

Abendveranstaltung der Treuhand Kammer Sektion Zürich

12. Januar 2016

Aktuelles aus dem Zürcher Steuerwesen

Leitsätze der Entscheide der Rechtsmittelinstanzen und Praxisfestlegungen basieren auf der Arbeit der Kommission Rechtsetzung, der Fachkommission Steuerrecht und der Dienstabteilung Recht des Kantonalen Steueramtes Zürich sowie der Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern der schweizerischen Steuerkonferenz.

Für die Praxis sind die Entscheide im Volltext massgebend (www.strgzh.ch; www.vgrzh.ch; www.bger.ch).

Jürg B. Altorfer
Dr.oec.publ.
Konsulent Unternehmenssteuern, Kantonales Steueramt Zürich
Vorsitzender Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern der SSK
Mitglied der Arbeitsgruppe für Finanz- und Fiskalfragen der KdK

Inhalt

1	Organisatorisches im Kantonalen Steueramt Zürich.....	3
1.1	Organisation	3
1.2	Personelles	3
1.3	Zusammenarbeit mit den Gemeinden	3
1.4	Rückerstattung der Verrechnungssteuer	3
2	Hinweise zum allgemeinen Steuerrecht – Einkommenssteuer, Abzüge	3
2.1	Berufsauslagen: Änderung der ExpaV.....	3
2.2	Berufsauslagen: Arbeitszimmer	3
2.3	Berufsauslagen: Umzugskosten	4
2.4	Elterntarif bei alternierender Obhut.....	4
3	Vermögensertrag	4
3.1	Anwaltskosten bei güterrechtlicher Auseinandersetzung.....	4
3.2	Kapitalgewinn aus Aktienverkauf; Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	5
3.3	Negativzinsen	5
4	Verfahrensrecht	6
4.1	Ermesseneinschätzung; Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit	6
4.2	Verbindlichkeit von Vorbescheiden.....	6
5	Liegenschaften	6
6	Vorsorge	7
6.1	Kapitalbezug nach Wiedereinkauf infolge Scheidung.....	7
6.2	Einkauf und Kapitalbezug aus verschiedenen Vorsorgeplänen.....	7
7	Unternehmenssteuerrecht	7
7.1	Neues Rechnungslegungsrecht: Schwankungsreserven.....	7
7.2	Neues Rechnungslegungsrecht: Rückkauf eigener Aktien	7
7.3	Rückstellung für Steuern auf Korrekturen.....	8
7.4	Vorjahresverlustverrechnung	9
7.5	Ort der tatsächlichen Verwaltung einer Vermögensverwaltungsgesellschaft	9
8	Interkantonales und Internationales Steuerrecht	9
8.1	Deutsche GmbH & Co. KG	9
8.2	Verlegung von inländischen Geschäftsverlusten in das Ausland.....	10
8.3	Interkantonale Besteuerung von Ehegatten bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit.....	10
8.4	Internationale Ausscheidung von Unterhaltsbeiträgen	10
8.5	Internationale Ausscheidung von Beiträgen an die Säule 3a	11
9	Grundsteuern	11
10	Ausblick	11
10.1	Unternehmenssteuerreform III.....	11
10.2	BEPS	11

1 Organisatorisches im Kantonalen Steueramt Zürich

1.1 Organisation

http://www.steuernamt.zh.ch/internet/finanzdirektion/ksta/de/ueber_uns/organisation.html

und

Verordnung des Regierungsrats über die Organisation des kantonalen Steueramts vom 17.12.2008, Stand 1. Januar 2014 (ZStB 30/103).

1.2 Personelles

1.3 Zusammenarbeit mit den Gemeinden

Richtlinien der Regierungspolitik 2015 – 2019:

Legislaturziel 10.2:

Neue Technologie ermöglicht eine verantwortungsvolle Datennutzung zur Vereinfachung der Verwaltungstätigkeit, zur Entlastung der Wirtschaft und für mehr Transparenz zugunsten der Zivilgesellschaft

Massnahmen: RRZ 10. 2 d:

Vermehrte Möglichkeiten der elektronischen Übermittlung von steuerlich relevanten Daten prüfen und umsetzen. Mit den Gemeinden eine einheitliche IT-Plattform für sämtliche Prozesse im Steuerbereich anstreben.

