



Entscheidinstanz: Steuerrekurskommissionen

Geschäftsnummer: StRK_4DB.2001.12

Datum des Entscheids: 11. Juli 2002

Rechtsgebiet: Steuerrecht

Stichwort: Direkte Bundessteuer, Veranlagung des überlebenden Ehegatten in der Steuerperiode, Satzbestimmung

verwendete Erlasse: Art. 9 Abs. 2 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer
Art. 209 Abs. 3 DBG

Zusammenfassung:

Veranlagung des überlebenden Ehegatten für den Rest der Steuerperiode. Bis zum Todestag des andern Gatten findet eine gemeinsame Veranlagung im Sinn von Art. 9 Abs. 2 DBG statt. Mit dem Tod fallen zwar die Voraussetzungen der gemeinsamen Veranlagung (mit Faktorenaddition) weg; ungeachtet dessen dauert die Steuerpflicht des überlebenden Gatten fort. Gleichwohl rechtfertigt sich in Ausfüllung einer gesetzlichen Lücke die Fiktion, mit diesem Ereignis ende auch diese Steuerpflicht, um sogleich von Neuem zu beginnen. Aus diesem Grund umfasst auch die separate Besteuerung des Überlebenden ab Todestag des andern Gatten eine unterjährige Steuerperiode, mit der Folge, dass für die Satzbestimmung gemäss Art. 209 Abs. 3 DBG regelmässig fliessende Einkünfte auf ein Jahresergebnis umzurechnen sind.

Anonymisierter Entscheidtext:

- A. Am 17. Mai 1999 verstarb B, der Ehemann von A (nachfolgend die Pflichtige), zuletzt wohnhaft gewesen in Zürich. Ab diesem Zeitpunkt bezog die Pflichtige eine ordentliche einfache Altersrente von monatlich Fr. 1'910.- (vom 1.6. bis 31.12.1999 total Fr. 13'370.-) und eine (Witwen-)Rente der Pensionskasse C von monatlich Fr. 1'273.95 (vom 1.6. bis 31.12.1999 total Fr. 8'917.65).
- B. In der Folge wurde die Pflichtige für die Steuerperiode 1999 vom 18.5 – 31.12.1999 für die direkte Bundessteuer wie folgt veranlagt:

Einkommen		für 223 Tage	auf 360 Tage umgerechnet
		Fr.	Fr.
AHV-/IV-Renten	R	13'370.-	22'920.-
Renten/Pensionen BVK (80%)	R	7'134.-	12'230.-
Wertschriftenertrag		1'508.-	1'508.-
Total der Einkünfte		22'012.-	36'658.-



Versicherungsprämien	R	(1'388.-)	(2'250.-)
Vermögensverwaltungskosten		(194.-)	(194.-)
Gemeinnützige Zuwendungen		(300.-)	(300.-)
Reineinkommen		20'130.-	33'914.-
Satzbestimmendes Einkommen			33'900.-
Steuerbares Einkommen		20'100.-	

(R= Regelmässig fliessende Einkünfte, welche für die Satzbestimmung umzurechnen sind, wenn die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode besteht.)

Kurz vor Ablauf der Einsprachefrist bat der Steuervertreter die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, um Stellungnahme zur Frage, ob die Steuerpflicht des überlebenden Ehegatten nach dem Tod des anderen Gatten weiterlaufe oder ob sie mit dem Tod ende, mit der Folge, dass der Überlebende mit diesem Ereignis neu in die Steuerpflicht eintrete und sich somit vorliegend für die Pflichtige als überlebende Ehegattin eine unterjährige Steuerpflicht ergäbe. In ihrer Stellungnahme bestätigte die Abteilung Rechtswesen Direkte Bundessteuer ihre früher geäusserte Rechtsauffassung, wonach die Steuerpflicht des überlebenden Ehegatten im Bundessteuerrecht – im Gegensatz zum zürcherischen Steuerrecht – mit dem Tod des anderen Ehegatten nicht neu beginne, sondern unverändert andauere. Folglich liege eine ganzjährige und keine unterjährige Steuerpflicht der überlebenden Ehegattin vor, weshalb auch keine Umrechnung erfolgen könne. Der Gesetzgeber habe mit der Einführung der Postnumerandobesteuerung sämtliche Zwischenveranlagungen eliminieren wollen. Wenn man von der unveränderten Steuerpflicht ausgehe und dabei den Todestag des einen Ehegatten für den Beginn der Steuerpflicht des überlebenden Ehegatten heranziehe, behalte man faktisch einen Zwischenveranlagungsgrund bei.

- C.1. Mit Sprungbeschwerde an die Bundessteuer-Rekurskommission liess die Pflichtige beantragen, die Veranlagung entsprechend dem vorgängig erwähnten Schreiben der Hauptabteilung Direkte Bundessteuer zu treffen. Da die Steuerpflicht der Ehefrau trotz Ablebens des Ehegatten unverändert weiterlaufe, könne auch keine Umrechnung der Renten aus erster und zweiter Säule erfolgen. Das steuerbare Einkommen betrage Fr. 20'100.-, das satzbestimmende Einkommen sei auf Fr. 19'268.- festzusetzen.

