



3. Juli 2013

„Interkantonale Doppelbesteuerung. Bürgerfreundliche Lösung“

Bericht des Bundesrates in Erfüllung
des Postulates Amherd (11.3624) vom
16. Juni 2011

Zusammenfassung	6
I Ausgangslage - geltendes Recht - Praxis.....	8
1. Wortlaut des Postulates Amherd (11.3624) vom 16.6.2011.....	8
1.1 Mitunterzeichnende.....	8
1.2 Begründung des Postulates	8
1.3 Beschluss des Nationalrates vom 20.09.2011	8
1.4 Inhaltliche Präzisierung des Postulates Amherd.....	8
1.5 Gliederung und Inhalt des Berichtes.....	9
2 Das Doppelbesteuerungsverbot nach Artikel 127 Absatz 3 BV	9
2.1 Ursachen möglicher Doppelbesteuerung	9
2.2 Doppelbesteuerungsverbot als Schranke der kantonalen Steuerhoheit.....	10
2.3 Rechtsnatur des Doppelbesteuerungsverbots.....	10
2.4 Geltungsbereich.....	11
2.5 Inhalt des Doppelbesteuerungsverbots	11
2.6 Methoden der Vermeidung der Doppelbesteuerung	11
2.7 Kollisionsnormen (Zuteilungsnormen)	12
2.7.1 Natürliche Personen.....	12
2.7.2 Juristische Personen.....	13
3 Grundlagen zur Vermeidung von interkantonalen Doppelbesteuerungen.....	15
3.1 Steuerharmonisierungsgesetz.....	15
3.2 Rechtsprechung des Bundesgerichtes	16
3.3 Kantonales Recht.....	16
3.4 Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK).....	16
3.5 Hinweis auf die Veranlagungspraxis und erste Schlussfolgerungen.....	17
II Mögliche Verbesserungen des geltenden Systems	19
1 Der geltende verfassungsrechtliche Rahmen	19
1.1 Die Finanzordnung gemäss BV vom 18. April 1999	19
1.2 Entstehungsgeschichte der Steuerharmonisierung in der BV	20
1.3 Gegenstand der Steuerharmonisierung nach geltender BV.....	21
2 Können die Regeln über die interkantonale Steuerauscheidung im StHG kodifiziert werden	22
3 Kann das heutige Beschwerdeverfahren in Doppelbesteuerungsangelegen- heiten bürgerfreundlicher ausgestaltet werden?	22
3.1 Vorbemerkung	22
3.2 Probleme bzw. Mängel des geltenden Verfahrens	23
3.2.1 Verfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Allgemeinen	23
3.2.2 Umstrittene Steuerhoheit.....	24
3.3 Lösungsansätze für ein bürgerfreundlicheres Verfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.....	25
3.3.1 Beschwerde an das Bundesgericht: Ausnahme von der Letztinstanzlichkeit	25
3.3.2 Beurteilung von Doppelbesteuerungsbeschwerden durch das Bundesver- waltungsgericht als erstinstanzliches Gericht	26
III Beurteilung der postulierten Änderungsvorschläge	28
1 Änderungsvorschläge gemäss Postulat 11.3624 (inkl. Präzisierungen gemäss Notiz Amherd vom 7.5./16.6.2009).....	28
2 Beurteilung.....	29
2.1 Notwendigkeit einer Verfassungsänderung	29
2.2 Keine Änderung bei der Ausscheidung von juristischen Personen	30
2.3 Verminderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung.....	31
2.4 Leitung des Veranlagungsverfahrens durch das Hauptsteuerdomizil mit Antrags- und Anfechtungsrecht der Nebensteuerdomizile	31

2.5	Übernahme der anorganischen Abzüge und Sozialabzüge des Hauptsteuerdomizils durch die Nebensteuerdomizile	33
2.6	Welche Auswirkungen ergeben sich, wenn die Schuldzinsen künftig nach dem Änderungsvorschlag gemäss Postulat verteilt werden?.....	34
2.6.1	Ausgangslage	34
2.6.2	Fallbeispiele	34
2.6.2.1	Auswirkungen der Schuldzinsverteilung gemäss Vorschlag der Postulantin im Einzelfall; Kommentierung der Fallbeispiele 1-4	43
2.6.3	Aggregierte Auswirkungen der Schuldzinsverteilung gemäss Vorschlag der Postulantin	45
IV	Schlussfolgerungen.....	45

