

Art. 15 StHG: Steuerperiode

Funktion und Stellung im System der Gegenwartsbemessung

Art. 15 StHG legt den zeitlichen Rahmen der Einkommens- und Vermögenssteuern der Kantone und Gemeinden fest. Steuerperiode ist das Kalenderjahr (Abs. 1). Die Steuern werden für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben (Abs. 2). Abs. 3 regelt die unterjährige Steuerpflicht und behält Art. 4b und Art. 11 Abs. 3 StHG vor **Art. 15 StHG**. Ergänzt wird die Bestimmung durch Art. 16 StHG (Einkommen nach den Einkünften in der Steuerperiode), Art. 17 StHG (Vermögen nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht) und Art. 18 StHG (Ehe) **Art. 16 StHG Art. 17 StHG Art. 18 StHG**. Art. 40 DBG ist wortgleich, betrifft aber nur die Einkommenssteuer und behält allein Art. 38 DBG vor **Art. 40 DBG**.

Nach dem Bundesgericht fallen in der einjährigen Postnumerandobesteuerung Bemessungs- und Steuerperiode zusammen, und eine Zwischenveranlagung ist nicht mehr vorgesehen **2C_1145/2013**. Die Grundsätze zur Annualisierung nach Art. 40 DBG haben ihre Parallele in Art. 15 Abs. 3 StHG **9C_416/2024**. Rechtsprechung zu Art. 40 DBG ist deshalb für Art. 15 StHG unmittelbar einschlägig, soweit nicht die unterschiedlichen Vorbehalte betroffen sind.

Entstehung und zeitliche Geltung

Der geltende Wortlaut stammt aus dem Bundesgesetz vom 22. März 2013 über die formelle Bereinigung der zeitlichen Bemessung der direkten Steuern bei den natürlichen Personen. Es ist am 1. Januar 2014 in Kraft getreten und hat zugleich den Siebten Titel (Art. 62 bis 70 StHG) aufgehoben **BBi 2013 2487**. Ursprünglich galt die zweijährige Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung als ordentliche Methode, während die Kantone die einjährige Postnumerandobesteuerung wählen konnten. Seit dem 1. Januar 2003 wenden alle Kantone die Postnumerandobesteuerung an **AB 2012 N 2059**.

Nach der Botschaft trat an die Stelle des alten Art. 15 StHG, der die zweijährige Periode regelte, die einjährige Bemessungs- und Steuerperiode aus Art. 63 StHG. Die Verweise waren dem neuen Aufbau anzupassen, insbesondere auf den nach Art. 4b verschobenen Art. 68 StHG **BBi 2011 3593**. Der ständerätliche Kommissionssprecher hielt fest: «Materiell erfolgen keine Änderungen.» **AB 2013 S 92** Entscheide zu Art. 63 aStHG und Art. 209 aDBG bleiben deshalb inhaltlich verwertbar. Das Zürcher Steuerrekursgericht stellte ausdrücklich fest, Art. 209 DBG sei durch den gleichlautenden Art. 40 DBG ersetzt worden und Art. 63 aStHG enthalte eine gleichlautende Regelung **DB.2015.129, ST.2015.159**. Seit 2014 ist Art. 15 StHG unverändert.

Periodizitätsprinzip: Abgeschlossenheit der Steuerperiode

Grundsatz

Aus Abs. 1 und 2 folgt das Periodizitätsprinzip. Das Bundesgericht leitet es ausdrücklich aus Art. 15 Abs. 1 StHG ab und verbindet es mit Art. 16 Abs. 1 StHG: Die periodenbezogene Sichtweise «schliesst eine "Verteilung" von Einkünften oder Abzügen auf zwei oder mehrere

Steuerperioden aus» **2C_1082/2019**. Im entschiedenen Fall führte ein Einkauf in die 2. Säule 2015 zu einem Minuseinkommen. Der nicht verwertbare Teil durfte nicht 2016 abgezogen werden. Ausschlaggebend war, dass die periodenübergreifende Verlustverrechnung nur für das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit vorgesehen ist (Art. 10 Abs. 2 StHG). Der Steuerpflichtige musste sich auf seine Vorkehren behaften lassen **2C_1082/2019**.

