
Bemessung bei unterjähriger Steuerpflicht

1. Unterjährige Steuerpflicht

Unter der sogenannten unterjährigen Steuerpflicht versteht man eine Steuerpflicht, welche nur während eines Teils des Kalenderjahres (= Steuerperiode) besteht (Art. 66 Abs. 3 StG). Eine unterjährige Steuerpflicht kann vorliegen, bei

- Zuzug aus dem Ausland
- Wegzug ins Ausland
- Tod einer steuerpflichtigen Person
- Entlassung aus der Quellensteuer und Eintritt in die ordentliche Steuerpflicht.

Gleich wie die unterjährige Steuerpflicht wird der Wechsel von der Quellensteuer zur ordentlichen Veranlagung und umgekehrt behandelt. Dasselbe gilt nach dem Tod eines Ehegatten für die Veranlagung des überlebenden Ehegatten. Die Besteuerung erfolgt dabei nach den Regeln für die unterjährige Steuerpflicht.

Keine unterjährige Steuerpflicht entsteht beim Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz. Die Steuerpflicht besteht für das ganze Jahr in dem Kanton, in welchem der Steuerpflichtige am Ende des Kalenderjahres seinen Wohnsitz hat (Art. 19 Abs. 3 StG in Verbindung mit Art. 68 Abs. 1 StHG).

2. Einkommensbemessung

Das Einkommen wird nach dem System der einjährigen Gegenwartsbemessung bemessen. Der nicht ganzjährigen Steuerpflicht wird nicht mit einem pro rata-Steuerbezug Rechnung getragen. Besteuert wird das während der Dauer der Steuerpflicht effektiv erzielte Einkommen. Das steuerbare Einkommen wird bestimmt nach den Einkünften und abzugsfähigen Aufwendungen, die ab dem Beginn der Steuerperiode bis zum Ende der Steuerpflicht (Wegzug ins Ausland, Tod) oder ab dem Beginn der Steuerpflicht bis zum Ende der Steuerperiode (Zuzug aus dem Ausland) tatsächlich anfallen (Art. 66 Abs. 3 StG).

Können anstelle effektiver Aufwendungen Pauschalbeträge in Abzug gebracht werden (Berufskosten) oder gelten für die effektiven Kosten Mindest- oder Höchstbeträge (Versicherungsprämien) so werden die entsprechenden Pauschalen, Mindest- und Höchstbeträge entsprechend der Dauer der Steuerpflicht (nicht aber entsprechend der Dauer der Erwerbstätigkeit) pro rata berechnet. Auch die Sozialabzüge werden (nach den Verhältnissen am Ende der Steuerpflicht) entsprechend der Dauer der Steuerpflicht gekürzt (Art. 48 Abs. 3 StG).

Damit die Personen mit unterjähriger Steuerpflicht in bezug auf die Progression nicht besser gestellt werden als die übrigen Steuerpflichtigen, wird bei der Festsetzung des Steuersatzes nicht auf das steuerbare, sondern auf ein satzbestimmendes Einkommen abgestellt. Bei der Ermittlung dieses satzbestimmenden Einkommens ist gemäss Art. 66 Abs. 3 StG zu unterscheiden zwischen den regelmässig fliessenden Einkünften bzw. regelmässig anfallenden Aufwendungen und den nicht regelmässig fliessenden Einkünften bzw. nicht regelmässig anfallenden Aufwendungen.

2.1 Regelmässig fliessende Einkünfte und regelmässig anfallende Aufwendungen

Als regelmässig fliessende Einkünfte gelten Einkünfte, die über die Dauer eines Jahres mehr oder weniger kontinuierlich anfallen, namentlich die Einkünfte aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit (in der Regel einschliesslich 13. Monatslohn), Erwerbser satzeinkünfte, Unterhaltsbeiträge, Renten, Liegenschaftenerträge aus Vermietung, Verpachtung oder Eigennutzung u.a.. Ein vertraglich zugesicherter 13. Monatslohn gilt als regelmässig, sofern er bei Eintritt oder Austritt während des Kalenderjahres anteilmässig ausgerichtet wird.