1.4 Rückerstattung der Verrechnungssteuer

RRB Nr. 1091/2015 – Verordnung über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer (Änderung vom 18. November 2015)

Medienmitteilung unter: http://www.rr.zh.ch/internet/regierungsrat/de/aktuell.newsextern.-internet-de-aktuell-news-medienmitteilungen-2015-vst_verordnungsaenderung.html

2 Hinweise zum allgemeinen Steuerrecht – Einkommenssteuer, Abzüge

2.1 Berufsauslagen: Änderung der ExpaV

Verordnung des EFD vom 3. Oktober 2000 über den Abzug besonderer Berufskosten von Expatriates bei der direkten Bundessteuer (ExpaV, SR 642.118.3), Stand 9. Januar 2015, in Kraft ab 1.1.2016.

2.2 Berufsauslagen: Arbeitszimmer

Ein Abzug für ein privates Arbeitszimmer kann nur gewährt werden, wenn der Pflichtige regelmässig einen wesentlichen Teil seiner beruflichen Arbeit zu Hause erledigen muss. Ein partiell arbeitsunfähiger Anwalt kann keinen Abzug für ein Arbeitszimmer geltend machen, wenn er

aus gesundheitlichen Gründen nicht gezwungen ist, von zu Hause aus zu arbeiten. Die Tatsache allein, dass er aufgrund seiner partiellen Arbeitsunfähigkeit nicht verpflichtet ist, immer im Büro zu sein, berechtigt ihn nicht zum Abzug der Kosten für ein privates Arbeitszimmer.

BGer 4.3.2015 (2C_693/2014; 2C_694/2014).

2.3 Berufsauslagen: Umzugskosten

Umzugskosten stellen in der Regel private Lebenshaltungskosten dar, die nicht zum Abzug zugelassen werden, selbst wenn die Wohnsitzverlegung unmittelbare Folge eines Stellenwechsels darstellt. Beahlt der Arbeitgeber die Kosten des Umzugs bzw. übernimmt er diesen unentgeltlich, so empfängt der Arbeitnehmer einen steuerbaren geldwerten Vorteil, weshalb in diesem Umfang Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit vorliegt. Die Umzugskosten können nur ausnahmsweise als Berufskosten in Abzug gebracht werden, so für den Fall, dass der Arbeitgeber während eines bestehenden Arbeitsverhältnisses aus betrieblichen Gründen einen Wohnungswechsel verlangt und dafür die Kosten übernimmt.

BGer 15.1.2015 (2C_592/2014, 2C_593/2014).

Vgl. dazu auch Hinweise zur Einschätzungspraxis (http://www.steuern.ch/internet/finanzdirektion/ksta/de/aktuell/mitteilungen/amtsmitteilungen_2012/berufsauslagen_umzugskosten.html):

2.4 Elterntarif bei alternierender Obhut

Haben die Eltern vereinbart, dass das unter ihrer gemeinsamen elterlichen Sorge stehende Kind je im gleichen Ausmass von ihnen betreut wird, hat nicht der Elternteil mit dem höheren Einkommen Anspruch auf den Verheiratetentarif, sondern derjenige mit dem niedrigeren Einkommen. Der Elternteil mit dem kleineren Einkommen trägt bei dieser Konstellation die proportional höhere Last, womit er den Unterhalt zur Hauptsache bestreitet.

BGer 7.8.2015 (2C_534/2014).

Widerspruch zu Kreisschreiben ESTV KS 2010 Nr. 30 EStV, nach welchem der Eltern- bzw. Verheiratetentarif dem Elternteil mit dem höheren Einkommen zukommt.

Anpassung Weisung der Finanzdirektion über Sozialabzüge und Steuertarife (ZStB Nr. 20/004) und Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die Gewährung von Sozialabzügen und die Anwendung der Steuertarife bei Familien (ZStB Nr. 20/012) pendent.