Abkürzungen

ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
BGG	Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, SR 173.110)
BJ	Bundesamt für Justiz
BV	Bundesverfassung der Schweiz. Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101)
aBV	alte Bundesverfassung vom 29. Mai 1874
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBG	Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (SR 642.11)
DBSt	Direkte Bundessteuer
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
FDK	Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren
SSK	Schweizerische Steuerkonferenz (Vereinigung der schweiz. Steuerbehörden)
StHG	Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14)
VGG	Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, SR 173.32)

Literatur

- Ehrenzeller et. al. (Hrsg.), Die Schweizerische Bundesverfassung, 2. Auflage, Zürich 2008, (zitiert: St. Galler Kommentar)
- K. Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht
- Höhn/Mäusli (Hrsg.), Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, Bern 2000
- P. Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2. Auflage, Bern 2003;
- Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a und 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Auflage, Basel 2008
- Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach (Hrsg.), Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, Basel 2011
- Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a und 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Auflage, Basel 2008
- Vallender/Looser, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a und 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Auflage, Basel 2008
- Beusch/Mayhall, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a und 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Auflage, Basel 2008
- Beusch/Broger, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a und 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Auflage, Basel 2008
- Betschart, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht und Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, I/2a und 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Auflage, Basel 2008
- Reich, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a und 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Auflage, Basel 2008
- Tophinke, in: Niggli/Übersax et.al (Hrsg.), Bundesgerichtsgesetz (BGG), Basler Kommentar, Artikel 86 N 10 BGG
- Forster, in: Geiser/Münch (Hrsg.), Prozessieren vor Bundesgericht, Basel 1996, Rz 2.50
- Isler „Rationalisierungsmöglichkeiten im schweizerischen Steuerwesen, ASA 35, 151
- Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz auf deren Internetseite (www.steuerkonferenz.ch)

Anhang I

- Arbeitspapier Amherd/Arnold vom 7.5./16.6.2009

Zusammenfassung

Das Postulat verlangt vom Bundesrat, dem Parlament einen Bericht darüber abzugeben, wie die Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung bürgerfreundlicher umgesetzt werden kann. Die Postulantin gibt dem Bundesrat dabei verschiedene Eckwerte vor. So sollen sich die angestrebten Vereinfachungen nur auf die natürlichen Personen beschränken. Deren Veranlagung soll bei interkantonalen Sachverhalten nur noch im Wohnsitzkanton vorgenommen werden (keine Veranlagung mehr im Liegenschafts-, Geschäftsort- und Betriebsstättekantons). Die Schuldzinsen sollen nicht mehr nach der Lage der Aktiven, sondern proportional nach den Einkommensanteilen verteilt werden. Bei der Veranlagung und Ausscheidung sollen sodann allein die Gewinnungskosten und Sozialabzüge des veranlagenden Wohnsitzkantons als massgebend herangezogen werden.

Der vorliegende Bericht wurde von der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) in enger Zusammenarbeit mit Vertretern der kantonalen Steuerverwaltungen¹ erarbeitet, da die Thematik der interkantonalen Steuerausscheidung grundsätzlich eine Aufgabe der kantonalen Steuerverwaltungen darstellt. Der Bericht legt die heute geltenden verfassungsmässigen und rechtlichen Prinzipien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung dar (I). Er prüft allfällige Verbesserungsmöglichkeiten für natürliche, aber auch für juristische Personen (II). Er setzt sich mit den von der Postulantin vorgeschlagenen Änderungen auseinander (III) und zieht die sich ergebenden Schlussfolgerungen (IV).