Massgebend sind alle in der Periode tatsächlich realisierten Einkünfte und die in ihr angefallenen Aufwendungen. Die steuerpflichtige Person kann weder den Zeitpunkt der Besteuerung wählen noch eine Belastung frei einer Periode zuweisen. Ein Verlust, der 1999 nicht geltend gemacht wurde, konnte deshalb nicht 2003 oder 2004 nachgeholt werden. Das Bundesgericht wandte diese Überlegungen ausdrücklich auch auf die Kantons- und Gemeindesteuer an **2C_87/2015**.

Für die Zuordnung zur Periode gilt das Realisationsprinzip. Nach dem Verwaltungsgericht Glarus ist Einkommen erzielt, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann. Ein Gewinnanteil aus einer Gemeinschaftspraxis war per Bilanzstichtag 31. Dezember 2010 zugeflossen und in der Steuerperiode 2010 zu deklarieren. Er liess sich nicht durch Buchungen in eine spätere Periode verschieben **VG.2013.00087**. Für Abzüge gilt dasselbe. Das Tessiner Steuergericht hob eine Veranlagung auf, weil Liegenschaftsunterhaltskosten nach einer 18-monatigen Nebenkostenabrechnung abgezogen worden waren. Sie mussten auf das Steuerjahr 2021 und den entsprechenden Eigenmietwert umgerechnet werden **80.2023.67**.

Rechtskraft je Periode und Verlustvortrag als Durchbrechung

Jede Steuerperiode wird gesondert veranlagt und erwächst für sich in Rechtskraft. Ist die Veranlagung einer Periode rechtskräftig, kann eine Bilanzkorrektur deren Ergebnis nicht mehr ändern. Vorbehalten bleiben Revision und Nachsteuer. Die Korrektur muss steuerneutral bleiben und wirkt sich nur auf die Eröffnungsbilanz der Folgeperiode aus. Ein bloss buchmässig gebildeter «report de perte» ersetzt keinen tatsächlichen Verlust **2C_911/2013**. Auch eine Rückstellung muss in der Periode gebildet werden, in der das Risiko entstanden ist. Für Klagen aus dem Jahr 2004 konnte 2005 keine neue Rückstellung gebildet werden **2C_911/2013**.

Der Verlustvortrag nach Art. 10 Abs. 2 StHG ist die gesetzliche Durchbrechung des Periodizitätsprinzips. Er ist eng auszulegen. Nach dem Gebot der ungesäumten Verlustverrechnung sind Verluste in der nächstmöglichen Periode zu verrechnen. Eine rechtskräftige, unangefochtene Veranlagung mit positivem Ergebnis schliesst die spätere Geltendmachung eines Verlusts dieser Periode aus, sofern keine Revisionsgründe vorliegen. Das Bundesgericht hält fest, die Bestimmungen für die Staats- und Gemeindesteuern führten zum gleichen Ergebnis **9C_364/2023**. Das Kantonsgericht Basel-Landschaft spricht von Verwirkung: Wer den Verlust nicht im frühestmöglichen Zeitpunkt geltend macht, verliert das Verrechnungsrecht, soweit die Berücksichtigung bei der massgebenden Veranlagung möglich gewesen wäre. Gewinnungskosten sind nur abziehbar, wenn ihnen in derselben Steuerperiode ein damit zusammenhängendes Einkommen

gegenübersteht **810 12 154**.

Keine Zwischenveranlagung ausserhalb der gesetzlichen Tatbestände

Weil Bemessungs- und Steuerperiode zusammenfallen, begründen nur die gesetzlich vorgesehenen Ereignisse eine unterjährige Steuerperiode. Das Kantonsgericht Basel-Landschaft nennt nach kantonalem Recht abschliessend den Tod, den Wegzug aus der Schweiz und den Wegfall der in der Schweiz steuerbaren Werte. Ein Konkurs löst deshalb keine Zwischenveranlagung aus, und der Veranlagung durfte das Einkommen des ganzen Jahres zugrunde gelegt werden. Auch Art. 127 Abs. 2 BV verlangt nach dieser Entscheidung nichts anderes. Eine abweichende Lösung müsste der kantonale Gesetzgeber ausdrücklich vorsehen, wie es Basel-Stadt getan habe **810 08 359**.