3 Vermögensertrag

3.1 Anwaltskosten bei güterrechtlicher Auseinandersetzung

Anwaltskosten, die im Zusammenhang mit einer güterrechtlichen Auseinandersetzung entstanden sind, können weder als Gewinnungskosten noch als Vermögensverwaltungskosten in Abzug gebracht werden.

Beim Vermögensanfall aus güterrechtlicher Auseinandersetzung handelt es sich nicht um einen Zufluss von Vermögen, sondern es handelt sich um eine blosser "Umschichtung" der Vermögenswerte. Liegt kein Einkommenszufluss vor, so kann es auch keine Gewinnungskosten geben.

Eine güterrechtliche Auseinandersetzung stellt keine Vermögensverwaltung dar. Zentrales Element der güterrechtlichen Auseinandersetzung ist die rechnerische Umlagerung des Ver-

mögens, in der Regel im Hinblick auf die Teilung des Vermögens, währenddem es bei der Vermögensverwaltung um den Erhalt und die gewinnbringende Anlage des Vermögens geht. VGer 28.1.2015 (SB.2014.00099).

3.2 Kapitalgewinn aus Aktienverkauf; Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit

Der Begriff des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ist weit zu interpretieren. Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit liegt bereits dann vor, wenn zwischen der unselbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen und der Gegenleistung, welche der Pflichtige erhält, ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Entweder ist der Einkommenszufluss die Gegenleistung für die bereits erbrachte unselbständige Erwerbstätigkeit oder der Pflichtige erhält die Gegenleistung im Voraus für eine zu erbringende unselbständige Erwerbstätigkeit. Wird die Gegenleistung pränumerando in einer Weise ausbezahlt, dass die erste Tranche vor Antritt der Arbeitsstelle und die weiteren Tranchen nach Antritt zur Auszahlung gelangen, so handelt es sich dabei in wirtschaftlicher Hinsicht um eine Kombination eines Antrittsgeldes und von Treueprämien. Die Gegenleistung muss nicht zwingend vom zivilrechtlichen Arbeitgeber ausbezahlt werden, sie kann auch von einem Dritten, etwa einer Mutter- oder Tochtergesellschaft des zivilrechtlichen Arbeitgebers geleistet werden.

Verkaufen die Partner die Aktien ihrer personenbezogenen Aktiengesellschaft an eine Käufergesellschaft, welche zur Mutter des Kaufobjekts wird und vereinbaren sie, dass sie weiterhin für das Kaufobjekt unselbständig erwerbstätig sein werden und dass der Kaufpreis in Tranchen entrichtet wird, wobei die erste Tranche mit Abschluss des Kaufvertrags fällig wird und die übrigen Tranchen in regelmässigen Abständen in den folgenden drei Jahren zu bezahlen sind, so gilt in Bezug auf die steuerliche Qualifikation folgendes: Die Zahlung des vereinbarten Kaufpreises ist nicht für die Eigentumsübertragung an den Aktien erfolgt, sondern als Entschädigung für die zukünftig zu leistende Arbeit des Veräusserers als unselbständig Erwerbender der Gesellschaft. Es liegt somit kein privater Kapitalgewinn, sondern Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit vor.

BGer 3.4.2015 (2C_618/2014, 2C_619/2014).

Weitere Entscheide zum Thema:

- VGer Zürich 27. August 2003, StE 2004 B 26.3 Nr. 5;
- BGer 24.1.2005 (2A.549/2004);
- Steuerrekursgericht Zürich 4.2.2011 (1 DB.2010.235);
- Steuerrekursgericht Zürich 29.6.2011 (1 ST.2010.311);
- BGer 24.1.2015 (2A.549/204)

3.3 Negativzinsen

Negativzinsen auf Guthaben des Privatvermögens stellen keine abzugsfähigen Schuldzinsen nach § 31 Abs. 1 lit. a StG-ZH bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG dar, da der Zahlung keine Geldschuld der steuerpflichtigen Personen gegenüber der Bank, sondern ein Guthaben bei der Bank zugrunde liegt. Sie sind jedoch als Vermögensverwaltungskosten für bewegliches Privatvermögen nach § 30 Abs. 1 StG bzw. Art. 32 Abs. 1 DBG abzugsfähig.