Das kantonale Steueramt schloss in der Beschwerdeantwort auf kostenfällige Abweisung des Rechtsmittels. Massgeblich sei Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der Direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen vom 16. September 1992 (VO-DBG), wonach bis zum Todestag eine gemeinsame Veranlagung der Ehegatten erfolge, wenn ein Ehegatte im Verlaufe der Steuerperiode sterbe; der überlebende Ehegatte werde für den Rest der Steuerperiode separat zu dem für ihn anwendbaren Tarif veranlagt. Infolge Wechsels der zeitlichen Bemessung im Kanton Zürich per 1. Januar 1999 werde die Einkommenssteuer der natürlichen Personen für die erste Periode nach dem Wechsel nach neuem Recht veranlagt. Es fänden somit die Bestimmungen von Art. 208-220 DBG Anwendung. Art. 209 DBG umschreibe die Steuerperiode. Bestehe die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode, so werde die Steuer auf den in diesem Zeitraum erzielten Einkünften erhoben. Dabei bestimme sich der Steuersatz für regelmässig fliessende Einkünfte nach dem auf zwölf



Monate berechneten Einkommen; nicht regelmässig fliessende Einkünfte unterlägen der vollen Jahressteuer, würden hingegen für die Satzbestimmung nicht umgerechnet. Strittig sei mithin einzig, ob es sich bei den Renten der AHV und der Pensionskasse um regelmässig fliessende Renten handle oder nicht. Solche Leistungen flössen aber zweifellos regelmässig, was für die Satzbestimmung eine Umrechnung erheische.

Die ESTV schloss demgegenüber in ihrer Beschwerdeantwort auf Gutheissung des Rechtsmittels. Mit dem Tod des einen Ehegatten falle zwar die Faktorenaddition nach Art. 9 DBG dahin, dies begründe jedoch keinen Neueintritt des überlebenden Ehegatten in die Steuerpflicht. Seit je sei die Steuerpflicht der Ehefrau Voraussetzung für die Faktorenaddition. Doch habe das Dahinfallen der Voraussetzung für diese Addition nie die Entstehung der Steuerpflicht des überlebenden Ehegatten begründet. Die Bundessteuer-Praxis des Kantons Zürich sei einerseits durch kantonales Recht und andererseits durch den sog. «Expertenbericht Reich» geprägt, worin der Neubeginn der Steuerpflicht des überlebenden Ehegatten beim Tod des anderen vorgeschlagen wurde. Eine solche Praxis widerspreche jedoch klar Art. 209 Abs. 3 DBG. Wie schon im Schreiben vom 20. Februar 2001 wurde erneut auf das Ziel des Bundesgesetzgebers hingewiesen, im System der Postnumerandobesteuerung die Zwischenveranlagung abzuschaffen. Diese werde aber im Grunde genommen durch die Zürcher Praxis wieder eingeführt.

2. Wegen der präjudiziellen Bedeutung des Gegenstands des vorliegenden Verfahrens wurde der Chef des kantonalen Steueramts Zürich von der Bundessteuer-Rekurskommission eingeladen, zur Vernehmlassung der ESTV Stellung zu nehmen. Hierauf wurde das Verfahren auf Antrag dieser Steuerbehörde sistiert, um die vorliegende Rechtsfrage der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) unterbreiten zu können.

Die SSK führte hernach eine Umfrage zur Steuerberechnung beim Tod eines Ehegatten durch. Diese ergab unter anderem, dass sämtliche Kantone von einem Neueintritt des überlebenden Ehegatten in die Steuerpflicht ausgehen, mithin kein Kanton der bisherigen Rechtsauffassung der ESTV folgt. Bei dieser Sachlage erklärte sich Letztere aus Gründen der vertikalen Harmonisierung bereit, die Praxis der Kantone auch für die direkte Bundessteuer zu übernehmen, und hielt an ihrem Antrag auf Gutheissung der Beschwerde nicht mehr fest.

3. Nach Aufhebung der Sistierung lud der Präsident der Bundessteuer-Rekurskommission die Pflichtige ein, zur Vernehmlassung der ESTV Stellung zu nehmen. Die Pflichtige erneuerte in der Folge unter Hinweis auf die ursprünglichen Ausführungen der ESTV ihr Rechtsbegehren.

Die Rekurskommission wies die Beschwerde aus folgenden Gründen ab:

Erwägungen:

1. Das Einkommen von in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten wird für die Einkommensbesteuerung zusammengerechnet (sog. Faktorenaddition; Art. 9 Abs. 1 DBG). Sie werden gemeinsam veranlagt (vgl. Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band 1/2b, 2000, Art. 113 N 3 DBG). Verfahrensrechtliche Folge davon ist, dass die Ehegatten auch solche Rechte und Pflichten ge-



meinsam ausüben (Art. 113 Abs. 1 DBG). Im Kanton Zürich wird die direkte Bundessteuer seit dem 1. Januar 1999 nach dem System der einjährigen Postnumerandobesteuerung erhoben. Mithin finden Art. 208 ff. DBG Anwendung (§ 1 Abs. 1 und 2 der kantonalen Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998 [nZStB II Nr. 69/50-2]).