Unterjährige Steuerpflicht (Abs. 3)

Auslösende Ereignisse und zeitliche Grenze der Steuerhoheit

Abs. 3 setzt voraus, dass die Steuerpflicht selbst nur während eines Teils des Kalenderjahres besteht. Typische Fälle sind:

- Zuzug aus dem Ausland: Die Steuerpflicht beginnt mit dem Tag der Wohnsitznahme. Besteuert wird das bis Ende Jahr zufließende Einkommen. Das Zürcher Steuerrekursgericht begründet dies damit, dass vor dem Zuzug weder Bund noch Kanton über die Steuerhoheit verfügen **DB.2015.129, ST.2015.159**.
- Wegzug ins Ausland, auch mit späterer neuer beschränkter Anknüpfung. Ein Steuerpflichtiger zog Ende Juni 2017 nach Österreich und nahm am 19. September 2017 eine Erwerbstätigkeit im Thurgau auf. Das Bundesgericht hielt fest, dass in der Zwischenzeit keine Steuerhoheit der Schweiz bestand. Für diese Monate besteht weder ein Anspruch auf ordentliche Veranlagung noch darauf, sie bei der Satzbestimmung zu berücksichtigen. Das Einkommen der neuen beschränkten Steuerpflicht war auf zwölf Monate hochzurechnen, und das war mit dem FZA vereinbar **BGE 149 II 34**.
- Tod: Mit dem Tod eines Ehegatten endet die gemeinsame Steuerpflicht. Die bis dahin erzielten Erträge werden für den Satz auf zwölf Monate umgerechnet **BGE 141 II 318** (zu den beiden Kurzperioden vgl. den Abschnitt zur Ehe).

Die Umrechnung knüpft an die Steuerpflicht der Person an, die veranlagt wird. Das Verwaltungsgericht St. Gallen verweigerte die Hochrechnung bei einer Ehefrau, die das ganze Jahr kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig war. Ihr verstorbener Ehemann habe im Kanton keine Anknüpfung gehabt, und ihre eigene Steuerpflicht sei nicht unterjährig gewesen **B 2013/16**. BGE 141 II 318 betraf ebenfalls die Besteuerung am Nebensteuerdomizil nach dem Tod des Ehemanns. Das Bundesgericht führte dort die Hochrechnung ausdrücklich auf den Tod und das dadurch ausgelöste Ende der gemeinsamen Steuerpflicht zurück **BGE 141 II 318**. Der St. Galler Entscheid ist daher nur mit Zurückhaltung heranzuziehen. Ob der Ehegatte im Kanton subjektiv steuerpflichtig war, ist jeweils konkret zu prüfen.

Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht im internationalen Verhältnis

Am stärksten umstritten war, ob ein Wechsel der Art der Steuerpflicht während des Jahres die Steuerperiode aufteilt, etwa bei Zuzug einer Person, die bereits wegen einer Liegenschaft beschränkt steuerpflichtig ist. Das Kantonsgericht Waadt liess 2023 die Einheitsmethode zu. Weder das DBG noch das harmonisierte Recht schrieben ein System vor, und die Kantone hätten einen Beurteilungsspielraum **fi-2022-0151**. Das Zürcher Merkblatt ZStB 49.3 sieht beim Wechsel von unbeschränkter zu beschränkter Steuerpflicht oder umgekehrt eine ganzjährige Steuerperiode vor und

beruft sich auf die Einheit der Steuerperiode nach Art. 4b StHG **ZStB 49.3**.

Das Bundesgericht hat diese Frage in BGE 152 II 98 entschieden. Ein Steuerpflichtiger war im Januar und Februar 2014 beschränkt und ab März 2014 unbeschränkt steuerpflichtig. Die Steuerperiode ist in diesem Fall zu fragmentieren: Es braucht zwei Verfügungen und zwei getrennte Berechnungen. Eine einzige Jahresveranlagung unter Einbezug aller Schweizer und französischen Einkünfte verletzt Bundesrecht **BGE 152 II 98**. Die Einheit der Steuerperiode sei nicht massgebend, weil dieser Grundsatz nur bei Wohnsitzwechseln innerhalb der Schweiz gilt, also im interkantonalen Verhältnis («puisque il s'applique uniquement en cas de changement de domicile "à l'intérieur de la Suisse" (cf. art. 4b al. 1 LHID), soit dans le cadre de rapports intercantonaux») **BGE 152 II 98**. Im Urteil 9C_416/2024 dehnte das Bundesgericht die Lösung ausdrücklich auf die Kantons- und Gemeindesteuer aus und hob den Waadtländer Entscheid auch insoweit auf **9C_416/2024**. Die gegenteilige kantonale Rechtsprechung und Verwaltungspraxis sind damit bundesrechtlich überholt, soweit sie dem entgegenstehen. Die Aufteilung kann auch die Ehegattenbesteuerung verändern. Im entschiedenen Fall waren die Ehegatten für die ersten zwei Monate getrennt und für die übrigen zehn Monate gemeinsam zu besteuern **BGE 152 II 98**.