Bei juristischen Personen stellen Negativzinsen für die Berechnung des Beteiligungsabzugs keinen Finanzierungsaufwand dar, da dieser nur Aufwendungen für Fremdkapital bzw. Verbindlichkeiten betrifft. Negativzinsen sind hingegen Aufwendungen für Aktiven bzw. Aktivkonten (Giralgeldkonten in CHF). Als Verwaltungskosten sind sie nur dann zu berücksichtigen, wenn

anstelle der Pauschale von 5% die effektiven Verwaltungskosten für die Berechnung des Beteiligungsabzugs herangezogen werden. Da es sich um Kosten handelt, welche nicht die Beteiligungen sondern Giralgeldkonten betreffen, sind sie nur dann für die Berechnung des Beteiligungsabzugs zu berücksichtigen, wenn der gesamte effektive Verwaltungsaufwand quotenmässig nach Gewinnsteuerwerten auf die verschiedenen Aktiven verteilt wird.

4 Verfahrensrecht

4.1 Ermesseneinschätzung; Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit

Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessenstaxation ist insofern umfassend zu führen, als er den gesamten von der Schätzung betroffenen Einkommensteil beinhalten muss. Die Steuerbehörde ist nämlich in den Stand zu versetzen, dass sie aufgrund der Begründung und der eingereichten Unterlagen ohne weiteres feststellen kann, dass die Ermessenseinschätzung offensichtlich unrichtig ist. Wenn die Steuerbehörden Unterlagen nachfordern müssen, ist der Unrichtigkeitsnachweis gescheitert.

Die Untersuchungspflicht der Steuerbehörden lebt erst wieder auf, wenn die eingereichten Unterlagen und angebotenen Beweismittel tatsächlich geeignet sind, die bestehende Ungewissheit über die Steuerfaktoren zu beseitigen. Ausserdem muss der Pflichtige die versäumten Verfahrenspflichten auch materiell nachholen.

BGer 9.1.2015 (2C_568/2014).

4.2 Verbindlichkeit von Vorbescheiden

Der Vorbescheid ist gesetzlich nicht vorgesehen, weshalb auch keine ausdrückliche Gesetzesbestimmung über die Zuständigkeit besteht. Weil die Eidgenössische Steuerverwaltung selber nicht Veranlagungsbehörde ist, ist sie nicht zuständig zum Erlass einer Feststellungsverfügung über konkrete Steuerfolgen. Aus dem gleichen Grund hat die Eidgenössische Steuerverwaltung auch keine Befugnis zur verbindlichen Feststellung in Bezug auf die steuerliche Behandlung von geplanten Sachverhalten im Sinne eines Rulings. Zuständig für den Erlass eines Rulings ist allein die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer. Der eidgenössischen Steuerverwaltung kommt auch keine parallele Kompetenz zu. Die Meinungsäusserung der Eidgenössischen Steuerverwaltung bezweckt, die Pflichtigen und die kantonalen Vollzugsbehörden über die Rechtsauffassung der Aufsichtsbehörde zu informieren.

BGer 24.8.2015 (2C_529/2014 und 2C_807/2014).

5 Liegenschaften

6 Vorsorge

6.1 Kapitalbezug nach Wiedereinkauf infolge Scheidung

Gemäss Art. 79b Abs. 4 BVG sind Wiedereinkäufe im Falle der Ehescheidung oder gerichtlichen Auflösung einer eingetragenen Partnerschaft nach Art. 22c FZG von der in Abs. 3 genannten Begrenzung (3-Jahressperrfrist) ausgenommen. Ein dem Einkauf nachfolgender Kapitalbezug innert weniger als 3 Jahren führt deshalb nicht zur Aufrechnung des Einkaufs.

