

Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die Grundsätze der zeitlichen Bemessung für die natürlichen Personen

(vom 28. Oktober 2016)

Gültig ab 1. Januar 2017

A. Vorbemerkungen

Ausgehend von den bemessungsrechtlichen Vorschriften des zürcherischen Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG; §§ 49 ff.) werden in diesem Merkblatt die wichtigsten Grundsätze zur zeitlichen Bemessung, mit Einschluss der wichtigsten Auswirkungen auf das Steuerklärungsverfahren, den Steuerbezug und die Rückerstattung der Verrechnungssteuer dargestellt. Dabei wird im Folgenden auch auf die nachstehenden Erlasse verwiesen:

- Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG)
- Verordnung zum (zürcherischen) Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG)
- (zürcherische) Verordnung über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer vom 17. Dezember 1997 mit Änderung vom 18. November 2015 (VO Rückerstattung VSt)
- (Bundes-) Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer vom 14. August 2013 (VO DBG zeitliche Bemessung)

B. Ganzjährige Steuerpflicht (Normalfall)

I. Steuerperiode = Bemessungsperiode

Als Steuerperiode gilt das Kalenderjahr (§ 49 Abs. 2 StG). Das steuerbare Einkommen bemisst sich nach den in der Steuerperiode (tatsächlich) erzielten Einkünften (§ 50 Abs. 1 StG). Das steuerbare Vermögen bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode (§ 51 Abs. 1 StG).

Für die direkte Bundessteuer gelten - abgesehen davon, dass hier keine Vermögenssteuer erhoben wird - gleiche Bestimmungen (Art. 40 und Art. 41 DBG).

II. Grundsätze bei selbständiger Erwerbstätigkeit

Für Steuerpflichtige mit selbständiger Erwerbstätigkeit gelten folgende Regeln:

- In jeder Steuerperiode ist ein Geschäftsabschluss zu erstellen (§ 50 Abs. 3 Satz 1 StG). Kein Abschluss muss erstellt werden, wenn die Erwerbstätigkeit erst im letzten Quartal der Steuerperiode aufgenommen wird (§ 50 Abs. 3 Satz 2 StG). Wenn letzterenfalls kein Abschluss erstellt wird, so wird in der betreffenden Steuerperiode auch noch kein Einkommen aus der begonnenen selbständigen Erwerbstätigkeit besteuert.
- Für die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit ist das Ergebnis der in die Steuerperiode fallenden Geschäftsabschlüsse massgebend (§ 50 Abs. 2 StG).
- Das steuerbare Geschäftsvermögen bestimmt sich nach dem Eigenkapital am Ende des in der Steuerperiode abgeschlossenen Geschäftsjahres (§ 51 Abs. 2 StG).

Für die direkte Bundessteuer gelten grundsätzlich gleiche Bestimmungen (Art. 41 Abs. 2 und 3 DBG).

III. Separate Besteuerung von Kapitalleistungen aus Vorsorge sowie von Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile

Kapitalleistungen aus Vorsorgeeinrichtungen, gleichartige Kapitalleistungen des Arbeitgebers, sowie Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile werden separat besteuert. Es wird stets - auch bei unterjähriger Steuerpflicht - eine volle Jahressteuer erhoben (§§ 37 und 49 Abs. 3 letzter Satz StG). Die Einkünfte sind der Steuerperiode zuzurechnen, in der sie anfallen.

Für die direkte Bundessteuer gilt grundsätzlich die gleiche Regelung (Art. 38 und Art. 40 Abs. 3 DBG).

IV. Steuererklärungsverfahren im auf die Steuerperiode folgenden Kalenderjahr

Das Steuererklärungsverfahren wird im auf die Steuerperiode folgenden Kalenderjahr durchgeführt. Zum Steuererklärungsverfahren siehe auch §§ 32 ff., insbesondere § 33 Abs. 1 VO StG).

V. Provisorische Steuerrechnung in der Steuerperiode und Schlussrechnung nach Vornahme der Einschätzung (für Staats- und Gemeindesteuern)

Die Einschätzung und damit die definitive Festsetzung der Steuerfaktoren (steuerbares Einkommen und Vermögen) kann erst nach Durchführung des Steuererklärungsverfahrens vorgenommen werden. In der Steuerperiode selber kann daher nur eine provisorische Steuerrechnung zugestellt werden. Grundlage dieser provisorischen Rechnung sind die Steuerfaktoren der letzten Steuererklärung, oder der letzten Einschätzung, oder der mutmassliche Steuerbetrag für die laufende Steuerperiode.

Nach Vornahme der Einschätzung wird die Schlussrechnung zugestellt (§ 173 Abs. 3 StG). Im Übrigen werden in der Schlussrechnung in der Regel Zinsen berechnet, und zwar (§ 174 StG):

- zu Gunsten des Steuerpflichtigen auf sämtlichen Zahlungen, die bis zur Schlussrechnung geleistet werden;
- zu Lasten des Steuerpflichtigen (auf dem gesamten Steuerbetrag) ab einem Verfalltag in der Steuerperiode.

