wohnung verkauft er aber erst am 31.8.2008. Der jährliche Eigenmietwert beträgt 12'000.

Es bestehen zwei unterjährige Steuerpflichten, die eine vom 1.1.–31.3.2008 (unbeschränkte Steuerpflicht), die andere vom 1.4.–31.8.2008 (beschränkte Steuerpflicht).

Veranlagung vom 1.1.–31.3.2008: Besteuert werden das während dieser Zeit in GR erzielte Erwerbseinkommen von 12'000 und der entsprechende Eigenmietwert von 3'000, insgesamt also 15'000. Für die Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens erfolgt eine Umrechnung dieser 15'000 entsprechend der Dauer der (unbeschränkten) Steuerpflicht von drei Monaten; das satzbestimmende Einkommen beträgt somit 60'000 ($15'000 : 3 \times 12$). Beim Vermögen erfolgt eine Pro-rata-Besteuerung.

Veranlagung vom 1.4.–31.8.2008: Besteuert wird der Eigenmietwert für diese Dauer, also 5'000. Für die Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens erfolgt eine Umrechnung dieser 5'000 entsprechend der Dauer der (beschränkten) Steuerpflicht von fünf Monaten ($5'000 : 5 \times 12 = 12'000$) plus das übrige während diesen fünf Monaten (weltweit) erzielte Einkommen. Beim Vermögen erfolgt eine Pro-rata-Besteuerung.

- ⇒ A verlegt seinen Wohnsitz am 1.4.2008 von GR nach ZH. Seine Wohnung in GR verkauft er am 1.9.2008. Der Eigenmietwert dieser Wohnung beträgt 24'000, der Steuerwert 480'000.

A untersteht für das ganze Jahr 2008 in ZH der unbeschränkten Steuerpflicht. Die beschränkte Steuerpflicht in GR gilt ebenfalls für das ganze Jahr 2008 und nicht nur für die Zeit bis zum Verkauf. Für die Ermittlung des steuerbaren Vermögens sowie die Verteilung der Schulden und Schuldzinsen erfolgt aber eine Gewichtung aufgrund der Eigentumsdauer von 8 Monaten; steuerlich massgebend sind deshalb 320'000 für 12 Monate und nicht 480'000 für 8 Monate ($480'000 : 12 \times 8$). Zudem besteuert GR den Eigenmietwert von 8 Monaten, also 16'000 ($8 \times 2'000$) zum Satz des Gesamteinkommens der Steuerperiode. Der Steuerpflichtige reicht im Kanton GR eine (stark verkürzte) Steuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige ein. Dieser legt er eine Kopie der Steuererklärung seines Wohnsitzkantons bei (vgl. Art. 2 Abs. 2 der Verordnung über die Anwendung des StHG im interkantonalen Verhältnis).

8. RÜCKERSTATTUNG DER VERRECHNUNGSSTEUER

Natürliche Personen haben ihren Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei der Steuerbehörde desjenigen Kantons einzureichen, in dem sie am Ende des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig wurde, Wohnsitz hatten (VStG 30 Abs. 1).

Bei Wegzug ins Ausland kann der Antrag für die in der Schweiz erlebten Fälligkeiten im Wegzugskanton gestellt werden (VStG 29 Abs. 3).