Diese Schlussfolgerungen lassen sich kurz wie folgt zusammenfassen:

Der postulierte Änderungsvorschlag, wonach in den zur Diskussion stehenden interkantonalen Besteuerungsfällen nur noch der Wohnsitzkanton eine Veranlagung vornehmen soll, bedarf zu seiner rechtsgleichen Umsetzung und Konkretisierung einer materiellen Harmonisierung der Sozialabzüge (Steuerfreibeträge), was eine Revision der Bundesverfassung (Art. 129 Abs. 2 BV) notwendig machen würde. Eine derartige materielle Harmonisierung des Rechts der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden stünde im Widerspruch zum föderalistischen Steuersystem der Schweiz. Zudem würde eine Harmonisierung der Sozialabzüge die in den Kantonen bestehenden, unterschiedlich aufeinander abgestimmten Tarif- und Sozialabzugsordnungen missachten. Der Vorschlag der Postulantin, das Veranlagungsverfahren nur durch den Wohnsitzkanton (Hauptsteuerdomizil) durchführen zu lassen, würde das Verfahrensrecht nicht vereinfachen, da dieser Vorschlag für das Hauptsteuerdomizil nur in einem Mehrparteienverfahren umsetzbar wäre (ähnlich wie im Zivilprozess müsste eine Intervention oder Streitverkündung vorgesehen werden, damit die Begehren des Steuerpflichtigen oder jene der anderen Steuerdomizile beurteilt werden können). Die gebotene Übernahme der anorganischen Abzüge und der Sozialabzüge (des veranlagenden Wohnsitzkantons) durch das Nebensteuerdomizil würde zu einer rechtsungleichen Behandlung der Steuerpflichtigen führen. Der geforderte Wechsel bei der Schuldzinsverlegung zur Methode der proportionalen Verlegung nach Einkommensanteilen hätte Verschiebungen des Steuersubstrates unter den Kantonen zur Folge, wobei das gesamte Ausmass dieser Verschiebungen mangels genügender Grundlagen kaum zuverlässig ermittelt werden kann. Eine Beschränkung möglicher Änderungen nur betreffend die natürliche Personen würde zudem zu einer rechtsungleichen Behandlung der Steuerpflichtigen führen. Sowohl das heute geltende Verfahrensrecht, wie auch denkbare Änderungen sind mit Vor- und Nachteilen behaftet. In diesem Zusammenhang beauftragt der Bundesrat das EJPD in Zusammenarbeit

¹ In der Verwaltungsexpertengruppe nahmen neben der ESTV Vertreter der Steuerverwaltungen der Kantone AG, AR, BE, BS, SG, SO, GR, VD, ZG und ZH Einsitz.

mit dem EFD zu prüfen, ob bei Doppelbesteuerungsbeschwerden im Sinne einer Ausnahme nicht alle kantonalen Instanzen angerufen werden müssen.

I Ausgangslage - geltendes Recht - Praxis

1. Wortlaut des Postulates Amherd (11.3624) vom 16.6.2011

Der Bundesrat wird beauftragt, dem Parlament einen Bericht darüber abzugeben, wie der in Artikel 127 Absatz 3 BV festgehaltene Auftrag, die interkantonale Doppelbesteuerung auszuschliessen, bürgerfreundlich umgesetzt werden kann.

1.1 Mitunterzeichnende

Bader Elvira, Bischof, Cathomas, de Buman, Egger, Freysinger, Glanzmann, Häberli-Koller, Hany, Hochreutener, Humbel, Loepfe, Lustenberger, Meier-Schatz, Meyer Thérèse, Pfister Gerhard, Robbiani, Roux, Schmidt Roberto, Schneider-Schneiter, Segmüller, Simoneschi-Cortesi, Zemp (23)

1.2 Begründung des Postulates

Seit 1874 besteht gemäss Artikel 127 Absatz 3 BV der Auftrag, die interkantonale Doppelbesteuerung durch ein Bundesgesetz auszuschliessen. Da ein solches Gesetz bis heute nicht erlassen wurde, kommen die Regeln der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung zur Anwendung.

Diese Regeln stellen ein historisch gewachsenes, sehr komplexes System dar. Dessen Handhabung ist kaum mehr zu bewerkstelligen, was zu einer grossen Rechtsunsicherheit führt und damit bürgerfeindlich ist. Bei den heute gültigen Veranlagungen in mehreren Kantonen besteht ein sehr hoher Veranlagungsaufwand, mit häufig erforderlichen Revisionen der interkantonalen Steuerausscheidungen und häufigen Korrekturen der Steuerveranlagungen in allen beteiligten Kantonen und Gemeinden. Viele Steuerpflichtige resignieren, verzichten auf den Rechtsschutz und versteuern schliesslich freiwillig zu viel. Auch bei Einhaltung der Regeln des Bundesgerichts zur Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung wird eine Mehrbelastung nicht immer konsequent ausgeräumt, womit der Verfassungsauftrag verletzt wird. Es drängt sich eine Vereinfachung in formeller und materieller Hinsicht auf.