- a) In den Bestimmungen des DBG zum einjährigen Postnumerandosystem ist der Todesfall von Ehegatten, im Gegensatz zum System der zweijährigen Pränumerandobesteuerung, wo das Ableben eines Ehegatten einen Zwischenveranlagungsgrund nach Art. 45 lit. c DBG darstellt (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 9 N 13; freilich wäre diese Aussage zu hinterfragen, falls es hier darauf ankäme), nicht explizit geregelt. Allerdings sieht Art. 5 Abs. 3 VO-DBG die Veranlagung bei Ableben eines Ehegatten während der Steuerperiode wie folgt vor: «Stirbt im Verlauf einer Steuerperiode ein Ehegatte, so erfolgt bis zu dessen Todestag eine gemeinsame Veranlagung beider Ehegatten. Der überlebende Ehegatte wird für den Rest der Steuerperiode separat zu dem für ihn anwendbaren Tarif veranlagt.» Gemäss dieser Bestimmung endet die Faktorenaddition mit dem Tod eines Ehegatten. Bemessungsgrundlage für die gemeinsame Besteuerung in der Periode bis zum Todestag ist das gesamte Einkommen beider Ehegatten. Anzuwenden ist der «Verheiratetentarif». Für den Rest der Steuerperiode wird der überlebende Ehegatte separat veranlagt. Offen bleibt nicht nur die Frage des satzbestimmenden Einkommens, sondern auch jene der Bemessungsgrundlage hinsichtlich des überlebenden Ehegatten.
 - b) Laut Kreisschreiben Nr. 7 der ESTV zu direkte Bundessteuer Steuerperiode 1995/96 zur zeitlichen Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen vom 26. April 1993 (nZStB Nr. 69/85-a) sind für die Satzbestimmung in sinngemässer Anwendung von Artikel 209 Absatz 3 DBG die regelmässig fliessenden Einkünfte des Ehepaares, die Gegenstand der gemeinsamen Veranlagung im Todesjahr des einen Gatten bilden, auf zwölf Monate umzurechnen. Von einer entsprechenden Umrechnung der Einkünfte, die der überlebende Ehegatte im verbleibenden Teil der Steuerperiode erzielt, ist laut Kreisschreiben mangels einer gesetzlichen Grundlage abzusehen, sofern er während des ganzen Jahres steuerpflichtig ist.
 - c) Gemäss Art. 209 Abs. 3 DBG (nachfolgend Umrechnungsregel genannt) wird im Fall, da die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode andauert, die Steuer nur auf den in diesem Zeitraum zufließenden Einkünften erhoben. Der Steuersatz bestimmt sich dabei für regelmässig fliessende Einkünfte nach dem auf zwölf Monate umgerechneten Einkommen; nicht regelmässig fliessende Einkünfte unterliegen der vollen Jahressteuer, werden aber für die Satzermittlung nicht in ein Jahreseinkommen umgerechnet.
- 2.a) Faktorenaddition und gemeinsame Veranlagung ändern nichts daran, dass jeder Ehegatte aufgrund persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit selber der Steuerpflicht unterliegt (Zweifel, Art. 113 N 7). Mit anderen Worten: Voraussetzung für die gemeinsame Besteuerung eines Ehepaares unter Faktorenaddition ist, dass jeder Gatte in der Schweiz steuerpflichtig ist. Mit dem Tod des einen Ehegatten endet dessen Steuerpflicht; damit fehlt ab diesem Zeitpunkt eine Voraussetzung der Faktoraddition und der gemeinsamen Veranlagung. Die Steuerpflicht des anderen Ehegatten hingegen bleibt unverändert bestehen. Eine unterjährige Steuerpflicht besteht damit einzig für den ver-



storbenen, nicht aber für den überlebenden Ehegatten (selbstredend vorausgesetzt, dass dieser das Ende der Steuerperiode erlebt). Anders als im Fall der Auflösung der Ehe durch Scheidung sowie bei rechtlicher oder tatsächlicher Trennung (Abs. 2) sieht Art. 5 Abs. 3 VO-DBG ausdrücklich vor, dass die Veranlagung bei Todesfall eines Ehegatten bis zum Todestag, d.h. bis zum Auflösungsereignis gemeinsam erfolge. Mit hin wird hier auf den ersten Blick nicht wie bei den übrigen Eheauflösungstatbeständen für die ganze Steuerperiode auf die Verhältnisse an deren Ende abgestellt. Indes gilt es zu differenzieren: Diese Aussage gilt nämlich nur für den überlebenden Gatten; hinsichtlich der Veranlagung des Verstorbenen hingegen wird ebenfalls auf die Verhältnisse am Ende der Steuerpflicht und damit der (unterjährigen) Steuerperiode abgestellt. Bei ihm sind in diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen für die gemeinsame Veranlagung eben in der Tat noch erfüllt. Gerade wegen der diesbezüglichen Disparität bezüglich der Verhältnisse beider Gatten am Ende der jeweiligen Steuerpflicht in der Steuerperiode des Todesjahrs ergeben sich Einschätzungsprobleme der vorliegenden Art. Laut Regelung in der Verordnung liegen der Veranlagung des überlebenden Ehegatten trotz ununterbrochener Steuerpflicht sowohl hinsichtlich des massgeblichen Einkommens (Faktorenaddition) als auch des Tarifs (gemeinsame Veranlagung) bis zum Todestag bzw. ab diesem Datum bis Ende Jahr unterschiedliche Steuerfaktoren zugrunde, d.h. er wird zweimal veranlagt. Der Verordnungsgeber hat damit bewusst verschiedene Betrachtungs- und Besteuerungsmechanismen vorgegeben.

- b) Das Kreisschreiben Nr. 7 wurde – wie in dessen Einleitung erwähnt wird – unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Arbeitsgruppe «Postnumerandobesteuerung natürlicher Personen» erlassen. Die Erkenntnisse dieser Expertengruppe zu den Eheauflösungstatbeständen kommen denn auch in der im Kreisschreiben vorgezeichneten Lösung zum Ausdruck. Zunächst war vorgesehen, auch beim Tod eines Ehegatten hinsichtlich der Einschätzung beider Gatten auf die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode des Überlebenden abzustellen, um so die gleichen Verhältnisse wie bei Scheidung oder Trennung zu schaffen. Sie verwarf diese Lösung jedoch aus erhebungstechnischen Gründen. Offenbar herrschte die Meinung vor, damit hätten sich (zu) grosse Schwierigkeiten etwa bei der Zuteilung des Wertschriftenertrags und bei der Veranlagung des Vermögens des Verstorbenen per Todestag ergeben (Markus Reich, Postnumerandobesteuerung natürlicher Personen, 1993, S. 46, auch zum Folgenden). Stattdessen gab die Arbeitsgruppe der Lösung nach Art. 5 Abs. 3 VO-DBG den Vorzug, indem sie eine gemeinsame Veranlagung beider Gatten bis zum Tod des einen und eine zweite eigenständige Veranlagung des Überlebenden für den Rest der Steuerperiode vorschlug. In dem von ihr erarbeiteten kantonalen Mustergesetz sah sie eine entsprechende Bestimmung vor. Allerdings machte sie sich aus Praktikabilitätsgründen dafür stark, die Steuerpflicht des überlebenden Gatten mit dem Tod des andern für beendet zu erklären und gleichzeitig von Neuem beginnen zu lassen.