Satzbestimmung bei regelmässig fliessenden Einkünften

Besteuert wird nur das während der Steuerpflicht erzielte Einkommen. Der Steuersatz richtet sich aber für regelmässig fliessende Einkünfte nach dem auf zwölf Monate umgerechneten Betrag **Art. 15 StHG**. Das Bundesgericht nennt als Zweck, «ein der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechendes, repräsentatives Jahresergebnis zu ermitteln, das den anwendbaren Steuersatz bestimmt» **BGE 141 II 318**. Ohne Umrechnung entstünde ein Progressionsvorteil, weil die Tarife auf ein ganzes Jahr ausgelegt sind **BGE 141 II 318**. Einen Satz nach dem effektiven Einkommen des ganzen Kalenderjahres gibt es nicht. In der Verweigerung dieser Methode liegt auch keine Diskriminierung **DB.2015.129, ST.2015.159**. Ein Beispiel für die Berechnung: Bei elf Monaten Steuerpflicht rechnete das Steuergericht Basel-Landschaft das Erwerbseinkommen mit dem Faktor 12/11 hoch **154/2004**.

Die Umrechnung setzt voraus, dass die Einkünfte tatsächlich regelmässig sind. Das Tessiner Steuergericht lehnte bei der Quellensteuer eine Hochrechnung ab. Es ging um einen Temporärarbeiter, dessen Einsätze durch arbeitsbedingte Unterbrüche aufgeteilt waren. Annualisiert wird nur, wer während eines Teils des Jahres voll oder annähernd voll arbeitet, nicht wer über das ganze Jahr verteilt teilweise tätig ist **80.2016.260**. Der Entscheid stützt sich auf das Quellensteuerrecht und zieht Art. 40 Abs. 3 DBG nur sinngemäss heran. Der Gedanke lässt sich auf Art. 15 Abs. 3 StHG übertragen.

Nicht regelmässig fliessende Einkünfte

Nicht regelmässig fliessende Einkünfte unterliegen der vollen Jahressteuer, werden aber für den Satz nicht umgerechnet **Art. 15 StHG**. Ob eine Leistung regelmässig ist, richtet sich nach ihrem Rechtsgrund. Das Tessiner Steuergericht geht davon aus, dass Boni grundsätzlich zu den nicht regelmässigen Einkünften gehören. Im konkreten Fall sah der Arbeitsvertrag aber vor, dass der Bonus im ersten Geschäftsjahr pro rata temporis berechnet wird. Bei ganzjähriger Tätigkeit wäre er also proportional höher ausgefallen. Der Bonus galt deshalb als regelmässig und wurde mit dem Lohn hochgerechnet **80.2020.169**. Entscheidend ist demnach, ob die Leistung mit der Dauer der Tätigkeit wächst.

Einmalzahlungen bei Stellenantritt, etwa eine Integrationsentschädigung oder ein Sign-on-Bonus, behandelte das Bundesgericht als nicht regelmässige Einkünfte. Sie wurden nicht pro rata verteilt, sondern ganz dem Kanton zugewiesen, in dem die Pflichtige bei Zufluss wohnte **2C_116/2013**. Der Entscheid betrifft das Quellensteuerregime vor 2021 bei Kantonswechsel. Er stützt sich

noch auf Art. 63 Abs. 3 aStHG.

Eine ähnliche Linie zeigt ein Genfer Fall zur Steuerperiode 2009. Die Pflichtigen waren nach der Pensionierung Ende Juni 2009 nach Schweden gezogen. Neben einem Grundlohn von 27'000 Franken hatten sie eine als Bonus ausgewiesene Abgangsentschädigung von 257'400 Franken erhalten. Die Steuerverwaltung rechnete im Einspracheverfahren nur den Grundlohn für den Satz hoch (steuerbar 27'000 Franken zum Satz von 54'000 Franken). Das Verwaltungsgericht bestätigte, dass die Entschädigung nicht für den Satz auf ein Jahr umgerechnet werden durfte. Sie sei eine freiwillige Pauschalentschädigung bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Die streitige Summe war ein Lohnzusatz und als solcher zu besteuern («La somme litigieuse était un complément de salaire et devait être imposé comme tel.») **ATA/423/2012** Ebenso verneinte es den privilegierten Rentensatz nach Art. 37 DBG, weil die Zahlung keine periodischen Leistungen ersetzte **ATA/423/2012** Der Entscheid erging zu Art. 37 DBG und zum alten Genfer Recht. Art. 15 StHG und die Begriffe der regelmässigen und nicht regelmässigen Einkünfte nennt er nicht. Für Abs. 3 ist er daher nur ein Anwendungsbeispiel dafür, dass einmalige Zahlungen bei Ende der Steuerpflicht nicht annualisiert werden, und keine Auslegung der Norm.