Dabei kann nicht verlangt werden, dass der Einkauf zur Schliessung von scheidungsbedingten Lücken zeitnah zur Scheidung erfolgt. Auch wenn die Scheidung oder Auflösung lange zurück liegt und der Pflichtige - etwa aufgrund der finanziellen Folgen der Scheidung - die Wiedereinkäufe erst Jahre später vornimmt, liegt im Allgemeinen keine missbräuchliche Vorgehensweise vor (keine Steuerumgehung), welche eine Aufrechnung des Einkaufs rechtfertigen würde.

StRG 10.7.2014 (1 DB.2014.70; 1 ST.2014.82).

6.2 Einkauf und Kapitalbezug aus verschiedenen Vorsorgeplänen

Das Vorsorgekapital bildet eine Einheit und muss gesamtheitlich betrachtet werden, auch wenn mehrere Vorsorgeverhältnisse bestehen. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist für die Anwendung von Art. 79b Abs. 3 BVG unter steuerlichen Gesichtspunkten eine konsolidierte Betrachtungsweise über alle bestehenden Vorsorgeverhältnisse des Pflichtigen massgebend. Somit fällt auch ein Einkauf in die Grundversicherung gefolgt von einem Kapitalbezug aus der überobligatorischen Vorsorge unter die Sperrfrist.

Es wäre aus Gründen der Gleichbehandlung nur schwer einzusehen und mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip kaum vereinbar, wenn einem BVG-Versicherten mit Zugang zu mehreren Vorsorgeeinrichtungen das mit erheblichen Steuerersparnissen verbundene Verschieben von Geldern in die zweite Säule und deren Rückführung innert kurzer Frist möglich sein sollte, während dasselbe Vorgehen den Versicherten verwehrt bliebe, die nur einer Vorsorgeeinrichtung angeschlossen sind.

BGer 15.1.2015 (2C_488/2014).

7 Unternehmenssteuerrecht

7.1 Neues Rechnungslegungsrecht: Schwankungsreserven

Rückstellungen sind geschäftsmässig begründet, wenn handelsrechtlich eine Passivierungspflicht besteht. Soweit handelsrechtlich keine Passivierungspflicht besteht, liegt steuerlich eine grundsätzlich nicht zulässige Bildung von stillen Reserven vor.

Die Bildung Schwankungsreserven gemäss Art. 960b Abs. 2 OR ist handelsrechtlich nicht erforderlich und damit steuerlich geschäftsmässig unbegründet.

Kommission Rechtsetzung 24.6.2015.

Vgl. dazu auch RRB Nr. 281/2015.

7.2 Neues Rechnungslegungsrecht: Rückkauf eigener Aktien

Der nach Artikel 959a Absatz 2 Ziffer 3 Buchstabe e OR notwendige Ausweis der eigenen Kapitalanteile kann als Minusposten unter den gesetzlichen Kapitalreserven erfolgen, wobei nur der Ausweis unter den gesetzlichen Kapitalreserven bewirkt, dass bei einer Vernichtung der Anteile oder bei einem Fristenablauf gemäss Artikel 4a VStG sich weder Einkommens- noch Verrechnungssteuerfolgen ergeben. Zurückgekaufte eigene Kapitalanteile, die innerhalb der Fristen

gemäss Artikel 4a VStG weiterveräussert werden, verändern den Minusposten für eigene Kapitalanteile, nicht aber den Bestand der Reserven aus Kapitaleinlagen. Werden eigene Kapitalanteile nicht innerhalb der Frist nach Artikel 4a VStG weiterveräussert, erfolgt die Besteuerung aufgrund des Ausweises der eigenen Kapitalanteile als Minusposten im Zeitpunkt des Erwerbs unter den Gewinn- oder den Kapitalreserven.

Für eigene Kapitalanteile, die vor dem 1. Januar 2011 zurückgekauft wurden, wird auf den Ausweis der gesonderten Reserven für eigene Aktien in der Handelsbilanz 2011 bzw. 2010/2011 abgestellt.

Bestehende Reserven für eigene Aktien gemäss Artikel 659a Absatz 2 OR, welche zu Lasten der Reserven aus Kapitaleinlagen gebildet wurden, können im Zeitpunkt der Umstellung auf die neue Rechnungslegung gemäss Artikel 957 ff OR ohne Steuerfolgen auf das gesonderte Konto für Reserven aus Kapitaleinlagen unter den gesetzlichen Kapitalreserven gebucht werden.