Die Lösung nach Art. 5 Abs. 3 VO-DBG – gemeinsame Besteuerung bis zum Todestag eines Ehegatten (im System der einjährigen Postnumerandobesteuerung) – ist im DBG nicht explizit vorgesehen. Doch ergibt sie sich zwingend aus dem System der Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung, wie es namentlich auch in Art. 213 Abs. 2 DBG Niederschlag gefunden hat, wonach die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode bzw. -pflicht massgeblich sind. Das aber führt dazu, dass hinsichtlich des



verstorbenen Gatten auf die Umstände am Ende der Steuerpflicht, d.h. im Todeszeitpunkt abzustellen ist. Mit Blick auf den Grundsatz, wonach in den übrigen Fällen der Begründung und Beendigung der Ehe auf die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode abgestellt wird, kann mit Fug argumentiert werden, die Lösung bei Todesfall sei insofern systemwidrig, als innerhalb der nämlichen Steuerperiode zwei Veranlagungen getroffen wurden, was die Arbeitsgruppe auch anmerkt (Reich, S. 46). Allerdings, so die Arbeitsgruppe weiter, steht diesen Argumenten nebst den erwähnten Praktikabilitätsaspekten auch der Umstand entgegen, «dass der Tod eines Ehegatten nicht nur die Auflösung der Ehe, sondern auch das Ende der Steuerpflicht eines der beiden Ehegatten zur Folge hat, so dass sich eine andere Behandlung aufdrängt als bei Scheidung oder Trennung, wo dies nicht der Fall ist» (Reich, S. 46). Der Einwand hat mithin nur bezüglich des überlebenden Steuerpflichtigen seine Berechtigung. Indes ist zu beachten, dass der Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht des Verstorbenen jenem des Endes der Steuerperiode des überlebenden Gatten vorangeht. Bei solcher Lage liegt es auf der Hand, dass in einem ersten Schritt die Veranlagung der erstgenannten Person zu regeln ist. Der sich aus dem Widerstreit der unterschiedlichen Verhältnisse der Ehegatten am Ende der Steuerperiode (Ende der Steuerpflicht bzw. 31. Dezember) ergebende Konflikt lässt sich vernünftigerweise nur so lösen, dass bis zum Tod des einen Gatten eine gemeinsame Veranlagung Platz greift (so auch BStRK ZH, 29. November 2001, 4 DB.2000.60), wogegen für die Zeitspanne danach eine separate Veranlagung des überlebenden Gatten stattfindet. Es überrascht nicht, dass die in Art. 5 Abs. 3 VO-DBG enthaltene Lösung bei Todesfall eines Ehegatten denn auch in die Praxis aller Kantone Eingang fand und von 21 Kantonen in deren harmonisierten Steuergesetzen ausdrücklich geregelt wurde. Somit ergibt sich hinsichtlich der Besteuerung bis zum Todestag des einen Ehegatten eine Harmonisierung in horizontaler wie auch in vertikaler Hinsicht (für die direkte Bundessteuer zwar nicht durch den Gesetz-, aber immerhin durch den Ordnungsgeber). Diese Lösung wird denn vorliegend von der Pflichtigen auch nicht bestritten.

3. Unbestritten ist ferner, dass der überlebende Ehegatte für den Rest der Steuerperiode getrennt veranlagt wird. Strittig ist einzig, ob für die während dieser restlichen Periode zufließenden Einkünfte für die Satzbestimmung die Umrechnungsregel nach Art. 209 Abs. 3 DBG anzuwenden sei oder nicht.
 - a) Fest steht, dass die Umrechnungsregel auf die gemeinsam zu veranlagende Periode vor dem Todesfall anzuwenden ist. So heisst es im Kreisschreiben Nr. 7 (in Bezug auf Art. 5 VO-DBG): «Eine besondere Regelung ist für den Fall des Todes eines Ehegatten im Lauf einer Steuerperiode vorgesehen (Art. 5 Abs. 3). (...) Für die Satzbestimmung sind in sinngemässer Anwendung von Artikel 209 Absatz 3 DBG die regelmässig fließenden Einkünfte des Ehepaares, die Gegenstand der gemeinsamen Veranlagung bilden, auf zwölf Monate umzurechnen.» Dies muss jedenfalls insoweit gelten, als die Verhältnisse des Verstorbenen betroffen sind (so auch BStRK ZH, 29. November 2001, 4 DB.2000.60). Doch lässt es sich sachlich rechtfertigen, diese Regel generell greifen zu lassen, obgleich die Steuerpflicht des überlebenden Ehegatten durch den Tod des anderen Ehegatten nicht beendet wird, sondern ununterbrochen an- und fort dauert. Denn mit dem Tod eines Ehegatten wird die gemeinsame Veranlagung und Faktoraddition beider Ehegatten beendet: Obwohl die Steuerpflicht des überlebenden Ehegat-



ten weiter besteht, lässt es sich mit der Verordnung vereinbaren, wenn für die Besteuerung gewissermassen von der Fiktion ausgegangen wird, dessen Steuerpflicht habe zusammen mit derjenigen des verstorbenen Ehegatten geendet. Daraus folgt entsprechend die Fiktion, dass der überlebende Gatte anschliessend sogleich wieder in die Steuerpflicht eintritt. Diese Schlussfolgerung zog bereits die Arbeitsgruppe Postnummandobesteuerung; entsprechend schlug sie in dem von ihr erarbeiteten Mustergesetz den Wortlaut vor: «Der Tod ... gilt als Beginn der Steuerpflicht des überlebenden Ehegatten» (Art. G Abs. 3, wiedergegeben in: Reich, S. 168). Diesen Wortlaut haben unverändert oder in ähnlicher Form 21 der 26 Kantone explizit ins harmonisierte Recht übernommen (so auch § 52 Abs. 4 des zürcherischen Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]); die restlichen fünf Kantone folgen dieser Regelung in der Praxis ebenfalls.

