

Tribunale federale  
Tribunal federal

{T 0/2}  
2C 84/2008/leb

Urteil vom 18. Februar 2008  
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Merkli, Präsident,  
Bundesrichter Hungerbühler, Müller,  
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien  
Steueramt des Kantons Solothurn,  
Beschwerdeführer,

gegen

X. \_\_\_\_\_ sel.,  
Beschwerdegegnerin,  
vertreten durch ARETA Revisions AG,

Gegenstand  
Staatssteuer und direkte Bundessteuer 2005,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 3. September 2007.

Sachverhalt:

Die Steuerpflichtige X. \_\_\_\_\_ starb am 24. Februar 2005. Sie war Eigentümerin verschiedener Liegenschaften in den Kantonen Solothurn, Zürich und Tessin. Bis zum Todestag (54 Tage) beliefen sich die Mietzinseinnahmen (inkl. Eigenmietwert) für 2005 auf Fr. 89'112.-. Schuldzinsen wurden bis zum Todestag nicht fällig. Am 31. Januar 2007 eröffnete die Veranlagungsbehörde A. \_\_\_\_\_ der Erbin der Verstorbenen (Tochter) die Veranlagung für die Steuerperiode 2005 (unterjährige Steuerpflicht) mit einem steuerpflichtigen Einkommen von Fr. 60'577.- und einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 522'309.- für Bund und Kanton. Für die Berechnung des satzbestimmenden Einkommens rechnete sie die Mietzinseinnahmen für die Zeit vom 1. Januar bis 24. Februar 2005 von Fr. 89'112.- auf ein Jahreseinkommen um. Schuldzinsen blieben sowohl beim steuerbaren als auch beim satzbestimmenden Einkommen unberücksichtigt, da keine Fälligkeiten in die Zeit der Steuerpflicht fielen. Mit Einspracheentscheid vom 16. März 2007 hielt die Veranlagungsbehörde an dieser Berechnung fest.

Mit Urteil vom 3. September 2007 hiess das Steuergericht Rekurs und Beschwerde gut und wies die Sache zu neuer Veranlagung an die Veranlagungsbehörde zurück. Der Auffassung der Veranlagungsbehörde, wonach für die Berechnung des satzbestimmenden Einkommens keine Schuldzinsen (Hypothekarzinsen) zu berücksichtigen seien, folgte das Gericht nicht.

Mit Beschwerde an das Bundesgericht beantragt das Steueramt des Kantons Solothurn, das Urteil des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 3. September 2007 sei aufzuheben und die Sache hinsichtlich der Staatssteuer an die Veranlagungsbehörde zurückzuweisen (vgl. Art. 73 StHG). Hinsichtlich der direkten Bundessteuer sei die Veranlagung gemäss Einspracheentscheid zu bestätigen. Streitig ist einzig noch die Berechnung des satzbestimmenden Einkommens.

Das Bundesgericht beurteilt die Sache gestützt auf die eingereichten Akten.

Erwägungen:

1.

1.1 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 zwölf Monate berechneten Einkommen. Nicht regelmässig fliessende Einkünfte unterliegen einer separaten Jahressteuer und werden auch bei der Steuersatzbestimmung nicht auf ein Jahreseinkommen umgerechnet (Art. 209 Abs. 3 DBG).

Was für die Einkünfte gilt, ist sinngemäss auch bei den Abzügen und Aufwendungen zu beachten, obschon es im Gesetz nicht ausdrücklich angeordnet ist (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 19 zu Art. 209 DBG). Im Prinzip sind nur die während der Dauer der Steuerpflicht angefallenen Aufwendungen bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens zu berücksichtigen. Eine Umrechnung findet aber teilweise für die Bestimmung des Steuersatzes statt. Dabei wird zwischen den regelmässig und den nicht regelmässig anfallenden Aufwendungen sowie den pauschalierten Abzügen unterschieden. Quartals- oder semesterweise fällig werdende Schuldzinsen gelten als regelmässige Vermögensabflüsse. Sie werden daher für den Steuersatz auf ein volles Jahresbetreffnis umgerechnet (Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 21 f. zu Art. 209 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl. 2006, N 22 zu § 49; Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Aufl. 2004, N 22 zu § 58).

1.2 Der Beschwerdeführer hat gestützt auf die vorerwähnten Zitate sowie das Urteil der Bundessteuerrekurskommission des Kantons Zürich vom 29. November 2001 (StE 2002 B 65.12 Nr. 1) geschlossen, dass Hypothekarzinsen satzbestimmend nur insoweit zu berücksichtigen sind, als sie während der Dauer der Steuerpflicht fällig geworden sind. Dieser Auffassung kann für den vorliegenden Fall nicht gefolgt werden.

