

Zeitliche Grundlagen

Umrechnung regelmässiger Einkünfte und Aufwendungen zur Berechnung des satzbestimmenden Einkommens

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2/1997 vom 30. Januar 1997

Dauert die Steuerpflicht nicht während der ganzen Steuerperiode an (oder wird wie im vorliegenden Fall eine Zwischenveranlagung wegen Heirat beantragt), so werden für die Bemessung des steuerbaren Einkommens einzig die während der Dauer der Steuerpflicht entstandenen Einkünfte und Aufwendungen berücksichtigt. Für die Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens sind die regelmässig zufließenden Einkünfte bzw. die regelmässig abfließenden Aufwendungen auf ein ganzes Jahr umzurechnen. Semester- oder quartalsweise eingenommene bzw. zu bezahlende Vermögenszinsen stellen regelmässiges Einkommen dar und sind bei der Festsetzung des satzbestimmenden Einkommens umzurechnen.

I. Sachverhalt

1. Die Rekurrentin wurde am 21. August 1992 von ihrem Ehemann geschieden. Infolge dieser Scheidung übernahm sie u.a. die Liegenschaften M.-Strasse 58/60 in Riehen und G.-Strasse 103 in Basel samt den darauf lastenden Grundpfandschulden und Zinsverpflichtungen. Die auf der M.-Strasse 58/60 lastende Schuldsumme von Fr. 1'000'000.– ist mit 4,75% p.a. zu verzinsen, wobei die Hypothekarzinsen vierteljährlich (31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember) zur Zahlung fällig werden; die auf der G.-Strasse 103 lastende Hypothekarschuld von Fr. 2'500'000.– ist jährlich zu 6,75% zu verzinsen, wobei die Zinsen halbjährlich (28. Februar und 31. August) zu bezahlen sind. In bezug auf die G.-Strasse 103 übernahm der geschiedene Ehemann die Verpflichtung zur Zahlung der am 31. August 1992 fällig gewordenen Zinsen.

2. Gestützt auf § 54 Abs. 2 StG verlangte die Rekurrentin bis zum Scheidungsdatum (21. August 1992) mit ihrem geschiedenen Ehemann gemeinsam veranlagt und danach als Alleinstehende besteuert zu werden.

3. Mit Datum vom 16. Juni 1994 stellte die Steuerverwaltung der Rekurrentin die Veranlagung betreffend die Zeit zwischen Scheidungsdatum und 31. Dezember 1992 zu. Aus Praktikabilitätsgründen wurde dabei sowohl für die Steuer- als auch für die Bemessungsperiode auf den Zeitraum vom 1. September bis 31. Dezember 1992 abgestellt. Die in diesem Zeitraum bei der M.-Strasse angefallenen und von der Rekurrentin bezahlten Schuldzinsen wurden für die Satzbestimmung auf ein Jahr umgerechnet und zum Abzug zugelassen. Nicht berücksichtigt wurden für die Steuersatzbestimmung die am 31. August 1992 fällig gewordenen

und vom geschiedenen Ehemann bezahlten Hypothekarzinsen betreffend der G.-Strasse 103.

Gegen die Veranlagung hat die Rekurrentin am 4. Juli 1994 Einsprache erhoben und geltend gemacht, dass zur Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens die gesamten 1992 fällig gewordenen Hypothekarzinsen zu berücksichtigen seien. Mit Entscheid vom 2. Februar 1995 hat die Steuerverwaltung die Einsprache abgewiesen. Im Rahmen einer *reformatio in peius* wurden die bei der Satzbestimmung berücksichtigten Hypothekarzinsen von Fr. 71'250.– auf Fr. 47'500.– gekürzt, was der effektiven Zinsbelastung des Jahres 1992 betreffend der M.-Strasse entspricht; die für die Liegenschaft G.-Strasse bezahlten Hypothekarzinsen wurden für die Bestimmung des satzbestimmenden Einkommens weiterhin nicht berücksichtigt.

4. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 15. Februar 1995/30. März 1995. Die Rekurrentin führt aus, dass lediglich die Höhe des für den Steuersatz massgebenden Einkommens beanstandet werde. Bei der Festsetzung des satzbestimmenden Einkommens seien die gesamten im Jahre 1992 für die Liegenschaften M.-Strasse und G.-Strasse bezahlten Hypothekarzinsen zu berücksichtigen; dadurch ergebe sich ein für den Steuersatz massgebendes Einkommen von Fr. 295'924.–.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 18. Oktober 1995 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen.

6. Mit Replik vom 3. November 1995 und Duplik vom 9. November 1995 haben beide Parteien an ihren Standpunkten festgehalten. Auf ihre Begründungen wird soweit erforderlich in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

II. Entscheidungsgründe

1. Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung insoweit abzuändern, als bei der Veranlagung zu den kantonalen Steuern pro 1992 von einem für den Steuersatz massgebenden Einkommen von Fr. 295'924.– auszugehen sei.

Der Sachverhalt ist soweit unbestritten. Ebenfalls unbestritten ist die Höhe des in Basel und Riehen zu steuernden Einkommens. Gegenstand des vorliegenden Rekurses bildet einzig die Frage, wie die 1992 fällig gewordenen Hypothekarzinsen betreffend den Liegenschaften M.-Strasse und G.-Strasse bei der Steuersatzbestimmung zu berücksichtigen sind.