- b) Auch wenn der fiktive Neueintritt des überlebenden Ehegatten im DBG nicht ausdrücklich geordnet ist, kann er als Folge der notwendigen Vervollständigung der gesetzlichen Systematik gesehen werden: Dass das DBG für Ehegatten zwar die gemeinsame Besteuerung (inkl. Faktorenaddition) statuiert, deren Beendigung aber nicht regelt, und dass es sich bei Letzterem um eine gesetzessystematische Unvollständigkeit (sog. echte Lücke) handelt, deren Vervollständigung notwendig ist, hat der Verordnungsgeber erkannt und die erwähnten Bestimmungen erlassen. Diese vermögen jedoch die Unvollständigkeit nicht gänzlich zu eliminieren, was wiederum die ESTV mit dem Kreisschreiben Nr. 7 bewerkstelligen wollte. Die «Kreisschreiben-Lösung» bestimmt für die restliche Teilperiode, für welche der überlebende Steuerpflichtige separat zu besteuern ist, dass sein Einkommen zur Satzbestimmung nicht umgerechnet werden dürfe. Beim gemeinsamen Einkommen des Ehepaars vor dem Tod des einen Ehegatten geht das Kreisschreiben hingegen von der Umrechnung aus. Es hält sich damit nicht konsequent an die von der massgebenden Verordnung aus dieser Sicht vorgenommene Fiktion der Beendigung und des Neubeginns der Steuerpflicht des überlebenden Ehegatten.

Die vom Kreisschreiben vorgezeichnete Lösung widerspricht in dieser Form sodann dem Leistungsfähigkeitsprinzip, wie sich an einem einfachen Beispiel zeigen lässt: Das Erwerbseinkommen eines Einverdienerehepaars beträgt Fr. 10'000.- im Monat. Am 30. Juni stirbt der nicht berufstätige Ehegatte. Für die ersten sechs Monate werden die beiden Ehegatten gemeinsam veranlagt. Das vor dem Tod (regelmässig) zugeflossene Erwerbseinkommen von Fr. 60'000.- wird zum Satz von Fr. 120'000.- besteuert. Das nach dem Tod (unverändert regelmässig) zufließende Einkommen von ebenfalls Fr. 60'000.- wird bei Neueintritt nach der von der Rekurskommission verfochtenen Methode ebenfalls zum Satz von Fr. 120'000.- (in der Regel allerdings zum Tarif für Alleinstehende) besteuert. Gemäss Kreisschreiben Nr. 7 hingegen würde keine Umrechnung erfolgen, weshalb lediglich ein Satz von Fr. 60'000.- massgebend wäre, was dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit augenscheinlich zuwiderläuft.

- c) Dass die ESTV das Argument der fehlenden gesetzlichen Grundlage nur bei der Satzbestimmung für den überlebenden Ehegatten heranzieht, nicht aber bei der Satzbestimmung für die gemeinsame Veranlagung, obwohl eine gesetzliche Regelung für beide Fälle resp. Teilperioden fehlt (soweit es die Veranlagung des überlebenden Gatten betrifft), erscheint wenig überzeugend. Nachdem (wie gesehen) eine Gesetzes-



lücke und kein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers vorliegt, bedarf es für beide (Teil-)Perioden zwingend einer Lückenfüllung durch die Praxis, letztlich mitunter der Gerichte. Aufgrund der unterjährigen Steuerpflicht des Verstorbenen (Art. 8 Abs. 2 DBG) ist für dessen Faktoren zwingend die Umrechnungsregel anzuwenden (Art. 209 Abs. 3 DBG). Der Grundsatz der gemeinsamen Veranlagung und Faktorenaddition verheirateter Ehegatten, welche in ungetrennter Ehe leben, sowie erhebungstechnische Gründe führen somit dazu, dass für den Zeitraum vom Beginn der Steuerperiode bis zum Todestag auch die Faktoren des überlebenden Ehegatten der Umrechnungsregel unterliegen. Damit erscheint es aber angezeigt, mittels Lückenfüllung die Faktoren des Überlebenden für den Rest der Steuerperiode ebenfalls umzurechnen, selbstredend lediglich für die Satzbestimmung. Anders gesagt: In konsequenter Weiterführung der in Art. 5 Abs. 3 VO-DBG enthaltenen Fiktion, wonach die (zwingende) unterjährige Steuerpflicht des Verstorbenen (stirbt er am 31. Dezember, so stellt sich das ganze Problem klarerweise gar nicht) in Verbindung mit der gemeinsamen Veranlagung dazu führt, dass sich für den überlebenden Ehegatten für die Teilperiode bis zum Tod des anderen Gatten ebenfalls eine (fiktive) unterjährige Steuerpflicht ergibt, folgt aus dieser unterjährigen Steuerpflicht bzw. aus der Beendigung der Steuerpflicht bei Tod des einen Ehegatten der fiktive Neu- oder Wiedereintritt des überlebenden Ehegatten in die Steuerpflicht. Aus dem Neueintritt folgt wiederum eine unterjährige Steuerpflicht des Überlebenden für die Restperiode und daraus die Anwendbarkeit der Umrechnungsregel nach Art. 209 Abs. 3 DBG auch für die Steuerperiode, für welche dieser separat steuerpflichtig ist. Mit dieser Lösung erfolgt die notwendige Vervollständigung der Systematik des DBG bzw. der VO-DBG im Übrigen weitgehend im Einklang mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