1.3 Beschluss des Nationalrates vom 20.09.2011

Der Nationalrat hat das Postulat am 20. September 2011 *diskussionslos* mit 133 zu 49 Stimmen angenommen und an den Bundesrat überwiesen.

1.4 Inhaltliche Präzisierung des Postulates Amherd

Am 12. März 2012 fand eine Sitzung von Vertretern der Eidgenössischen Steuerverwaltung sowie der Steuerverwaltung des Kantons Zürich mit Frau Nationalrätin Amherd in Bern statt. Die Postulantin benützte die Gelegenheit, ihr Postulat an Hand eines Arbeitspapiers (vgl. Anhang I) inhaltlich zu präzisieren. Einleitend hielt Frau Nationalrätin Amherd fest, dass es ihr bei ihren Vereinfachungsbestrebungen primär um die natürlichen Personen gehe, die juristischen Personen seien auszuklammern.

Um die interkantonale Doppelbesteuerung auszuschliessen und bürgerfreundlicher zu gestalten, schlägt die Postulantin insbesondere vor, *dass steuerpflichtige natürliche Personen einzig an ihrem Wohnsitz veranlagt werden*. Alle andern beteiligten Kantone sollen die Veranlagung des Wohnsitzkantons übernehmen. Sie stellen nur noch eine Steuerrechnung für den ihnen zustehenden Anteil am gesamten steuerbaren Netto-Einkommen zu. Anders ausgedrückt, die andern beteiligten Kantone nehmen keine eigene Veranlagung mehr vor. Im Veranlagungsverfahren des Wohnsitzkantons (Sitzkanton) können die Nebensteuerdomizile lediglich Anträge für die Veranlagung stellen.

Der Wohnsitzkanton berücksichtigt bei der Veranlagung - auch für das interkantonale Verhältnis - die Gewinnungskosten, Sozialabzüge und Schuldzinsen nach seinem eigenen Steuerrecht. Einzig die Eigenmietwerte werden - aus Gründen der Gleichbehandlung aller Wohneigentümer - nach dem Steuerrecht des Lagekantons bemessen. *Der Abzug der Schulden und Schuldzinsen nach Lage der Aktiven ist abgeschafft*. Die Schuldzinsen sollen weiterhin abziehbar bleiben, jedoch faktisch nur im Verhältnis der den Kantonen zustehenden Einkommensanteilen.

1.5 Gliederung und Inhalt des Berichtes

Der vorliegende Bericht wurde von der ESTV in enger Zusammenarbeit mit Vertretern der kantonalen Steuerverwaltungen² erarbeitet, da die Thematik der interkantonalen Steuerauscheidung (der Vermeidung der Doppelbesteuerung) grundsätzlich eine Aufgabe der Kantone darstellt.

Der Bericht legt die heute geltenden verfassungsmässigen und die rechtlichen Prinzipien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung dar (I). Er prüft allfällige Verbesserungsmöglichkeiten für natürliche und auch für juristische Personen (II). Er setzt sich mit den von der Postulantin vorgeschlagenen Änderungen und den vorstehend erwähnten inhaltlichen Präzisierungen auseinander (III) und zieht die sich ergebenden Schlussfolgerungen (IV).

2 Das Doppelbesteuerungsverbot nach Artikel 127 Absatz 3 BV

2.1 Ursachen möglicher Doppelbesteuerung

Nach Artikel 3 BV verfügen die Kantone über Steuerhoheit. Die Kantone sind somit kompetent, Steuern zu erheben, soweit das mit dem Verfassungsrecht und dem übrigen Bundesrecht im Einklang steht. Sind aber die Kantone befugt zu bestimmen, welche subjektiven und wirtschaftlichen Beziehungen die Steuerpflicht auslösen und an welche Tatbestände die Besteuerung anknüpft, besteht die Gefahr, dass eine natürliche oder juristische Person, die in Beziehung zu mehreren Kantonen steht, einer doppelten Besteuerung unterliegt. *Ursache möglicher Doppelbesteuerung ist also die Steuerhoheit der Kantone*.³

² In der Verwaltungsexpertengruppe nahmen neben der ESTV Vertreter der Steuerverwaltungen der Kantone AG, AR, BE, BS, SG, SO, GR, VD, ZG und ZH Einsitz.