Demgegenüber gelten Einkünfte, die während der Steuerperiode nur einmal oder in sehr unregelmässigen Abständen zufließen, als nicht regelmässig fliessende Einkünfte. Das trifft beispielsweise für Jahresgratifikationen, Gewinnbeteiligungen, Boni, Treueprämien, Liquidationsgewinne, Lotteriegewinne, Wertschriftenerträge (Dividenden, Jahrescoupons von Obligationen, Jahreszinsen auf Sparguthaben), Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, kurzfristige Nebenerwerbseinkünfte u.a. zu.

Für die Festlegung des satzbestimmenden Einkommens werden die regelmässig fliessenden Einkünfte nach der Dauer der Steuerpflicht auf 12 Monate umgerechnet, denn bei diesen Einkünften kann angenommen werden, dass sie bei voller Steuerpflicht das ganze Jahr angefallen wären. Die Umrechnung erfolgt selbst dann entsprechend der Dauer der Steuerpflicht, wenn ein regelmässiges Einkommen (z.B. Erwerbseinkommen) nicht während der ganzen Dauer der Steuerpflicht auch tatsächlich zugeflossen ist. Nicht regelmässig fliessende Einkünfte werden für die Satzbestimmung nicht umgerechnet, denn diese Einkünfte wären im weiteren Verlauf des Kalenderjahres weiterhin gleich hoch geblieben, unabhängig vom unterjährigem Beginn oder Ende der Steuerpflicht.

Was für die Einkünfte gilt, trifft sinngemäss auch für die Abzüge zu. Auch sie sind nach ihrer Regelmässigkeit oder Unregelmässigkeit zu unterscheiden, wobei regelmässige Aufwendungen nach der Dauer der Steuerpflicht auf 12 Monate umgerechnet werden, unregelmässige Aufwendungen hingegen nicht. (Art. 66 Abs. 4 StG). Zu den regelmässigen Aufwendungen gehören die kontinuierlich anfallenden Gewinnungskosten wie Fahr- und Verpflegungskosten, Renten und dauernde Lasten, Unterhaltsbeiträge sowie die Pauschale für Liegenschaftenerhalt und alle Arten von Schuldzinsen. Nicht regelmässig sind unter anderem die Weiterbildungskosten, die effektiven Kosten für Unterhalt und Verwaltung von Liegenschaften sowie für die Verwaltung von Wertschriften durch Dritte, Einkaufsbeiträge in die berufliche Vorsorge, Beiträge an die Säule 3 a, Krankheitskosten (nicht aber regelmässig anfallende Pflegekosten, beispielsweise in einem Pflegeheim) und freiwillige Zuwendungen.

Die Satzbestimmung für Schuldzinsen richtet sich grundsätzlich nach deren Fälligkeit. Der so umgerechnete satzbestimmende Betrag darf einen Jahreszins nicht übersteigen. Ausserhalb der unterjährigem Steuerpflicht fällige, aber regelmässig anfallende Schuldzinsen (Quartals-, Semester- oder Jahreszinsen beispielsweise auf Hypotheken) werden zur Erreichung eines repräsentativen Jahresergebnisses anteilmässig angerechnet und für die Satzbestimmung mit dem Jahreszins berücksichtigt.

Die Sozialabzüge werden für die Satzbestimmung immer in ihrer vollen Höhe angerechnet (Art. 48 Abs. 3 StG).

2.2 Umrechnungsmuster
• Wegzug 30. September ins Ausland: unselbständiger Erwerb bis Wegzug; Gewinnungskosten

	steuerbar	Umrechnung	Satz
Nettolohn II (9 Mte à 7'000)	63'000	: 9 x 12	84'000
Bonus	8'000	.....	8'000
- Mehrkosten auswärtige Verpflegung Fr. 3'200 : 12 x 9	- 2'400	: 9 x 12	- 3'200
- Pauschalabzug Berufskosten max. Fr. 2'400 : 12 x 9	- 1'800	: 9 x 12	- 2'400
- Weiterbildungskosten effektiv	- 2'300	.....	- 2'300

• Tod des Steuerpflichtigen 30. April: Renteneinkünfte, Liegenschaft

	steuerbar	Umrechnung	Satz
AHV-/IV-Rente Ehemann: bis 30.4.	7'200	: 4 x 12	21'600
AHV-/IV-Rente Ehefrau: bis 30.4.	6'400	: 4 x 12	19'200
Wertschriftenertrag: Fälligkeiten vom 1.1. - 30.4.	2'160	----	2'160
Eigenmietwert: 1.1. - 30.4. (netto, nach Reduktion von 30 %; StB 34 Nr. 1)	7'400	: 4 x 12	22'200
- Unterhaltskosten Liegenschaft effektiv *	- 7'555	----	- 7'555
- Verwaltungskosten Wertschriften:	- 330	----	- 330
- Schuldzinsen: (regelmässige) Fälligkeiten bis 30.4. effektiv	- 4'000	: 4 x 12	- 12'000