- d) Dieser Auffassung hat sich im Ergebnis mittlerweile auch die ESTV angeschlossen (vgl. ihre Stellungnahme vom 30. August 2001) und erklärt, ihre bisherige Praxis zu ändern. Die ESTV hat denn auch die entsprechende Anpassung des Kreisschreibens Nr. 7 in Aussicht gestellt.
4. Angemerkt sei immerhin, dass auch eine andere Betrachtungsweise denkbar und unter steuersystematischen Gesichtspunkten im Grunde gar vorzuziehen wäre. Folgt man nämlich dem Gesetzeswortlaut von Art. 8 Abs. 2 DBG, wonach die Steuerpflicht mit dem Tod oder dem Wegfall der persönlichen oder wirtschaftlichen Zugehörigkeit endet, bestehen erhebliche Vorbehalte gegenüber der in Art. 5 Abs. 3 VO-DBG vorgenommenen Fiktion des Neubeginns der Steuerpflicht des überlebenden Ehegatten. Laut Art. 213 Abs. 2 DBG sind für die Festsetzung der Sozialabzüge die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode massgebend; dies muss selbstredend auch für die Anwendung des Steuertarifs gelten. Mithin steht die Verordnung insofern im Einklang mit dem Gesetz, als die ungetrennte Ehe zwar die gemeinsame Veranlagung erheischt und im Falle von deren Auflösung durch Tod die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode massgeblich sind. Dies trifft, wie gesehen, für den verstorbenen Gatten zu, weshalb es sich rechtfertigt, ja aufdrängt, beide Ehegatten bis zum Todestag gemeinsam zu besteuern. Indes kann es angesichts von Art. 8 Abs. 2 DBG nicht angehen, beim überlebenden Gatten zufolge des Todes des andern ebenso wie bei diesem eine Beendigung der Steuerpflicht vorzusehen und eine anschliessende steuerliche "Wiederauferstehung" zu konstruieren. Solches verstösst an sich gegen Wortlaut und Geist des Gesetzes. Die in



VO-DBG vorgezeichnete Regelung macht denn auch eine solche Lösung nicht unbedingt erforderlich:

- a) Verordnung und Gesetz lassen sich nämlich wie folgt in Einklang bringen: Zwar sind die Ehegatten – als je eigenständige Steuersubjekte – bis zum Tod des einen gemeinsam zu besteuern. Insofern wird auf die Verhältnisse bei Beendigung des verstorbenen Gatten abgestellt, was sich zwangsweise auch auf die Veranlagung des andern Gatten auswirkt. Die Steuerpflicht des überlebenden Gatten erlischt in diesem Zeitpunkt jedoch nicht, sondern dauert laut Art. 8 Abs. 2 DBG unverändert fort; dessen Steuerpflicht umfasst die ganze Steuerperiode. Dies führt dazu, dass die Ehegatten vom Beginn der Steuerperiode bis zum Todestag zwar gemeinsam zu veranlagen sind, eine Umrechnung jedoch einzig für die Einkünfte des Verstorbenen zu erfolgen hat; denn gemäss Art. 209 Abs. 3 DBG erfüllt nur dieser die Voraussetzungen dafür. Einzig für ihn besteht nämlich eine unterjährige Steuerpflicht. Die eigenen Einkünfte des überlebenden Gatten sind jedoch für das ganze Jahr zu erfassen. Sämtliche Einkünfte (und Abzüge), welche der Überlebende während des ganzen Jahres erzielt hat, bilden die Bemessungsgrundlage seiner Veranlagung. Dem Ereignis des Todes des einen Gatten ist insofern Rechnung zu tragen, als die auf diesen bezogene Veranlagung mit jener des Überlebenden vereinigt wird. Diese Veranlagung bestimmt einerseits den vom Verstorbenen geschuldeten Steuerbetrag, wobei die Gesamtprogression unter Umrechnung seiner periodischen Einkünfte auf ein volles Jahresergebnis und unter Berücksichtigung der nicht umgerechneten Faktoren des überlebenden Gatten ermittelt wird; zum andern ist die Steuer für das den überlebenden Gatten betreffende Jahreseinkommen zum Satz dieser Gesamtprogression festzusetzen und pro rata temporis bis zum Todestag zu berechnen. Zusammen ergibt sich die für die Zeit der gemeinsamen Veranlagung vom Ehepaar geschuldete Steuer. Für die Zeit der separaten Besteuerung des überlebenden Ehegatten ist die Steuer auf der Grundlage seines eigenen Ganzjahreseinkommens pro rata temporis ab Todestag zu ermitteln.

Wohl wird mit diesem Modell der unterjährigen Steuerpflicht nicht wie im System der einjährigen Postnumerandobesteuerung vorgesehen durchwegs mittels des Steuersatzes, sondern teils (wie bis anhin) auf der Ebene der Bemessungsgrundlage Rechnung getragen (vgl. Reich, in: Höhn/Athanas, S. 332), indem der überlebende steuerpflichtige Ehegatte nach Massgabe der Dauer der gemeinsamen und getrennten Veranlagung besteuert wird und diesbezüglich nicht eine ganze Jahressteuer darauf erhoben wird. Doch schliesst das geltende Recht solches nicht aus.