Abzüge und Aufwendungen

Das Gesetz regelt die Abzüge nicht ausdrücklich. Das Bundesgericht wendet die Regel trotzdem an: «Was für die Einkünfte gilt, ist sinngemäss auch bei den Abzügen und Aufwendungen zu beachten, obschon es im Gesetz nicht ausdrücklich angeordnet ist» **2C_84/2008**. Quartals- oder semesterweise fällige Schuldzinsen gelten als regelmässige Abflüsse und sind für den Satz auf ein Jahr umzurechnen. Eine Methode, die strikt auf die Fälligkeit abstellt, lehnte das Gericht ab. Im entschiedenen Fall umfasste die Steuerpflicht nur 54 Tage, und ohne Schuldzinsen ergab sich ein satzbestimmendes Einkommen von über 522'000 Franken. Die Behörde, die jede Anrechnung von Schuldzinsen verweigerte, hatte ihr Ermessen offensichtlich überschritten. Eine feste bundesrechtliche Berechnungsformel gibt es nicht, die Verwaltungspraxis hat aber der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung zu tragen. Für die Staatssteuer galt dasselbe **2C_84/2008**.

Die kantonale Rechtsprechung unterscheidet drei Gruppen:

- Sozialabzüge und betragsmässig begrenzte Pauschalabzüge: Sie werden für das steuerbare Einkommen zeitanteilig und für den Satz voll gewährt. Das Steuergericht Basel-Landschaft liess Fahrkosten-, Berufskosten- und Versicherungsabzüge bei elf Monaten Steuerpflicht zu 11/12 zu und rechnete sie für den Satz mit dem Jahresbetrag **154/2004 155/2004**.
- Nicht regelmässige Aufwendungen: Einkaufsbeiträge in die 2. Säule sind weder Sozialabzüge noch betragsmässig begrenzte regelmässige Abzüge. Sie sind in der tatsächlichen Höhe abziehbar und werden für den Satz nicht umgerechnet **A 2007 56**.
- Stichtagsabhängige Abzüge: Das Kantonsgericht Freiburg gewährt Sozialabzüge bei Zuzug aus dem Ausland anteilig und rechnet sie für den Satz voll an. Die Höhe des kantonalen Kinderabzugs bemisst es aber nach der Leistungsfähigkeit am 31. Dezember, gestützt auf das auf ein Jahr umgerechnete Einkommen. Heiraten Zuziehende im Lauf des Jahres, ist für jeden Ehegatten nach seiner eigenen Pflichtdauer umzurechnen **604 2020 78**.

Die Vorbehalte von Art. 4b und Art. 11 Abs. 3 StHG

Interkantonaler Wohnsitzwechsel: Einheit der Steuerperiode

Bei einem Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz entsteht keine unterjährige Steuerpflicht. Steuerpflichtig ist für die ganze Periode der Kanton, in dem die Person am Ende der Periode wohnt (Art. 4b Abs. 1 StHG) **Art. 4b StHG**. Die Botschaft zur Koordination der

Veranlagungsverfahren beschrieb dies als Grundsatz der Einheit der Steuerperiode: Ein Wechsel des Steuerdomizils soll nicht mehr zu einer Aufspaltung führen **BBI 2000 3898**. Massgebend ist die tatsächliche Lage am 31. Dezember. Ein im Dezember 2020 angemeldeter Umzug von Tessin nach Zug änderte nichts, weil der Lebensmittelpunkt bis Jahresende noch im Tessin lag. Die An- und Abmeldung waren nicht entscheidend **9C_447/2024**.