ESTV Kreisschreiben 29a/2015.

Ausweis eigener Aktien gemäss neuem Rechnungslegungsrecht unter steuerlichen Gesichtspunkten: Absprache EXPERTSuisse – ESTV pendent.

7.3 Rückstellung für Steuern auf Korrekturen

Gemäss Urteil des Bundesgerichts 2C_1218/2013 vom 19. Dezember 2014 ist bei einer Gewinnaufrechnung die Steuerrückstellung grundsätzlich in der von der Gewinnaufrechnung betroffenen Steuerperiode (Periode n) im Umfang der sich aus der Gewinnaufrechnung ergebenden Steuerfolgen zu erhöhen. Da die handelsrechtliche Jahresrechnung dieser Steuerperiode (Periode n) bereits abgeschlossen ist, kann eine solche Rückstellungserhöhung nur in der Steuerbilanz vorgenommen werden (Abzug des sich aus der Gewinnaufrechnung ergebenden Steueraufwands beim steuerbaren Gewinn der Periode n und im gleichen Umfang Verringerung des steuerbaren Kapitals, Bildung einer sogenannten Negativreserve).

Handelsrechtlich kann der sich aus der Gewinnaufrechnung ergebende Steueraufwand erst in einem der folgenden Geschäftsjahre als Aufwand verbucht werden (entweder im Jahr der Zahlung [z. B. Periode n+2] oder, falls der Jahresabschluss des der Zahlung vorangehenden Geschäftsjahres [Periode n+1] noch offen ist, durch Bildung einer entsprechenden Rückstellung in der handelsrechtlichen Jahresrechnung dieser Periode [n+1]). Dieser in der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung ausgewiesene Steueraufwand der Periode n+1 bzw. n+2 ist steuerlich nicht abzugsfähig, soweit er bereits den steuerbaren Gewinn der von der Gewinnaufrechnung betroffenen Steuerperiode (Periode n) reduziert hat. In der Periode der handelsrechtlichen Verbuchung muss steuerlich somit eine entsprechende Aufrechnung zum Saldo der Erfolgsrechnung vorgenommen werden.

Aus Gründen der Verfahrensökonomie wird die Steuerrückstellung in der Steuerbilanz der von der Gewinnaufrechnung betroffenen Steuerperiode (Periode n) nur erhöht, wenn die steuerpflichtige Gesellschaft dies beantragt. Damit in diesem Fall ein zweifacher Abzug ausgeschlossen werden kann, hat die steuerpflichtige Gesellschaft mit dem Antrag mitzuteilen, ob sie die sich aus der Gewinnaufrechnung ergebenden Steuerfolgen im Geschäftsjahr der Zahlung (z. B. Periode n+2) oder, falls der Jahresabschluss des vorangehenden Geschäftsjahres (Periode n+1) noch offen ist, durch Bildung einer Rückstellung in der handelsrechtlichen Jahresrechnung dieser vorangehenden Periode (Periode n+1), als Aufwand verbuchen wird. Stellt die steuerpflichtige Gesellschaft keinen Antrag auf Erhöhung der Steuerrückstellung in der Steuerbilanz der von der Gewinnaufrechnung betroffenen Steuerperiode (Periode n), wird der sich aus der Gewinnaufrechnung ergebende Steueraufwand im Jahr der Zahlung (z. B. Periode n+2) bzw., bei Verbuchung einer Rückstellung, im vorangehenden Geschäftsjahr (Periode n+1), als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt. Es ergibt sich dann keine Differenz zwischen Steuer- und Handelsbilanz.

Merkblatt des kantonalen Steueramtes zur Berechnung der Rücklage für Forschungs- und Entwicklungsaufträge und der Rückstellung für Steuern (ZStB Nr. 18/151).

7.4 Vorjahresverlustverrechnung

Die maximale Zeitspanne für die Verrechnung von Vorjahresverlusten gemäss § 70 StG-ZH entspricht 84 Monaten.

