

3. Kammer

URTEIL

vom 4. März 2008

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Kantons- und direkte Bundessteuer

1. Am 27. Juli 2005 verstarb ..., die Ehefrau von ..., ... war bis 31. Dezember 2005 als ... angestellt. Er nahm am 20. Dezember 2005 einen Einkauf in die Stiftung Pensions- und Hilfskasse der ... in der Höhe von Fr. 160'000.-- vor. Am 9. Juni 2006 reichte ... die Steuererklärung 2005 ein. Darin deklarierte er für die Steuerperiode 2005 für sich und seine verstorbene Ehefrau ein steuerbares Einkommen von Fr. 32'088.--. Unter den Abzügen figurierte der Einkaufsbeitrag bei der PHK in der Höhe von Fr. 160'000.--. Am 22. Januar 2007 erliess die Steuerverwaltung die definitiven Veranlagungsverfügungen für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer für die Zeit vom 1. Januar bis 27. Juli 2005 (Todestag von ...; Anwendung des Verheiratetentarifs) und die definitiven Veranlagungsverfügungen für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer für die Zeit vom 28. Juli bis 31. Dezember 2005 (Alleinstehendentarif). Der Einkaufsbeitrag in die PHK in der Höhe von Fr. 160'000.-- wurde in den Veranlagungsverfügungen für die Zeit vom 28. Juli bis 31. Dezember 2005 berücksichtigt und vollumfänglich zum Abzug zugelassen. Am 20. Februar 2007 erhob ... Einsprache gegen diese Veranlagungsverfügungen mit dem Antrag, die Steuerfaktoren nicht höher als die Faktoren gemäss Selbstdeklaration 2005 festzulegen. Mit Entscheiden vom 2. Oktober 2007 wies die Steuerverwaltung die Einsprache bezüglich Kantons- und direkte Bundessteuer ab.
2. Dagegen erhob ... am 1. November 2007 Beschwerde an das Verwaltungsgericht mit dem Antrag, die angefochtenen

Einspracheentscheide aufzuheben und das Einkommen für den Zeitraum 1.1. bis 27.7.2005 bei den Kantonssteuern auf Fr. 25'900.-- zum Satz von Fr. 115'900.-- sowie bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 30'100.-- zum Satz von Fr. 123'200.-- und für den Zeitraum 28.7. bis 31.12.2005 bei den Kantonssteuern auf Fr. 3'600.-- zum Satz von Fr. 98'800.-- sowie bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 5'900.-- zum Satz von Fr. 104'200.-- festzusetzen. Sterbe während der Steuerperiode ein Ehegatte, werde gemäss Art. 66 Abs. 3 des kantonalen Steuergesetzes (StG) bzw. Art. 209 Abs. 3 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) die Steuer auf den in diesem Zeitraum erzielten Einkünften erhoben; für die Satzbestimmung würden danach die regelmässig fliessenden Einkünfte auf 12 Monate umgerechnet. Dadurch werde die Steuerbelastung bis zum Tode des Ehegatten klar verschärft, was aber der Gesetzgeber gewollt habe und hinzunehmen sei. Hinsichtlich der Abzüge anerkenne die Steuerverwaltung, dass die gleichen Grundsätze gelten würden wie bei den Einkünften. Vorliegend handle es sich weder um einen ordentlichen Sozialabzug noch um einen im Betrag beschränkten Abzug i. S. von Art. 66 Abs. 4 StG. Vielmehr sei in keinem Gesetz geregelt, wie der zur Diskussion stehende Abzug beim Wegfall eines Ehegatten während der Steuerperiode zu berücksichtigen sei. Beiträge an Vorsorgeeinrichtungen seien grundsätzlich steuerlich voll abzugsfähig (Art. 36 lit. k StG bzw. 33 Abs. 1 lit. e DBG). Ein Abzug nur in einer Teilperiode führe klar zu einem falschen Ergebnis und zur Benachteiligung der Ehegatten; mit dem Tod des Ehegatten ende die Steuerpflicht des anderen Ehegatten nicht.