Die wirtschaftliche Zugehörigkeit zu einem anderen Kanton besteht für die ganze Steuerperiode, auch wenn sie im Lauf des Jahres begründet, verändert oder aufgehoben wird. Der Wert der Vermögensobjekte wird dabei im Verhältnis zur Dauer der Zugehörigkeit gekürzt (Art. 4b Abs. 2 StHG) **Art. 4b StHG**. Das Tessiner Steuergericht besteuerte deshalb einen per 1. Dezember 2014 weggezogenen Selbständigerwerbenden für das ganze Jahr beschränkt im Tessin weiter, weil die Aufgabe der Geschäftstätigkeit dort nicht nachgewiesen war **80.2016.277**. Dass diese Einheit nur interkantonal gilt, folgt aus BGE 152 II 98 (vgl. den Abschnitt zum Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht).

Kapitalleistungen aus Vorsorge

Kapitalleistungen nach Art. 11 Abs. 3 StHG werden für sich allein besteuert und unterliegen stets einer vollen Jahressteuer **Art. 11 StHG**. Örtlich zuständig ist der Kanton, in dem die Person bei Fälligkeit der Leistung wohnt (Art. 4b Abs. 1 Satz 2 StHG) **Art. 4b StHG**. Diese Regel gilt für die Staats- und Gemeindesteuern seit dem 1. Januar 2001. Für die direkte Bundessteuer war bis Ende 2013 dagegen der Wohnsitzkanton am Ende der Steuerperiode zuständig **BGE 142 II 182**. Der Kanton der persönlichen Zugehörigkeit muss den Fälligkeitskanton von sich aus informieren. Seine an die Pflichtigen gerichtete Unzuständigkeitserklärung unterbricht die Verjährung nach Art. 47 Abs. 1 StHG **BGE 142 II 182**.

Der Fälligkeitszeitpunkt bestimmt auch die Steuerperiode. Bei einer Barauszahlung wegen Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit ist im Normalfall auf die Fälligkeit und nicht auf die tatsächliche Auszahlung abzustellen **2C_245/2009**. Mit dem Begriff der Fälligkeit folgt der Gesetzgeber den allgemeinen Realisationsprinzipien. Bei einer Haftpflichtversicherungsleistung für bleibende Nachteile ist deshalb nicht das Unfalldatum massgebend, sondern die Vereinbarung. Fehlt sie, zählt die Mitteilung des Versicherers und subsidiär die Auszahlung **2C_298/2015**. Nach dem Kantonsgericht Freiburg verschiebt eine verfrühte Auszahlung am 27. Dezember 2021 die Besteuerung nicht in das Jahr 2021, wenn das Reglement die Fälligkeit auf den 1. Januar 2022 legt **604 2022 67**.

Vermögenssteuer im unterjährigen Verhältnis

Das Vermögen bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht. Bei unterjähriger Steuerpflicht wird der dem Zeitraum entsprechende Betrag erhoben. Geerbtes Vermögen wird erst ab dem Anfall berücksichtigt (Art. 17 Abs. 1, 3 und 4 StHG) **Art. 17 StHG**. Das Zürcher Steuerrekursgericht kürzte für die Zeit vor dem Erbgang das Vermögen am Periodenende um die geerbten Werte, bewertet im Zeitpunkt des Erbgangs. Eine Veranlagung, die den Nachlass für das ganze Jahr erfasste, widersprach dem Gesetz und rechtfertigte die Wiederherstellung der Einsprachefrist **ST.2009.194**. Bei einem Wegzug unter Beibehaltung von Grundeigentum besteuerte das Zürcher Verwaltungsgericht nach altem kantonalem Recht zwei Zeitabschnitte pro rata temporis: bis zum Wegzug nach dem Stand am Ende der unbeschränkten Steuerpflicht, danach nur das Grundeigentum nach dem Stand am Periodenende **SB.2004.00054**. Bei Erwerb einer ausländischen Liegenschaft im Lauf des Jahres hielt das Bundesgericht die Zürcher Anwendung der Gewichtungsmethode nach Art. 4b Abs. 2 StHG auch im internationalen Verhältnis für nicht willkürlich **2C_187/2020**.

Ehe: Stichtagsprinzip und Tod als Ausnahme

Heirat, Scheidung oder Trennung lösen keine unterjährige Steuerpflicht aus. Für die ganze Periode sind die persönlichen Verhältnisse am 31. Dezember massgebend. Das gilt umfassend für die gemeinsame oder getrennte Besteuerung, den Tarif und die Sozialabzüge **2C_1145/2013**. Seit 2014 ist dies in Art. 18 Abs. 1 und 2 StHG geregelt **Art. 18 StHG**. Das Stichtagsprinzip erstreckt sich aber nicht auf Abzüge, die vom Bestand der Trennung abhängen. Unterhaltsbeiträge sind erst ab der Trennung abziehbar. Leistungen an die Familie während des gemeinsamen Haushalts sind nicht abziehbare Lebenshaltungskosten **2C_87/2016 2C_1145/2013**.