Für die direkte Bundessteuer siehe insbesondere Verordnung über Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer vom 10. Dezember 1992.

VI. Rückerstattung der Verrechnungssteuer

Mit der Steuererklärung ist auch der Verrechnungsantrag einzureichen, in dem die Verrechnungssteuer-Rückerstattungsansprüche für das mit der Steuerperiode übereinstimmende Fälligkeitsjahr geltend zu machen sind (§ 8 VO Rückerstattung VSt). Diese Ansprüche werden mit den Staats- und Gemeindesteuern der mit dem Fälligkeitsjahr übereinstimmenden Steuerperiode verrechnet (§ 5 VO Rückerstattung VSt; betreffend Steuerperiode 2017 vgl. Übergangsbestimmung zur Änderung der VO Rückerstattung VSt vom 18. November 2015).

C. Besondere Fälle

I. Unterjährige Steuerpflicht

1. Einkommenssteuer

Wenn die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode besteht, so ist für die Einkommenssteuer zwischen dem steuerbaren und dem satzbestimmenden Einkommen zu unterscheiden.

a) Steuerbares Einkommen

Das steuerbare Einkommen wird bestimmt nach den Einkünften und abzugsfähigen Aufwendungen, die ab Beginn der Steuerpflicht bis Ende der Steuerperiode bzw. ab Beginn der Steuerperiode bis Ende der Steuerpflicht tatsächlich anfallen (§ 49 Abs. 3 StG).

b) Satzbestimmendes Einkommen

Für die Berechnung der Einkommenssteuer auf dem steuerbaren Einkommen ist der Steuersatz des satzbestimmenden Einkommens massgebend. Es erfolgt kein „pro rata“-Bezug.

Bei Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens ist nach § 49 Abs. 3 und 4 StG zu unterscheiden zwischen

- den regelmässig fliessenden Einkünften bzw. regelmässig abfließenden Abzügen und
- den nicht regelmässig fliessenden Einkünften bzw. nicht regelmässig abfließenden Abzügen.

Regelmässig fliessend sind Einkünfte, die über die Dauer des ganzen Jahres mehr oder weniger kontinuierlich anfallen, wie das laufende Einkommen aus selbständiger oder unselbständiger Erwerbstätigkeit, Renten aller Art sowie der Liegenschaftenertrag aus Vermietung und Eigennutzung. Für die Festlegung des satzbestimmenden Einkommens werden die regelmässig fliessenden Einkünfte nach der Dauer der Steuerpflicht auf zwölf Monate umgerechnet (§ 49 Abs. 3 StG).

Demgegenüber sind Einkünfte, die während der Steuerperiode nur einmal zufließen, nicht regelmässig fliessende Einkünfte. Nicht regelmässig fließen beispielsweise Jahresgratifikationen, Gewinnbeteiligungen, Boni, Treueprämien, Liquidationsgewinne, aber auch Dividenden, Jahrescoupons von Obligationen und Jahreszinsen auf Sparguthaben. Nicht regelmässig fliessende Einkünfte werden für die Satzbestimmung nicht umgerechnet (§ 49 Abs. 3 StG).

Was für die Einkünfte gilt, trifft sinngemäss auch für die Abzüge zu (§ 49 Abs. 4 StG). Sozialabzüge werden für die Satzbestimmung voll angerechnet (§ 34 Abs. 3 StG).

Die Einzelheiten über die Bestimmung des satzbestimmenden Einkommens sind festgehalten in der „Weisung des kantonalen Steueramtes über die Umrechnung der Einkünfte und Abzüge bei unterjähriger Steuerpflicht vom 6. Dezember 2002“ (ZStB 24/101).

2. Vermögenssteuer

Für das steuerbare Vermögen wird auch bei unterjähriger Steuerpflicht auf den Stand des Vermögens am Ende der Steuerperiode bzw. der Steuerpflicht abgestellt (§ 51 Abs. 1 StG). Der Bezug der Vermögenssteuer erfolgt „pro rata“ nach der Dauer der Steuerpflicht (§ 51 Abs. 3 StG).