Bei der Postnumerandobesteuerung mit einjähriger Gegenwartsbemessung gemäss Art. 41 DBG, wie sie heute in allen Kantonen gilt, wird für die Einkommensermittlung auf das im Kalenderjahr effektiv erzielte Einkommen abgestellt. Veränderungen bei den Bemessungsfaktoren können im Rahmen der laufenden Veranlagung unmittelbar berücksichtigt werden. Eine Umrechnung der Einkünfte auf ein Jahreseinkommen, wie sie bei der früheren Pränumerandobesteuerung bei unterjähriger Steuerpflicht nötig war, entfällt daher. Eine Umrechnung des Einkommens auf ein Jahreseinkommen findet nur noch bei der Satzbestimmung statt (Art. 41 in Verbindung mit Art. 209 Abs. 3 DBG). Insoweit ist noch immer auf das mutmassliche (hypothetische) Jahreseinkommen abzustellen.

Diese Umrechnung soll zu einem Resultat führen, das den wirklichen Verhältnissen möglichst nahe kommt. Das entsprach bereits unter der Herrschaft des Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) bei der Umrechnung des Einkommens auf ein Jahreseinkommen (z.B. nach Art. 41 Abs. 4 BdBSt) der konstanten Praxis (vgl. Ernst Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer, 2. Aufl. 1982, N 13 ff. zu Art. 41 BdBSt) und muss als Grundsatz auch bei der Berechnung des hypothetischen Einkommens nach Art. 209 Abs. 3 DBG beachtet werden.

Eine strikt auf die Fälligkeit abstellende Ordnung für die Berechnung des hypothetischen Jahreseinkommens ist daher abzulehnen, wenn sich zeigt, dass sie aus systematischen Gründen zu keinem richtigen, d.h. der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angepassten Ergebnis führen kann. Mit einem "Billigkeitsentscheid" hat das, entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers, nichts zu tun.

1.3 Die Frage, welche Schuldzinsen als regelmässige Vermögensabflüsse anzusehen sind, kann hier offen bleiben. Vorliegend ergibt sich bereits aus der erheblichen Differenz zwischen den satzbestimmenden Einkommen der Vorjahre einerseits und demjenigen für das Jahr 2005 andererseits, dass von einem repräsentativen Jahresergebnis keine Rede sein kann. In den Jahren 2001 bis 2004 wurde die Steuerpflichtige auf der Grundlage von satzbestimmenden Einkommen von Fr. 59'300.–, Fr. 92'100.–, Fr. 109'400.– und Fr. 49'200.– veranlagt. Es ist offensichtlich, dass ein satzbestimmendes Einkommen von Fr. 522'309.– für das Jahr 2005 (bei im Wesentlichen unveränderten Verhältnissen) der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht entsprechen kann. Gemäss dem öffentlichen Inventar waren per Todestag Grundpfandschulden im Gesamtbetrag von Fr. 9'877'030.10 ausstehend. Die Tatsache, dass während der Steuerpflicht keine Fälligkeiten für die Schuldzinsen entstanden sind, ist allein darauf zurückzuführen, dass die Steuerpflicht nur 54 Tage dauerte. Die Bemessung des mutmasslichen Jahreseinkommens nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kann aber nicht von solchen Umständen abhängen. Es steht auch fest, dass die Schuldzinsen bei fortdauernder Steuerpflicht fällig geworden wären. Gemäss dem öffentlichen Inventar belaufen sich die Marchzinsen per Todestag denn auch auf über Fr. 50'000.–.

1.4 Wenn daher die Veranlagungsbehörde im vorliegenden Fall für die Berechnung des satzbestimmenden Ein-

kommens jegliche Schuldzinsenanrechnung verweigerte, hat sie ihr Ermessen offensichtlich überschritten und damit Bundesrecht verletzt. Dies hat die Vorinstanz zu Recht gerügt und die Sache zur Neuvornahme der Veranlagung an die Einsprachebehörde zurückgewiesen. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers musste das Steuergericht nicht verbindlich vorschreiben, in welcher Art das satzbestimmende Einkommen unter Berücksichtigung der Schuldzinsen zu berechnen sei. Eine Bundesrechtsregel, wie das mutmassliche (hypothetische) Jahreseinkommen zu berechnen sei, existiert nicht. Es ist daher Sache der Verwaltungspraxis, im Rahmen des ihr zustehenden Ermessens die für die angemessene Berücksichtigung der Schuldzinsen nötigen Gesichtspunkte zu beachten.

2.

Für die Staatssteuer ergibt sich keine abweichende Beurteilung. In § 74 Abs. 4 des Steuergesetzes des Kantons Solothurn (StG) heisst es ausdrücklich: "Für die Abzüge gilt Absatz 3 sinngemäss". Bei der Festsetzung des satzbestimmenden Einkommens ist auch hier der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung zu tragen.

3.

Die Beschwerde ist offensichtlich unbegründet und im vereinfachten Verfahren nach Art. 109 BGG zu erledigen. Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind dem Kanton aufzuerlegen. Der Ausschlussgrund des Art. 66 Abs. 4 BGG kommt hier nicht zum Tragen, da es um die Vermögensinteressen des Kantons geht.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 1'500.– werden dem Kanton Solothurn auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Parteien, dem Kantonalen Steuergericht Solothurn und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 18. Februar 2008

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung

des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Merkli Wyssmann