3. Die kantonale Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung ergänzte und vertiefte sie die bereits in den angefochtenen Entscheiden vorgetragene Argumentation. - Ebenfalls Abweisung der Beschwerde beantragte die Eidgenössische Steuerverwaltung.
4. In einem zweiten Schriftenwechsel hielten die Parteien an ihren Standpunkten fest und ergänzten ihre Argumente.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1. Beschwerdethema ist vorliegend einzig die Frage, ob die Vorinstanz den Einkaufsbeitrag in der Höhe von Fr. 160'000.-- zu Recht nur in den Veranlagungsverfügungen für die Zeit vom 28. Juli bis 31. Dezember 2005 zum Abzug zugelassen hat und diesen Abzug nicht anteilmässig entsprechend der Dauer der unterjährigen Steuerpflichten sowohl in den Veranlagungsverfügungen für die Zeit vom 1. Januar bis 27. Juli 2005 als auch in den Veranlagungsverfügungen für die Zeit vom 28. Juli bis 31. Dezember 2005 berücksichtigt hat.
2. Besteht die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode, wird die Steuer auf den in diesem Zeitraum erzielten Einkünften erhoben. Dabei bestimmt sich der Steuersatz für regelmässig fliessende Einkünfte nach dem auf 12 Monate berechneten Einkommen; nicht regelmässig fliessende Einkünfte werden für die Satzbestimmung nicht umgerechnet (Art. 66 Abs. 3 StG). Beim Tod eines Ehegatten werden die Ehegatten bis zum Todestag gemeinsam besteuert. Der Tod gilt als Beendigung der Steuerpflicht beider Ehegatten und als Beginn der Steuerpflicht des überlebenden Ehegatten (Art. 69 Abs. 3 StG).
Nach dem klaren Gesetzeswortlaut liegt zwingend eine unterjährige Steuerpflicht für beide Ehegatten bis zum Todestag und ab dem Todestag eine unterjährige Steuerpflicht für den überlebenden Ehegatten bis zum Ende der laufenden Steuerperiode vor. Die Einkommenssteuer wird auf den im jeweiligen Zeitraum der unterjährigen Steuerpflicht tatsächlich erzielten Einkünften erhoben (vgl. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 StG). Bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens erfolgt demnach keine Umrechnung der Einkünfte auf zwölf Monate. Bei der Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens ist dagegen zu unterscheiden zwischen den regelmässig und den nicht regelmässig fliessenden Einkünften (vgl. Art. 66 Abs. 3 Satz 2 StG). Was für

die Einkünfte gilt, ist sinngemäss auch bei den Abzügen zu beachten. Die Abzüge sind demnach grundsätzlich in der Höhe zu berücksichtigen, in welcher die entsprechenden Aufwendungen während der unterjährigen Steuerpflicht tatsächlich entstanden sind. Das steuerbare Einkommen wird somit in der Regel nach den Einkünften und abzugsfähigen Aufwendungen bestimmt, die ab dem Beginn der Steuerperiode bis zum Ende der Steuerpflicht oder ab dem Beginn der Steuerpflicht bis zum Ende der Steuerperiode effektiv anfallen.

Ausnahmen sieht das Gesetz bei unterjähriger Steuerpflicht für die Sozialabzüge und die betragsmässig beschränkten Abzüge für regelmässig anfallende Kosten vor; diese werden nur anteilmässig entsprechend der Dauer der Steuerpflicht gewährt. Für die Berechnung des Steuersatzes werden sie aber voll angerechnet (Art. 66 Abs. 4 StG). Daraus ergibt sich e contrario, dass Abzüge, die nicht als Sozialabzüge zu qualifizieren und nicht betragsmässig beschränkt sind, bei der Ermittlung des während der unterjährigen Steuerpflicht erzielten steuerbaren Einkommens vollumfänglich zu berücksichtigen sind. Einkaufsbeiträge in die 2. Säule stellen weder Sozialabzüge noch betragsmässig beschränkte Abzüge für regelmässig anfallende Aufwendungen im Sinne von Art. 66 Abs. 4 StG dar. Sie sind somit bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens in der effektiven Höhe abziehbar (Art. 66 Abs. 4 StG e contrario). Für die Satzbestimmung erfolgt ebenfalls keine Umrechnung, da es sich bei den Einkaufsbeiträgen nicht um regelmässige Aufwendungen handelt.

3. Gleich verhält es sich im Ergebnis bei der direkten Bundessteuer. Besteht die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode, so wird die Steuer auf den in diesem Zeitraum erzielten Einkünften erhoben. Dabei bestimmt sich der Steuersatz für regelmässig fliessende Einkünfte nach dem auf 12 Monate berechneten Einkommen; nicht regelmässig fliessende Einkünfte unterliegen der vollen Jahressteuer, werden aber für die Satzbestimmung nicht in ein Jahreseinkommen umgerechnet (Art. 209 Abs. 3 DBG).

Massgeblich für die Bemessung des steuerbaren Einkommens sind die in der Steuerperiode (Kalenderjahr) tatsächlich erzielten Einkünfte, auch wenn die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode bestanden hat (Art.

2 Abs. 1 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen; VOzB). Die Abzüge nach Art. 212 Abs. 1 und 2 DBG sowie die Sozialabzüge nach Art. 213 DBG werden entsprechend der Dauer der Steuerpflicht gewährt (Art. 2 Abs. 2 VOzB). 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 (Art. 5 Abs. 3 VOzB).