Abschnitt C des Merkblattes über die Grundsätze der einjährigen Gegenwartsbemessung juristischer Personen vom 5. April 2007 (ZStB Nr. 27/001) steht in Zusammenhang mit § 83 Abs. 2 StG-ZH und insbesondere § 83 Abs. 3 StG-ZH (Gründungsfall): Danach gilt als Steuerperiode das Geschäftsjahr. In jedem Kalenderjahr, ausser im Gründungsjahr, muss ein Geschäftsabschluss mit Bilanz und Erfolgsrechnung erstellt werden. Das bedeutet, dass das Steuerrecht grundsätzlich von einem 12-monatigen Geschäftsjahr ausgeht.

7.5 Ort der tatsächlichen Verwaltung einer Vermögensverwaltungsgesellschaft

Ein Kanton hat sein Besteuerungsrecht erst dann verwirkt, wenn er seinen Steueranspruch später als ein Jahr nach Ablauf der auf die Steuerperiode folgenden Veranlagungsperiode geltend macht. Dafür genügt es, dass der eine Kanton dem anderen Kanton in schriftlicher Form mitteilt, dass er an seinem Besteuerungsrecht festhalten will. Der Erlass einer anfechtbaren Verfügung ist gemäss der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht mehr notwendig. Erst recht nicht notwendig ist, dass innerhalb der Verwirkungsfrist bereits ein Veranlagungsentcheid stattfindet.

Wenn ein Kanton für eine Steuerperiode auf die Veranlagung der direkten Bundessteuer verzichtet, um im anderen Kanton ein umständliches Stornierungsverfahren zu vermeiden, kann daraus nicht abgeleitet werden, der Kanton habe damit implizit auch auf die Steuerhoheit für die Kantons- und Gemeindesteuern verzichtet.

BGer 4.12.2014 (2C_431/2014).

8 Interkantoniales und Internationales Steuerrecht

8.1 Deutsche GmbH & Co. KG

Das Vorliegen eines Geschäftsbetriebs im Ausland setzt voraus, dass ein Unternehmen eine geschäftliche Tätigkeit ausübt, wobei ein Betrieb nach kaufmännischer Art in einer festen Anlage oder Einrichtung ausgeführt wird. Als nicht-kaufmännische Personengesellschaften gelten solche, deren Tätigkeit sich in der gewöhnlichen Vermögensverwaltung erschöpft und die über keine festen, ständigen Anlagen am Gesellschaftssitz verfügen, die der Geschäftstätigkeit dienen. Dies trifft insbesondere auf reine Finanz- oder Vermögensverwaltungsgesellschaften zu, welche keine geschäftliche Tätigkeit im Sinne der vorliegenden Bestimmung ausüben, selbst wenn das Vermögen erheblich ist und dessen Verwaltung über das gewöhnliche Mass hinausgeht.

Das Vorliegen eines Geschäftsbetriebs (oder einer Betriebsstätte) ausserhalb der Schweiz vermindert die Steuerpflicht der Steuerpflichtigen, weshalb sie hierfür die Beweislast tragen. Für Betriebsstätten im Ausland dürfen die Anforderungen etwas höher gesteckt werden als für Betriebsstätten in der Schweiz.

BGer 21.8.2015 (2C_738/2014).

8.2 Verlegung von inländischen Geschäftsverlusten in das Ausland

Bei einem Steuerpflichtigen mit Hauptsteuerdomizil in Deutschland und Verlust im Kanton des Geschäftsortes haben die anderen Spezialsteuerdomizilkantone (Grundstücke) den Verlust aus dem Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes nicht zu übernehmen. Der Kanton des Geschäftsortes als auch der Kanton Zürich als Kanton des Grundstücksortes haben daher zurecht die Auffassung vertreten, dass der am Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes entstandene Verlust vom Hauptsteuerdomizil im Ausland und nicht vom Kanton Zürich zu tragen ist.