- b) Diesem durchaus berechtigten Einwand kann indes mit folgender Konstruktion Rechnung getragen werden: Die gemeinsame Veranlagung bis zum Todestag umfasst den vorhin aufgezeigten Faktor des Verstorbenen sowie das bis zu diesem Zeitpunkt erzielte Einkommen des überlebenden Steuerpflichtigen. Beide zusammen bilden das steuerbare Einkommen. Für die Satzbestimmung sind vorerst die periodischen Einkünfte sowie die entsprechenden Abzüge des Erstgenannten im Sinn von Art. 209 Abs. 3 Satz 2 DBG umzurechnen; sodann ist das gesamte tatsächliche Jahreseinkommen des Zweitgenannten zu ermitteln und hinzuzuschlagen. Dergestalt ergibt sich das für die Steuer in der gemeinsamen Veranlagung massgebliche satzbestimmende Gesamteinkommen. Auf diese Weise wird einerseits hinsichtlich der Faktoren des Verstorbenen dem Umrechnungsgebot Genüge getan; andererseits wird beim andern Gatten, dessen



Steuerpflicht eben nicht unterjährig ist, von der gesetzlich nicht abgedeckten Umrechnung Abstand genommen und dem Umstand, dass seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wegen der Fortdauer der Steuerpflicht eben höher ist, als dies in seinen Verhältnissen nur bis zum Todesereignis zum Ausdruck kommt, vollauf Rechnung getragen. Für die Veranlagung des überlebenden Ehegatten von diesem Zeitpunkt bis zum Ende der Steuerperiode ist folgerichtig auf das in dieser Zeitspanne realisierte Einkommen abzustellen und dabei für die Satzbestimmung (wiederum) sein Gesamteinkommen während der ganzen Steuerperiode (vom 1.1. bis 31.12.) heranzuziehen. Auf diese Weise greifen bei dieser Person zwei Veranlagungen Platz; beide haben für das ganze Jahr Gültigkeit, d.h. eine zeitliche Begrenzung (pro rata-Besteuerung) ist ebenso wenig erforderlich wie eine Unrechnung, um ein korrektes Ergebnis zu erzielen. Während die erste Veranlagung gemeinsam mit dem verstorbenen Partner erfolgt, geschieht die zweite eigenständig. Dass auf diesem Weg auch beim überlebenden Gatten eine sachgerechte Besteuerung erreicht wird, zeigt sich anhand des vorhin erwähnten Beispiels (vorn E. 3 b). Diesfalls stellen sich hier (allerdings rein zufälligerweise) zweimal identische Werte ein, nämlich mit je Fr. 60'000.- zum Satz von Fr. 120'000.-. Anders als dort findet hier indes keine Umrechnung statt; vielmehr ergibt sich der massgebliche Satz aufgrund des vom überlebenden Gatten in dieser Steuerperiode tatsächlich erzielten Resultats.

- c) Obgleich systematisch vor dem Hintergrund des geltenden Rechts zu präferieren, wie dies die ESTV ursprünglich getan hat, sprechen Praktikabilitätsüberlegungen gegen die vorstehend aufgezeigte Lösung und damit für die von den Kantonen (und nun auch von der ESTV) verfolgte Praxis, müssten sonst doch in jedem Fall die vor der Auflösung der Ehe durch Tod auf die Ehegatten entfallenden Einkünfte (und Abzüge) ausgesondert werden. Dies erweist sich insbesondere dann als übermässig aufwendig, wenn die Ehegatten über (erhebliche) Vermögenserträge verfügen. Diesfalls wäre nämlich zu erheben, wem das Ertrag abwerfende Vermögen gehört, mithin müsste gar eine fiktive güterrechtliche Auseinandersetzung vorgenommen werden, im Rahmen derer auch allfällige Investitionen des einen Gatten ins Vermögen des andern zu berücksichtigen wären (Art. 206 ZGB). Solches erweist sich jedoch im Rahmen des Massenveranlagungsverfahrens als viel zu aufwändig und darum als völlig unpraktikabel und unzumutbar; es dürfte sodann oft mangels genügender Kenntnisse und/oder Sorgfalt zu fehlerbehafteten Berechnungen führen, womit im Ergebnis trotz an sich systemkonformerer Auslegung nichts gewonnen wäre. Hinzu kommt, dass die aufgezeigte Lösung in vielen Fällen – so auch hier – keineswegs zu Gunsten des Steuerpflichtigen ausfällt. Aus diesen Gründen ist an der von den Kantonen – auch von den zürcherischen Veranlagungsbehörden – geübten Praxis festzuhalten.

Allerdings, so ist hinzuzufügen, wäre es aus Sicht des Gerichts vorzuziehen gewesen, wenn der Gesetz- bzw. Verordnungsgeber die Frage der Veranlagung und namentlich der dabei zu befolgenden Umrechnung der auf den überlebenden Ehegatten entfallenden Einkünfte entschieden und klar geregelt hätte; stattdessen ist er auf halbem Weg stehen geblieben. Immerhin hat er ja auch für die übrigen Auflösungsfälle eine (allerdings einfachere) Lösung getroffen. Unter diesem Aspekt wäre eine nachträgliche eindeutige gesetzgeberische Klarstellung zu begrüssen.