³ Ehrenzeller, in: St. Galler Kommentar zu Art. 127 Abs. 3 BV, Rz. 47

2.2 Doppelbesteuerungsverbot als Schranke der kantonalen Steuerhoheit

Das Doppelbesteuerungsverbot des Artikels 127 Absatz 3 BV dient der Vermeidung von Konflikten, die durch die Kollision der kantonalen Steuerrechtsordnungen entstehen können. Es ist Sache des Bundes, dafür zu sorgen, dass Konflikte zwischen den Kantonen durch präventive Regelungen vermieden werden.

2.3 Rechtsnatur des Doppelbesteuerungsverbots

Artikel 127 Absatz 3 BV formuliert zunächst ein Doppelbesteuerungsverbot. Sodann beauftragt er den Bund, die erforderlichen Massnahmen zu treffen. Dieser Auftrag gilt nach wie vor. Es ist Aufgabe des Bundesrechts, zur Vermeidung der Doppelbesteuerung „die nötigen Regeln aufzustellen“. ⁴ Festzuhalten ist, dass das Doppelbesteuerungsverbot nicht nur einen Gesetzesauftrag, sondern auch ein verfassungsmässiges (direkt einklagbares) Recht des Bürgers darstellt. Die alte Bundesverfassung von 1874 hielt in Artikel 46 Absatz 2 fest, dass der Bundesgesetzgeber zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die entsprechenden Bestimmungen erlassen solle. *Ein Gesetz wurde jedoch bis heute nie erlassen. Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht stellt damit weitgehend Richterrecht dar.* Das Bundesgericht hat über die vielen Jahre ein ganzes System von Kollisionsnormen entwickelt. In der Regel hat das Bundesgericht dabei derjenigen Variante den Vorzug gegeben, welche *die kantonale Autonomie auf dem Gebiet des Steuerrechts am wenigsten beeinträchtigt*. ⁵ Für die Kantone sind die vom Bundesgericht zur Vermeidung von Doppelbesteuerung aufgestellten Regeln in gleicher Weise verbindlich wie ein Bundesgesetz.

Nach Artikel 127 Absatz 3 BV ergibt sich, dass *der Bund* die erforderlichen Massnahmen zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung zu treffen hat. Den Materialien zur BV kann entnommen werden, dass unter den *Begriff „Bund“ sowohl der Bundesgesetzgeber wie auch das Bundesgericht* zu verstehen ist. ⁶

Dem StHG kommt, obgleich es sich auf Artikel 129 BV stützt, teilweise die Funktion der Ausführungsgesetzgebung zu Artikel 127 Absatz 3 BV zu. Soweit das StHG von der früheren Bundesgerichtsrechtsprechung abweichende Regelungen enthält, gehen diese den vom Bundesgericht entwickelten Kollisionsnormen vor. ⁷

Anzumerken ist, dass *für die direkte Bundessteuer keine interkantonale Steuerausscheidung vorgenommen wird*. Der kantonale Anteil an Steuerbeträgen, Bussen sowie Zinsen, die von Steuerpflichtigen mit Steuerobjekten in mehreren Kantonen geschuldet sind, wird von den Kantonen unter sich nach den bundesrechtlichen Grundsätzen betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung verteilt. ⁸ Die Kantone haben zur konkreten Umsetzung der Verteilung des kantonalen Anteils an der DBSt am 5. Mai 1988 ein „Abkommen betreffend die Durchführung der Repartition“ getroffen. Können sie sich über die Verteilung der kantonalen Anteile nicht einigen, so entscheidet das Bundesgericht als einzige Instanz. ⁹

⁴ Ehrenzeller, a.a.O., zu Art. 127 Abs. 3 BV, Rz. 49; BGE 131 I 409 und 412

⁵ Ehrenzeller, a.a.O., zu Art. 127 Abs. 3 BV, Rz. 52

⁶ Ehrenzeller, a.a.O., zu Art. 127 Abs. 3 BV, Rz. 54

⁷ BGE 125 I 468 ff.