2. Steuerpflichtige, welche am Ende des Steuerjahres nicht mehr in rechtlich oder tatsächlich ungetrennter Ehe leben, werden gemäss § 54 Abs. 2 StG für das ganze

Jahr nach den für alleinstehende Personen geltenden Vorschriften veranlagt. In Abweichung von dieser Regel können die Steuerpflichtigen indessen verlangen, unter Vorbehalt von § 53 StG bis zum Zeitpunkt der Trennung oder Scheidung zusammen und erst danach als Alleinstehende veranlagt zu werden. Wer – wie die Rekurrentin – von dieser Möglichkeit Gebrauch macht, wird für den der Scheidung oder Trennung bis zum Ende des Steuerjahres folgenden Zeitraum nach den Bestimmungen über Beginn und Ende der Steuerpflicht nach § 53 StG veranlagt. Die Rekurrentin ist demnach seit ihrer Scheidung am 21. August 1992 steuerlich gleich zu behandeln wie eine Person, deren Steuerpflicht auf dieses Datum hin erst beginnt.

3. Beginnt oder endet die Steuerpflicht im Verlaufe des Steuerjahres, so ist gemäss § 53 Abs. 1 StG auf dem regelmässigen Einkommen der Teil einer Jahressteuer zu erheben, welcher der Dauer der Steuerpflicht entspricht; das regelmässige Einkommen ist dabei in das entsprechende Jahreseinkommen umzurechnen. Diese Bestimmung legt fest, dass in den Fällen, in welchen die Steuerpflicht im Laufe des Steuerjahres beginnt, auch die Bemessungsperiode erst dann anfängt. Ob vor Beginn der Steuerpflicht ein regelmässiges Einkommen in gleicher Höhe bereits geflossen ist und wenn ja seit wie lange, ist unerheblich. Um den Steuersatz bestimmen zu können, wird das in dieser Zeit erzielte regelmässige Einkommen in ein Jahreseinkommen umgerechnet (Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, S. 325). Eine gleiche Umrechnung muss auch bei den zum Abzug zugelassenen Aufwendungen vorgenommen werden, sofern sie regelmässig anfallen und für die Einkommenserzielung kausal sind; nur dadurch kann der Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit berücksichtigt werden.

4. Die Rekurrentin ist seit ihrer Scheidung Schuldnerin der auf der M.-Strasse 58/60 lastenden Schuldsumme von Fr. 1'000'000.– und der daraus resultierenden Zinsen. Sie war demnach zur Zahlung der am 30. September und 31. Dezember 1992 fällig gewordenen Zinsen von je Fr. 11'875.– verpflichtet.

Semester- und Quartalszinsen auf Vermögen stellen regelmässiges Einkommen dar, welches bei der Festsetzung des satzbestimmenden Einkommens auf ein Jahreseinkommen umzurechnen sind (Grüninger/Studer, a.a.O., S. 325). Bei dieser Betrachtungsweise muss davon ausgegangen werden, dass auch die alle drei Monate anfallenden Hypothekarzinsen Aufwendungen darstellen, die regelmässig anfallen; sie sind demnach für die Satzbestimmung ebenfalls auf ein Jahr umzurechnen. In Anbetracht der hier massgebenden Steuer- und Bemessungsperiode vom 1. September 1992 bis zum 31. Dezember 1992 sowie der in dieser Zeit fällig gewordenen Hypothekarzinsen für die M.-Strasse von Fr. 23'750.– ergibt sich ein für die Satzbestimmung zu berücksichtigender Hypothekarzinsaufwand von Fr. 71'250.–. Nicht zulässig ist die Vorgehensweise der Steuerverwaltung, wonach für die Satzbestimmung lediglich die maximalen effektiv fällig gewordenen Hypothekarzinsen berücksichtigt werden. Dies würde dem oben beschriebenen Grundsatz widersprechen, wonach nicht auf Sachverhalte abgestellt werden darf, die vor Beginn der Steuerpflicht eingetreten sind.

5. Die Hypothekarzinsen für die auf der G.-Strasse lastende Hypothekarschuld von Fr. 2'500'000.– werden halbjährlich (28. Februar und 31. August) zur Zahlung fällig. Der geschiedene Ehemann der Rekurrentin hat die Verpflichtung zur Zahlung der am 31. August 1992 fällig gewordene Zinsen übernommen.

Nur diejenigen Zinsverpflichtungen sind bei der Berechnung des steuerbaren und des satzbestimmenden Einkommens zu berücksichtigen, zu deren Zahlung der Steuerpflichtige verpflichtet ist. In der vorliegenden Angelegenheit können die per 31. August 1992 fällig gewordenen Hypothekarzinsen betreffend der Liegenschaft an der G.-Strasse nicht berücksichtigt werden, weil eben gerade nicht die Rekurrentin, sondern ihr geschiedener Ehemann sich für diese verpflichtet und diese auch bezahlt hat.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung bei der Festsetzung des satzbestimmenden Einkommens 1992 einerseits zu Recht die am 30. August 1992 fällig gewordenen Hypothekarzinsen betreffend G.-Strasse 103 unberücksichtigt liess, während sie andererseits aber zu Unrecht in bezug auf die Liegenschaft M.-Strasse 58/60 nur Hypothekarzinsen im Umfang von Fr. 47'500.– anstelle von Fr. 71'250.– zum Abzug zuliess. Demnach ist der Rekurs teilweise gutzuheissen, was im Ergebnis auf die Bestätigung der ursprünglichen Veranlagung vom 16. Juni 1994 hinausläuft.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.