5. Vorliegend wurde die Umrechnungsregel nach Art. 209 Abs. 3 DBG für die Satzbestimmung des Einkommens der Pflichtigen in der Steuerperiode vom 18.5. – 31.12.1999 zu Recht berücksichtigt. Nach dieser Umrechnungsregel ist zu differenzieren zwischen regelmässig fliessenden und unregelmässig fliessenden Einkünften und Aufwendungen. Einkünfte und Aufwendungen sind für die Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens einzig insofern in ein Jahreseinkommen umzurechnen, als sie regelmässig fliessen bzw. anfallen. Zu prüfen bleibt deshalb allein, ob die Umrechnungsregel entsprechend diesen Grundsätzen korrekt angewendet wurde.
- a) Der Begriff der regelmässig fliessenden Einkünfte wird im DBG nicht näher umschrieben. Nach der Lehre sind darunter Einkünfte zu verstehen, welche dem Steuerpflichtigen «während eines Jahres in mehr oder weniger gleichbleibenden Zeitabständen» zufließen (Markus Reich, Zeitliche Bemessung [natürliche und juristische Personen, inkl. Übergangsregelung], in: Höhn/Athanas, Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, 1993, S. 332). Für die Beurteilung, ob regelmässig oder nicht regelmässig zufließendes Einkommen vorliegt, ist grundsätzlich allein auf die Verhältnisse während der Steuerpflicht abzustellen, die Verhältnisse vor Beginn oder nach Beendigung der Steuerpflicht sind irrelevant (Reich, in: Höhn/Athanas, S. 332, dazu und zum Folgenden auch BSt-RK ZH, 29. November 2001, 4 DB.2000.60, auszugsweise veröffentlicht unter: www.steuern.ch/ «Aktuelles»; vgl. auch StRK BS, 30. Januar 1997, i.S. U.F.). Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist aufgrund der während der Dauer der Steuerpflicht erzielten Einkünfte zu bestimmen (Reich, in: Höhn/Athanas, S. 332 mit Hinweis auf Grüniger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, S. 325). Zu den regelmässig fliessenden Einkünften gehören monatliche, quartalsweise oder halbjährlich anfallende Zuflüsse wie insbesondere das laufende Einkommen aus unselbstständiger oder selbstständiger Erwerbstätigkeit, Liegenschaftsertrag aus Vermietung oder der Eigenmietwert, aber auch monatlich, quartalsweise oder halbjährlich zufließende Zinsen aus Guthaben aller Art (vgl. zu diesen Zinsen StRK BS, 30. Januar 1997, E. 4). Hingegen sind Einkünfte, welche nur einmal jährlich oder überhaupt nur ein einziges Mal anfallen, nicht regelmässig zufließendes Einkommen (vgl. auch Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, Art. 209 N 5). Dazu gehören Liquidationsüberschüsse, einmalige Leistungen des Arbeitgebers, Jahrescoupons von Obligationen, jährlich anfallende Sparheftzinsen oder Dividenden (Reich, in: Höhn/Athanas, 332). Für die Abgrenzung ist darauf abzustellen, ob ein bestimmtes Einkommen einer anhaltenden Einkommensquelle entspringt und demzufolge bei ganzjähriger Steuerpflicht weiter zugeflossen wäre (regelmässig zufließendes Einkommen) oder ob dieser Einkommensteil bei ganzjähriger Steuerpflicht typischerweise gleich geblieben wäre, womit nicht regelmässig fliessendes Einkommen vorläge (Reich, Postnumerandobesteuerung, S. 33; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. A., 1999, S. 173).
- b) Für die Abzüge finden sinngemäss die gleichen Abgrenzungsregeln Anwendung. Bestimmte Aufwendungen oder Gewinnungskosten, welche bei ganzjähriger Steuerpflicht weiter abgeflossen wären, stellen regelmässig anfallende Abzüge dar (so auch StRK BS, 30. Januar 1997, E. 4). Für die Satzbestimmung werden die auf einer Jahresbasis festgelegten resp. pauschalierten allgemeinen Abzüge sowie die Sozialabzüge wie regelmässig anfallende Abzüge behandelt; sie werden für die Einkommensbemessung



nach Massgabe der Dauer der Steuerpflicht berücksichtigt (pro rata temporis), für die Satzbestimmung hingegen in vollem Umfang.

- c) Die AHV-Rente der Pflichtigen wurde (auch) in der Periode 18.5. – 31.12.1999 monatlich ausbezahlt, jeweils in den ersten 20 Tagen des Monats, für den die Rente geschuldet war, d.h. die Rente floss für die Monate Juni-Dezember sieben Mal zu (steuerbares Einkommen daraus: Fr. 1'910.- x 7 = Fr. 13'370.-). Gleich verhält es sich mit der Witwenrente von Fr. 1'273.95 pro Monat (steuerbares Einkommen [nur zu 80% steuerbar]: Fr. 1'273.95 x 7 x 0.8 = Fr. 7'134.-). Aufgrund ihrer monatlichen Zuflüsse handelt es sich bei beiden Renten um regelmässige Einkünfte; die Einkünfte daraus wurden für die Satzbestimmung zu Recht in ein Jahreseinkommen umgerechnet. Die Wertschriftenerträge der Pflichtigen setzen sich aus Zinserträgen von insgesamt fünf Spar- und Privatkonti zusammen. Die Zinsgutschrift erfolgte bei vier Konti per 31.12.1999, ein Konto wurde per 28.5.1999 bei gleichzeitiger Zinsgutschrift saldiert. Bei allen Zinsen handelt es sich somit um Jahreszinsen, weshalb sie für die Satzbestimmung zu Recht nicht umgerechnet wurden. Der Versicherungsprämienabzug als pauschalierter Abzug wurde nach dem Gesagten für die Bemessungsgrundlage ebenfalls gesetzeskonform umgerechnet, die Vermögensverwaltungskosten sowie die gemeinnützigen Zuwendungen sind in der Regel einmal jährlich anfallende Aufwendungen; davon ist mangels weiterer Angaben auch vorliegend auszugehen, so dass diesbezüglich keine Umrechnung vorzunehmen ist. Die Festsetzung der Einkünfte und Abzüge erfolgte nach alledem damit sowohl hinsichtlich der Bemessungsgrundlage als auch für die Satzbestimmung korrekt. [...]