⁸ Artikel 197 Absatz 1 DBG

⁹ Beusch, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, zu Art. 197 DBG, N 4

2.4 Geltungsbereich

Der Geltungsbereich des Doppelbesteuerungsverbots ist *territorial, sachlich und persönlich* abzugrenzen. *Territorial* bezieht sich das Doppelbesteuerungsverbot auf Doppelbesteuerungskonflikte zwischen verschiedenen Kantonen (zwischen verschiedenen Gemeinden verschiedener Kantone). *Sachlich* gilt das Doppelbesteuerungsverbot grundsätzlich nur im Bereich der Steuern (voraussetzungslos und ohne Gegenleistung geschuldete öffentliche Abgaben). In Bezug auf den *persönlichen* Geltungsbereich bezieht sich das Doppelbesteuerungsverbot auf alle natürlichen und juristischen Personen, die in der Schweiz der Steuerpflicht unterliegen. Dabei ist es unerheblich, ob diese Personen unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig sind.¹⁰

2.5 Inhalt des Doppelbesteuerungsverbots

Das Doppelbesteuerungsverbot verbietet die *aktuelle und die virtuelle Doppelbesteuerung*. Es enthält zudem ein *Schlechterstellungsverbot*. Gemäss Bundesgericht liegt eine gegen das Verbot verstossende Doppelbesteuerung vor, „*wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu einer gleichen oder gleichartigen Steuer herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zustehen würde (virtuelle Doppelbesteuerung)*“.¹¹

Damit von einer Doppelbesteuerung gesprochen werden kann, müssen somit grundsätzlich vier Kriterien erfüllt sein: *Identität des Steuersubjektes, des Steuerobjektes, der Steuerperiode und der Steuerart*. Doppelbesteuerung heisst, dass zwei Kantone aktuell oder virtuell auf das im Sinne dieser vier Kriterien gleiche Steuersubstrat zugreifen.

Das Bundesgericht hat sodann ein sog. *Schlechterstellungsverbot* entwickelt und festgehalten, ein Kanton dürfe einen Steuerpflichtigen nicht deshalb stärker belasten, weil er nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit unterstehe, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch noch in einem andern Kanton steuerpflichtig sei.

2.6 Methoden der Vermeidung der Doppelbesteuerung

Die Doppelbesteuerung kann grundsätzlich durch zwei Methoden vermieden werden, nämlich durch die *Anrechnung* und durch die *Befreiung*. Bei der Anrechnung wird davon ausgegangen, dass ein Steuerobjekt in beiden Kantonen der Besteuerung unterliegt, der eine Kanton indessen die im andern Kanton erhobene Steuer auf seine eigene anrechnet. Nach der Befreiungsmethode verzichtet einer der in Frage stehenden Hoheitsträger auf die Besteuerung einzelner Steuerobjekte.

Aufgrund des aus Artikel 127 Absatz 3 BV fliessenden Verbotes nicht nur der aktuellen, sondern auch der virtuellen Doppelbesteuerung kommt *im interkantonalen Recht grundsätzlich die Befreiungsmethode* zur Anwendung und zwar die unbedingte. Ein Kanton darf das betreffende Objekt also auch dann nicht besteuern, wenn der nach der Befreiungsmethode berechnete Kanton das Objekt nicht besteuert.¹²

¹⁰ Ehrenzeller, a.a.O., zu Art. 127 Abs. 3 BV, Rz. 56-59

¹¹ BGE 125 I 54, 55; BGE 133 I 19, 20; BGE 132 I 29, 32

¹² Ehrenzeller, a.a.O., zu Art. 127 Abs. 3 BV, Rz. 65-69

2.7 Kollisionsnormen (Zuteilungsnormen)

Die unbedingte Befreiung verlangt die Zuteilung der einzelnen Steuerobjekte auf die verschiedenen Steuerhoheitsträger. Es müssen also Zuteilungsnormen (Kollisionsnormen oder Verteilungsnormen) aufgestellt werden. Dies hat das Bundesgericht getan.

Kollisionsnormen legen die Grenzen der Steueransprüche der beteiligten Kantone fest; sie schaffen keine selbständigen Steueransprüche. Die Zuteilungsnormen verteilen die Besteuerungsbefugnis auf die Steuerdomizile. Das sind diejenigen Orte, an denen eine natürliche oder juristische Person steuerpflichtig ist. Man unterscheidet zwischen Haupt- und Nebensteuerdomizilen. Letztere unterteilt man in Spezialsteuerdomizile und sekundäre Steuerdomizile.