3. Steuerklärungsverfahren und Rückerstattung der Verrechnungssteuer

a) Eintritt in die Steuerpflicht während der Steuerperiode

Bei Eintritt in die Steuerpflicht während der Steuerperiode ist erstmals im folgenden Kalenderjahr eine Steuererklärung einzureichen (§ 33 Abs. 1 VO StG). Mit dieser ist auch der Verrechnungsantrag einzureichen, mit dem die Verrechnungssteuer-Rückerstattungsansprüche

- für den Zeitraum ab Beginn der Steuerpflicht (bei Zuzug aus dem Ausland),
- bzw. ab Beginn des Fälligkeitsjahres (wenn der Steuerpflichtige schon vor Eintritt in die zürcherische Steuerpflicht in der Schweiz wohnhaft war),

bis Ende des Fälligkeitsjahres geltend zu machen sind (§ 8 VO Rückerstattung VSt). Diese sind mit den Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode, in welcher der Eintritt in die Steuerpflicht erfolgt, zu verrechnen (§ 5 VO Rückerstattung VSt).

b) Beendigung der Steuerpflicht während der Steuerperiode

Bei Beendigung der Steuerpflicht während der Steuerperiode ist für den Zeitraum ab Beginn der Steuerperiode bis zur Beendigung der Steuerpflicht ebenfalls eine Steuererklärung einzureichen (§ 33 Abs. 2 VO StG).

Bei Tod oder Wegzug ins Ausland sind für diesen Zeitraum auch die Verrechnungssteuer-Rückerstattungsansprüche geltend zu machen

(§ 8 VO Rückerstattung VSt). Diese sind mit den Staats- und Gemeindesteuern für den Zeitraum ab Beginn der Steuerperiode bis zur Beendigung der Steuerpflicht zu verrechnen (§ 5 VO Rückerstattung VSt). Bei Tod eines Ehegatten siehe auch Ziffer C.V.

II. Eintritt der Mündigkeit

Steuerpflichtige werden ab Beginn der Steuerperiode, in der sie mündig werden, selbständig eingeschätzt (§ 52 Abs. 1 Satz 1 StG). Die gleiche Regelung gilt für die direkte Bundessteuer (Art. 5 Abs. 1 VO DBG zeitliche Bemessung). Sie haben erstmals im folgenden Kalenderjahr eine Steuererklärung einzureichen (§ 34 VO StG). In der Regel wird auf die Zustellung einer provisorischen Rechnung im Mündigkeitsjahr verzichtet.

Vorbehalten bleibt eine selbständige Einschätzung von noch unmündigen Steuerpflichtigen, die ein Erwerbseinkommen erzielen oder nicht unter elterlicher Gewalt stehen (§ 52 Abs. 1 Satz 2 StG; Art. 5 VO DBG zeitliche Bemessung).

Umgekehrt haben die Eltern (bzw. der Inhaber der elterlichen Gewalt) ab Beginn der Steuerperiode, in der das Kind mündig wird, das Kindesvermögen und die Erträge daraus nicht mehr zu versteuern.

Die Verrechnungssteuer-Rückerstattungsansprüche auf den Erträgen des Kindesvermögens für das Fälligkeitsjahr, in dem die Mündigkeit eintritt, sind im folgenden Jahr durch den mündig gewordenen Steuerpflichtigen geltend zu machen. Sie werden mit den Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode, in welcher die Mündigkeit eintritt, verrechnet (§ 5 VO Rückerstattung VSt).

III. Heirat

Bei Heirat werden die Ehegatten für die ganze Steuerperiode gemeinsam besteuert (§ 52 Abs. 2 StG) und haben erstmals eine gemeinsame Steuererklärung im darauf folgenden Kalenderjahr einzureichen.

Dementsprechend haben die Ehegatten auch die Verrechnungssteuer-Rückerstattungsansprüche für das Fälligkeitsjahr, in dem sie heiraten, gemeinsam geltend zu machen (§ 8 VO Rückerstattung VSt). Sie werden mit den Staats- und Gemeindesteuern beider Ehegatten für die mit dem Heiratsjahr übereinstimmende Steuerperiode verrechnet (§ 5 VO Rückerstattung VSt).

Bei der direkten Bundessteuer werden die Ehegatten ebenfalls bereits ab Beginn der Steuerperiode, in der die Heirat stattfindet, gemeinsam eingeschätzt (Art. 42 Abs. 1 DBG).

IV. Scheidung oder Trennung

Bei Scheidung oder Trennung werden die Ehegatten bereits ab Beginn der Steuerperiode, in der sie sich scheiden oder trennen, getrennt veranlagt (§ 52 Abs. 3 StG). In dem auf die Scheidung oder Trennung folgenden Kalenderjahr haben sie demnach erstmals getrennte Steuererklärungen einzureichen (§ 36 VO StG).

Dementsprechend haben die Ehegatten auch die Verrechnungssteuer-Rückerstattungsansprüche für das Fälligkeitsjahr, in dem die Scheidung oder Trennung stattfindet, im folgenden Jahr getrennt geltend zu machen (§ 8 VO Rückerstattung der VSt). Sie werden mit den Staats- und Gemeindesteuern jedes Ehegatten für die Steuerperiode, in welcher die Scheidung oder Trennung erfolgt, verrechnet (§ 5 VO Rückerstattung VSt).