• Zuzug 1. Mai vom Ausland: Aufnahme unselbständiger Erwerb am 1. Oktober

	steuerbar	Umrechnung	Satz
Nettolohn II (3 Mte à 9'000)	27'000	: 8 x 12	40'500
Bonus	8'000	.....	8'000
- Mehrkosten auswärtige Verpflegung Fr. 3'200 : 12 x 3	- 800	: 8 x 12	- 1'200
- Pauschalabzug Berufskosten max. Fr. 2'400 : 12 x 8	- 1'600	: 8 x 12	- 2'400
- Weiterbildungskosten effektiv	- 2'300	.....	- 2'300

• **Zuzug 1. Mai vom Ausland: Erwerbsaufnahme 1. Oktober; Wertschriftenertrag; Pauschalabzug**

	steuerbar	Umrechnung	Satz
Nettolohn II	27'000	: 8 x 12	40'500
Bonus	8'000	.....	8'000
Wertschriftenertrag: Fälligkeiten 1.5. - 31.12.	2'160	.....	2'160
Eigenmietwert: ab 1.5. (netto)	14'400	: 8 x 12	21'600
- Unterhaltskosten Liegenschaft Pauschalabzug	- 2'880	: 8 x 12	- 4'320
- Verwaltungskosten Wertschriften	- 210	-----	- 210
- Schuldzinsen: (regelmässige) Fälligkeiten bis 31.12.	- 16'200	: 8 x 12	- 24'300

• **Zuzug 1. Mai vom Ausland: Rente, übrige Abzüge, Sozialabzug**

	steuerbar	Umrechnung	Satz
IV-Rente: 1'600 pro Monat	12'800	: 8 x 12	19'200
- Versicherungsprämien/Sparzinsen: Maximum: 5'400 : 12 x 8	- 3'600	: 8 x 12	- 5'400
- freiwillige Zuwendungen: bis 31.12. (nach Abzug Selbstbehalt 500, wird nicht umgerechnet)	- 1'250	---	- 1'250
- Sozialabzug Kind: 6'800 : 12 x 8	- 4'533	: 8 x 12	- 6'800

2.3. Fallbeispiele

- **Alleinstehender, unselbständige Erwerbstätigkeit bis 31. Juli 200n (210 Tage), Tod am 15. September 200n (255 Tage), Lohnfortzahlung bis 31. August 200n und anteiliger Bonus, IV-Rente ab 1. September 200n:**

	steuerbar	Satz
* Einkünfte		
1.1 Unselbständiger Erwerb: bis Erwerbsaufgabe 31.7. (Erwerbsdauer 210 Tage), Umrechnung nach der Dauer der Steuerpflicht: 255 Tage	42'000	59'294
3.1 I V-Rente: Renteneinkünfte Monat September, Umrechnung nach der (gerundeten) Dauer der Steuerpflicht ($2'160 / 270 \times 360$)	2'160	2'880
4.1 Einkünfte aus Wertschriften und Guthaben: für Fälligkeit bis Todestag, ohne Zinsabschluss 31.12. auf Sparkonto	10'671	10'671
6.3 Übrige Einkünfte: Lohnfortzahlung, Bonus (ohne 13.) gilt als unregelmässig fließendes Einkommen	8'800	8'800
7. Total der Einkünfte	63'631	81'645
Abzüge (ziffern gemäss Formular 4)		
1.1 Fahrkosten: öffentliches Verkehrsmittel Umrechnung analog der Erwerbseinkünfte gemäss Steuerpflichtdauer	1'860	2'626
2.1 Mehrkosten ausw. Verpflegung: anteilige Kürzung der Jahrespauschale aufgrund der Erwerbsdauer: $3'200 / 360 \times 210$ Tage, Umrechnung gemäss Steuer- pflichtdauer	1'866	2'634
3.1 Pauschalabzug Berufskosten: Umrechnung gemäss Steuerpflichtdauer	1'700	2'400
7. = 10.1 Total der Berufskosten	5'426	7'660
11. private Schuldzinsen: kein Abzug, weil keine Fälligkeit regelmässiger Schuldzinsen bis zum Todestag (30.9.)	0	0
13.1 Beiträge an die Säule 3a; keine Umrechnung, da effektiver Abzug	1'750	1'750
14. Versicherungsprämien/Sparzinsen: anteilige Kürzung des Abzuges aufgrund der Steuerpflicht- dauer (255 Tage)	1'700	2'400
16.4. Verwaltungskosten für Wertschriften und sonstige Kapitalanlagen, effektiv	875	875
18. Total der Abzüge	9'751	12'685
22./24. Nettoeinkommen = Reineinkommen	53'880	68'960
26. Steuerbares Einkommen	53'800	68'900