2.7.1 Natürliche Personen

Nach der Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsverbot hat jede natürliche Person in der Regel ein *Hauptsteuerdomizil*.¹³ Dieses befindet sich am Ort, zu dem die Person ihre engsten persönlichen Beziehungen hat. Dies ist der Ort, an dem die *Person unbeschränkt steuerpflichtig* ist.

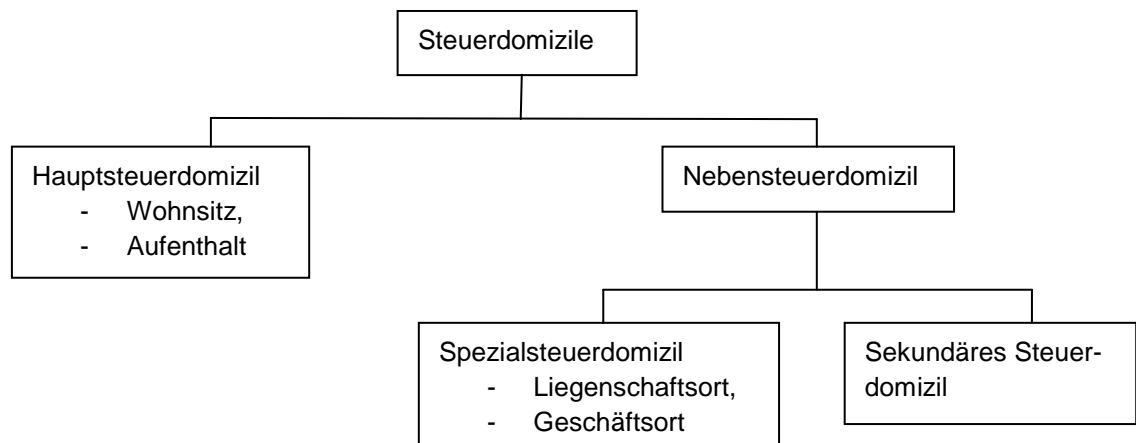
Steuerbar sind am Hauptsteuerdomizil die Einkommens- und Vermögensteile, welche von den Kollisionsnormen nicht einem *Nebensteuerdomizil* zugewiesen sind. Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton werden aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten unterhalten, Grundstücke besitzen, nutzen, vermitteln oder damit handeln.

Das Nebensteuerdomizil ist der Ort, an dem eine Person beschränkt steuerpflichtig ist. Bei natürlichen Personen begründet Grundeigentum und Geschäftsort (Einzelfirma, Personengesellschaft) ausserhalb des Kantons des Hauptsteuerdomizils ein Spezialsteuerdomizil. Ein sekundäres Steuerdomizil wird durch eine Betriebsstätte begründet. Beim Spezialsteuerdomizil wird die Steuerpflicht auf Grund eines Tatbestands begründet, der am Hauptsteuerdomizil auf Grund der Zuteilungsnormen nicht besteuert werden darf. Am sekundären Steuerdomizil ist die Person für ein Objekt nur teilweise steuerpflichtig, welches auch an einem anderen Ort (primäres Steuerdomizil) teilweise besteuert werden kann.

Ist eine steuerpflichtige Person am Hauptsteuerdomizil und daneben an einem oder mehreren Nebensteuerdomizilen steuerpflichtig, so muss eine *Steuerausscheidung* vorgenommen werden. Das bedeutet, dass das von den beteiligten Kantonen nach ihrem Recht ermittelte Gesamteinkommen und Gesamtvermögen unter ihnen aufzuteilen ist.

¹³ BGE 131 I 145, E. 4.1

Schema Steuerdomizile*:



*Quelle : SSK-Unterlagen Modul 8, Interkantonale und internationale Steuerauscheidung

2.7.2 Juristische Personen

Das Hauptsteuerdomizil juristischer Personen befindet sich grundsätzlich am statutarischen Sitz der Gesellschaft. In Fällen, in denen sich am statutarischen Sitz der Gesellschaft weder die Leitung noch Geschäftseinrichtungen befinden, wo also dem Sitz nur formelle Bedeutung zukommt, ist der Ort der tatsächlichen Leitung massgebend. Gleich wie die natürlichen Personen können juristische Personen Nebensteuerdomizile begründen, indem sie ausserhalb des Sitzkantons Grundeigentum besitzen oder eine Betriebsstätte halten.