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. Sowohl bis zum Tod des Ehegatten als auch nach dessen Tod liegen somit unterjährige Steuerpflichten vor (Urteil der Bundessteuer-Rekurskommission Zürich vom 11. Juli 2002, in: StE 2003 B 65 Nr. 1 E. 3c). Die Regelung der unterjährigen Steuerpflicht bei Tod eines Ehegatten für die direkte Bundessteuer entspricht damit der Regelung für die Kantonssteuer (Art. 69 Abs. 3 StG). Die Berücksichtigung der Einkünfte und Abzüge in der gemeinsamen Veranlagung der Ehegatten bis zum Todestag und in der separaten Veranlagung des überlebenden Ehegatten ab Todestag bis zum Ende der Steuerperiode erfolgt bei der direkten Bundessteuer nach den gleichen Grundsätzen wie bei der Kantonssteuer (vgl. Art. 209 DBG i.V.m. Art. 2 VOzB). Dementsprechend kann diesbezüglich auf die Ausführungen zur Kantonssteuer verwiesen werden.

4. Vom 1. Januar 2005 bis zum Todestag der Ehefrau des Beschwerdeführers am 27. Juli 2005 bestand eine unterjährige Steuerpflicht der Ehegatten. Danach begann für den Beschwerdeführer am 28. Juli 2005 (bis 31. Dezember 2005) eine neue unterjährige Steuerpflicht (Art. 69 Abs. 3 StG; Art. 5 Abs. 3 VOzB). Der Einkauf in die Pensionskasse erfolgte am 20. Dezember 2005 und somit während der vom 28. Juli bis 31. Dezember 2005 dauernden unterjährigen Steuerpflicht des Beschwerdeführers. Aufgrund des

Einkaufszeitpunkts wurde der Abzug von Fr. 160'000.-- für den Einkauf von der Steuerverwaltung der unterjährigen Steuerpflicht vom 28. Juli bis 31. Dezember 2005 zugewiesen. Die Berücksichtigung des Abzugs von Fr. 160'000.-- in den Veranlagungsverfügungen für die unterjährige Steuerpflicht für die Zeit vom 28. Juli bis 31. Dezember 2005 beruht nicht etwa auf einer Praxis der Steuerverwaltung, sondern wird vom Gesetzgeber so vorgesehen, wie sich aus den vorstehenden Erwägungen ergibt. Dabei erfolgte weder bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens eine Kürzung des Abzugs noch wurde bei der Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens eine Umrechnung des Abzugs vorgenommen; auch beim Steuersatz wurde der gesamte Einkaufsbetrag von Fr. 160000.-- berücksichtigt. Der Abzug wurde demnach in voller Höhe gewährt. Dass er sich nicht voll zugunsten des Beschwerdeführers auswirkte, ist systembedingt und liegt schlicht daran, dass der Beschwerdeführer im Zeitraum seiner alleinigen unterjährigen Steuerpflicht ein massgebendes Einkommen erzielte, das unter dem geltend gemachten und gewährten Abzug lag. Darin liegt weder eine Unbilligkeit noch ein Verstoss gegen das Gleichheitsgebot. Der Beschwerdeführer hätte es einerseits in der Hand gehabt, den freiwilligen Einkauf auf zwei Jahre zu verteilen und so ein Negativeinkommen für seine unterjährige Steuerpflicht zu vermeiden. Andererseits wurde auch die Ehegattenbesteuerung korrekt vorgenommen, erfolgte doch die Einzahlung eben nicht mehr zu Lebzeiten der Ehefrau und konnte damit in dieser unterjährigen Steuerpflicht nicht berücksichtigt werden, während für die folgende unterjährige Steuerpflicht der Beschwerdeführer als Alleinstehender zu besteuern war. Eine Ungleichbehandlung dieser unterschiedlichen Tatbestände verstösst nicht gegen Art. 8 BV, da sie eben gar nicht miteinander vergleichbar sind. Schliesslich ist auch die Berufung des Beschwerdeführers auf die Praxisfestlegung "Gegenwartsbemessung" der Steuerverwaltung unbehelflich, da sich diese nicht mit einmaligen unregelmässigen, sondern mit regelmässig anfallenden Aufwendungen bei der Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens befasst. Das alles führt zur Abweisung der Beschwerde.

5. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten zulasten des Beschwerdeführers.

Demnach erkennt das Gericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Die Gerichtskosten, bestehend

| | |
|-------------------------------|---------------------|
| - aus einer Staatsgebühr von | Fr. 3'000.-- |
| - und den Kanzleiauslagen von | Fr. 219.-- |
| zusammen | <u>Fr. 3'219.--</u> |

gehen zulasten von ... und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.