- Heirat am 1. September 200n; Ehemann Wechsel von Quellensteuer zu ordentlicher Besteuerung per 1. Mai 200n, Kellner / Ehefrau selbständige Coiffeuse und teilinvalid, Geschäftsabschluss per Ende Jahr

	steuerbar	Satz
* Einkünfte		
1.1 Unselbständiger Erwerb Ehemann: inkl. Tringkelder 29'579, umgerechnet nach der Dauer der Steuerpflicht	29'579	44'368
2.1 Selbständiger Erwerb Ehefrau: ohne Umrechnung	25'712	25'712
3.1 IV-Rente Ehefrau: ohne Umrechnung	6'712	6'712
4.1 Einkünfte aus Wertschriften und Guthaben	26	26
7. Total der Einkünfte	62'029	76'818
Abzüge (Ziffern gemäss Formular 4)		
1.3 Fahrkosten: privates Motorfahrzeug, 2'880 km in 240 Tagen = 1'872, Umrechnen des Abzugs- betrages aufgrund der Dauer der Steuerpflicht analog der Erwerbseinkünfte; 1'872 / 240 x 360 Tage	1'872	2'808
3.1 Pauschalabzug Berufskosten: Umrechnung gemäss Steuerpflichtdauer	1'600	2'400
4. Weiterbildungskosten: Abzug ohne Nachweis ohne anteilige Kürzung, ohne Umrechnung	400	400
7. = 10.1 Total der Berufskosten	3'872	5'608
11. private Schuldzinsen: Zinsen gemäss Abschluss per 31.12.; mit Umrechnung aufgrund der Steuerpflichtdauer, wenn Schuldverhältnis Ehemann; wenn das Schuldverhältnis die Ehefrau betreffen würde, gäbe es keine Umrechnung	1'380	2'070
13.1 Beiträge an die Säule 3a Ehemann: effektive Einzahlung nach 1.5. ohne Umrechnung	1'560	1'560
13.2 Beiträge an die Säule 3a Ehefrau: max. 20 % der Erwerbseinkünfte	4'800	4'800
14. Versicherungsprämien/Sparzinsen: ohne anteilige Kürzung, obwohl Ehemann nur mit unterjähriger Steuerpflicht	4'800	4'800
17. Sonderabzug Erwerbstätigkeit: ohne anteilige Kürzung aufgrund der unterjährigen Steuerpflicht	500	500
18. Total der Abzüge	16'912	19'338
22. Nettoeinkommen	45'117	57'480
26. Steuerbares Einkommen	45'100	57'400

*Ziffern der Steuererklärung

- Ein weiteres Fallbeispiel betreffend Scheidung / Trennung und Wegzug ins Ausland findet sich in StB 69 Nr. 1.

3. Vermögenssteuer

Auch bei unterjähriger Steuerpflicht bemisst sich das steuerbare Vermögen nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (Art. 68 Abs. 1 StG). Erhoben wird jedoch nur die diesem (unterjährigen) Zeitraum entsprechende Steuer (Art. 68 Abs. 3 StG). Eine der Dauer entsprechende, anteilmässige Besteuerung kann als pro rata - Steuer bezogen werden (Umrechnung des Steuerbetrages) oder durch Kürzung des steuerbaren Vermögens (Umrechnung der Bemessungsgrundlage) unter Beibehaltung als satzbestimmendes Vermögen erfolgen. Beide Methoden führen zum gleichen Ergebnis. Im Kanton St. Gallen wird die Vermögenssteuer pro rata berechnet.