Eine interkantonale Konsolidierung im Sinne der Bildung eines virtuellen "Kantons Schweiz" würde in die Steuerhoheit der Kantone eingreifen, denn nach dem kantonalen Recht haben beschränkt Steuerpflichtige das im Kanton erzielte Einkommen und das im Kanton erzielte Vermögen zu versteuern.

Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland weist das Besteuerungsrecht für verschiedene Einkunftsarten jeweils allein dem Ansässigkeits-, allein dem Quellenstaat oder beiden Staaten zu, es kennt aber keine ausdrückliche Regelung zur Frage, wie die Vertragsstaaten das steuerbare Einkommen zu ermitteln haben und ein etwaiger Gewinnungskostenüberschuss zu verteilen ist.

BGer 15.1.2015 (2C_18/2014).

8.3 Interkantonale Besteuerung von Ehegatten bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit

Die Besteuerung des Ehepaares als Einheit betrifft nicht nur die Bemessungsgrundlage, sondern auch die Steuerpflicht. Sie bezieht sich auf alle Formen der subjektiven Steuerpflicht, somit auch auf die beschränkte Steuerpflicht eines Ehegatten an einem Nebensteuerdomizil aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit. Auch für die Fälle von beschränkter Steuerpflicht hat der Bundesgesetzgeber keine Möglichkeit der Individualbesteuerung vorgesehen. - Wenn ein Ehegatte Alleineigentum an einer Liegenschaft in einem Spezialsteuerdomizilkanton hat, wird der andere Ehegatte in diesem Belegenheitskanton ebenfalls steuerpflichtig. Ausserdem ist diese Form der Besteuerung in der Praxis einfacher durchführbar. Bei einer Individualbesteuerung am Spezialsteuerdomizil müssten die Veranlagungsbehörden in jedem Einzelfall abklären, wie die Eigentumsverhältnisse an der Liegenschaft sind.

BGer 16.7.2015 (2C_309/2014).

Anders ist die Rechtslage im internationalen Verhältnis, wenn nur ein Ehegatte in der Schweiz ansässig ist und der andere Partner sein Hauptsteuerdomizil im Ausland hat. Eine Zusammenrechnung ist nur zulässig, wenn beide Eheleute der schweizerischen Steuerhoheit unterliegen. Für den in der Schweiz steuerpflichtigen Ehegatten besteht folglich eine selbständige Steuerpflicht. Lediglich zur Satzbestimmung wird – unter Anwendung des Verheiratetentarifs – auf das eheliche Gesamteinkommen abgestellt.

8.4 Internationale Ausscheidung von Unterhaltsbeiträgen

Die vom Pflichtigen bezahlten Unterhaltsbeiträge sind im internationalen Verhältnis wie Sozialabzüge anteilmässig nach Massgabe des in der Schweiz steuerpflichtigen Nettoeinkommens im Verhältnis zum gesamten Nettoeinkommen vor der Berücksichtigung der Sozialabzüge zu verlegen. Diese Verlegung ist unabhängig davon vorzunehmen, ob die Unterhaltskosten im anderen Staat tatsächlich geltend gemacht werden können.

BGer 26.6.2015 (2C_1154/2013).

8.5 Internationale Ausscheidung von Beiträgen an die Säule 3a

Im internationalen Verhältnis sind neben Beiträgen an die AHV/IV/EO (1. Säule) und die berufliche Vorsorge (2. Säule) auch Beiträge an die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a) nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung auszuscheiden.

Beiträge an die Säule 3a gehören nach der Systematik des Gesetzes zu den allgemeinen Abzügen. Da aber ein sachlicher Zusammenhang mit dem (weltweiten AHV-pflichtigen) Erwerbseinkommen gegeben ist, sind Säule 3a-Beiträge (wie die organischen Abzüge [Gewinnungskosten]) proportional den in- und ausländischen Erwerbseinkünften zuzuweisen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn auch das ausländische Einkommen der AHV/IV/EO unterliegt.

BGer 27.8.2015 (2C_95/2015).

9 Grundsteuern

10 Ausblick

10.1 Unternehmenssteuerreform III

<https://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=de&msgid=57551>
<https://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=de&msgid=57551>

10.2 BEPS

<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>