Eine tatsächliche Trennung setzt kumulativ die Aufgabe des gemeinsamen Wohnsitzes und eine getrennte Mittelverwendung voraus. Massgebend war deshalb der Auszug aus der ehelichen Wohnung und nicht das frühere Eheschutzgesuch **2C_707/2018**. Ein vorübergehend weitergeführtes Haushaltskonto stand dagegen einer Trennung ab Jahresbeginn nicht entgegen, weil das Gesamtbild entscheidet **2C_502/2015**.

Getrennte Wohnsitze genügen für sich allein nicht. Das Tessiner Steuergericht rechnete für 2017 das Einkommen einer Steuerpflichtigen, die am 7. Juli 2017 einen in Italien wohnhaften Mann geheiratet hatte, mit dessen Rente zusammen, allerdings nur für die Bestimmung des Steuersatzes. Der Fall zeige offensichtlich einen getrennten Wohnsitz der Ehegatten und keine tatsächliche Trennung («evidentemente come un domicilio separato dei coniugi e non una condizione di separazione di fatto») **80.2018.157**. Die Voraussetzungen der getrennten Besteuerung habe die steuerpflichtige Person zu beweisen. Dass der Ehemann erst ab Februar 2018 in der Tessiner Gemeinde gemeldet war, änderte nichts **80.2018.157**. Das Gericht stützte sich auf Art. 3 Abs. 3 StHG, Art. 9 Abs. 1 DBG und das kantonale Recht, nicht ausdrücklich auf Art. 18 StHG. Im Ergebnis entspricht der Entscheid aber dem Stichtagsprinzip bei Heirat im Lauf des Jahres **80.2018.157**.

Anders liegt es beim Tod eines Ehegatten. Bis zum Todestag werden beide gemeinsam veranlagt, danach der überlebende Ehegatte separat. Art. 15 Abs. 3 StHG gilt sinngemäss (Art. 18 Abs. 3 StHG) **Art. 18 StHG**. Es entstehen zwei unterjährige Steuerpflichten. Erträge nach dem Todestag gehören nicht in die erste Kurzperiode **BGE 141 II 318**. Ein Einkauf in die Pensionskasse nach dem Tod ist voll in der zweiten Kurzperiode des überlebenden Ehegatten abziehbar **PVG 2008 14**.

Selbständige Erwerbstätigkeit: Geschäftsjahr statt Kalenderjahr

Für Selbständigerwerbende ist das Ergebnis des in der Steuerperiode abgeschlossenen Geschäftsjahres massgebend. In jeder Steuerperiode ist ein Abschluss zu erstellen (Art. 16 Abs. 2 und 3 StHG) **Art. 16 StHG**. Das gilt nach dem Bundesgericht auch, wenn das Geschäftsjahr wegen einer neuen Buchhaltungsperiode mehr als zwölf Monate umfasst. Die Behörde handelte aber überspitzt formalistisch, als sie den rechtzeitig geäusserten Wunsch des Pflichtigen, getrennte Abschlüsse einzureichen, nicht als Antrag behandelte. Diese Erwägungen gelten auch für die Staats- und Gemeindesteuern **2C_550/2007**. Fallen zwei Abschlüsse in dieselbe Periode, bilden beide zusammen die Bemessungsgrundlage. Bei ganzjähriger Steuerpflicht findet keine Umrechnung statt **I/1-2012/68, 69 fi-2007-0113**. Eine Kürzung pro rata bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr kennt das St. Galler Recht nicht **B 2004/189**.

Bei unterjähriger Steuerpflicht wird der ordentliche Gewinn eines Geschäftsjahres von mindestens zwölf Monaten für den Satz nicht umgerechnet. Das Genfer Verwaltungsgericht entschied dies nach der Verordnung zur direkten Bundessteuer für eine Tätigkeit, die am 30. September 2001 aufgegeben worden war **ATA/87/2008**. Für das StHG fehlt eine entsprechende ausdrückliche Bestimmung. Wegen des Gleichlaufs mit dem DBG liegt dieselbe Lösung nahe.