Demgegenüber sind die Verrechnungssteuer-Rückerstattungsansprüche für das der Scheidung oder Trennung vorangehende Fälligkeitsjahr noch gemeinsam geltend zu machen. Sie werden mit den Staats- und Gemeindesteuern für die der Scheidung oder Trennung vorangehende Steuerperiode verrechnet (§ 5 VO Rückerstattung VSt).

Bei der direkten Bundessteuer werden die Ehegatten bei Scheidung oder Trennung ebenfalls für die gesamte Steuerperiode separat veranlagt (Art. 42 Abs. 2 DBG).

V. Tod eines Ehegatten

Bei Tod eines Ehegatten sind die beiden folgenden Zeiträume zu unterscheiden:

- Beginn der Steuerperiode bis (und mit) Todestag;
- auf den Todestag folgender Tag bis Ende der Steuerperiode.

1. Besteuerung bis und mit Todestag

Bis (und mit) Todestag werden die Ehegatten gemeinsam besteuert (§ 52 Abs. 4 Satz 1 StG). Die Ehegatten werden für diesen Zeitraum besteuert, wie wenn am Todestag die Steuerpflicht beider Ehegatten enden würde (§ 52 Abs. 4 Satz 2 StG). Bei der Veranlagung gelten somit die Grundsätze bei unterjähriger Steuerpflicht (§§ 49 Abs. 3 und 4 sowie 51 Abs. 3 StG; siehe Ziffer C.I).

Demgemäss ist nach dem Tode eines Ehegatten für diesen Zeitraum eine «gemeinsame» Steuererklärung, einschliesslich des Verrechnungsantrags für die Verrechnungssteuer-Rückerstattungsansprüche,

einzureichen (§ 37 Abs. 1 VO StG; § 8 VO Rückerstattung VSt). Mit den Staats- und Gemeindesteuern für diesen Zeitraum sind die Rückerstattungsansprüche des verstorbenen Ehegatten für das laufende Fälligkeitsjahr bis zum Todestag und gegebenenfalls auch diejenigen des überlebenden Ehegatten zu verrechnen (§ 5 VO Rückerstattung VSt).

2. Besteuerung ab dem folgenden Tag

Der überlebende Ehegatte hat im folgenden Kalenderjahr für den Zeitraum ab Todestag bis Ende der Steuerperiode für sich eine Steuererklärung, einschliesslich des Verrechnungsantrags, einzureichen, wie wenn er am auf den Tod folgenden Tag neu in die Steuerpflicht eingetreten wäre (§ 37 Abs. 2 VO StG); dabei gelten wiederum die Grundsätze bei unterjähriger Steuerpflicht (siehe Ziffer C.I).

Die Rückerstattungsansprüche des überlebenden Ehegatten für den Zeitraum ab Todestag bis Ende des fraglichen Fälligkeitsjahres werden mit den Staats- und Gemeindesteuern für diesen Zeitraum verrechnet (§ 5 VO Rückerstattung VSt).

Für die direkte Bundessteuer gilt eine mit § 52 Abs. 4 StG übereinstimmende Regelung (Art. 42 Abs. 3 DBG).

VI. Erbgang während der Steuerperiode

1. Einkommenssteuer

Erbt der Steuerpflichtige während der Steuerperiode Vermögen, so hat er die in der Folge fällig werdenden, tatsächlichen Vermögenserträge (ohne Umrechnung) zusammen mit seinem übrigen Einkommen zu versteuern.

2. Vermögenssteuer

Für während der Steuerperiode geerbtes Vermögen gilt § 51 Abs. 3 StG „sinngemäss“ (§ 51 Abs. 4 StG): Der Bezug der Vermögenssteuer erfolgt „pro rata“ nach der Dauer der Steuerpflicht (siehe C.I.2).

Bei der Einschätzung wird dabei in der Regel zunächst vom Vermögen am Ende der Steuerperiode ausgegangen. Dieser Vermögensstand ist massgebend für die Vermögenssteuer ab dem auf den Erbgang folgenden Tag bis zum Ende der Steuerperiode.

Für den Zeitraum ab Beginn der Steuerperiode bis zum Erbgang ist dagegen das Vermögen am Ende der Steuerperiode um die durch den Erbgang neu hinzugekommenen Vermögensteile zu kürzen; dabei ist auf den Wert dieser Vermögensteile im Zeitpunkt des Erbgangs abzustellen.

Vorbehalten bleiben die Fälle, in denen der Erbgang mit einer Änderung der interkantonalen Ausscheidungsgrundlagen verbunden ist.

§ 51 Abs. 4 StG gilt nicht bei Schenkungen.

Zürich, den 28. Oktober 2016

Kantonales Steueramt Zürich
Die Chefin:

Marina Züger