Grundsätzlich wird zwischen zwei Ausscheidungsmethoden unterschieden, nämlich: die objektmässige Methode und die quotenmässige Methode.

Objektmässige Methode

Gewinn- und Vermögensbestandteile, die aufgrund ihrer Beschaffenheit sachlich einem bestimmten Ort zugehören (z.B. Liegenschaft), werden vollumfänglich dem berechtigten Steuerdomizil zugewiesen.

Quotenmässige Methode

Bei der quotenmässigen (proportionalen) Ausscheidung wird das Steuersubstrat als Quote des Ganzen auf die jeweiligen Steuerdomizile verteilt.

Bei der quotenmässigen Steuerauscheidung sind weiter folgende Methoden zu unterscheiden, nämlich: die quotenmässig direkte Methode sowie die quotenmässig indirekte Methode.

Quotenmässig direkte Methode

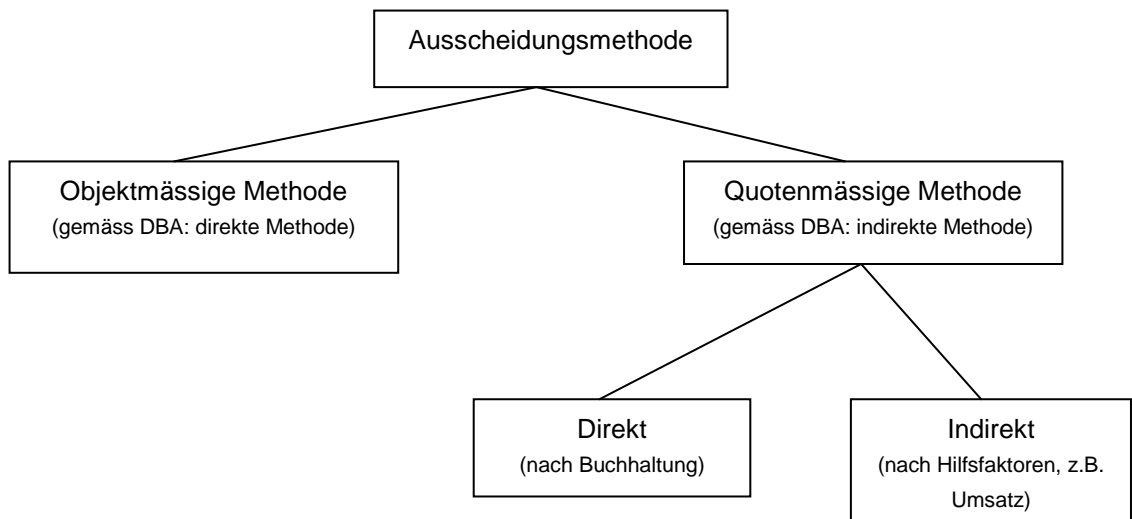
Bei der quotenmässig direkten Methode dienen die Buchhaltungen als Grundlage für die Aufstellung des Verteilers für den Gewinn und das Kapital. Die Aufteilung der Gesamtaktiven erfolgt im Verhältnis der Aktiven gemäss den Betriebsstättebuchhaltungen. Schliessen alle Betriebsstätten mit Gewinn ab, kann jeder Kanton den Gewinn aufgrund seiner Betriebsstättebuchhaltung erfassen. Weist aber eine Betriebsstättebuchhaltung einen Verlust auf, so dürfen die anderen Kantone nicht mehr als den Gesamtgewinn besteuern. Dies bedeutet, dass der Verlust eines Betriebsstättekantons von den anderen übernommen werden muss. In einem solchen Fall muss nicht nur der Hauptsitzkanton den Verlust tragen, sondern auch die anderen Betriebsstättekantone.

Quotenmässig indirekte Methode

Diese Methode wird in der Praxis am häufigsten angewendet. Die Anteile der Betriebsstättekantone und des Sitzkantons am Gesamteinkommen, am Gewinn und am Kapital werden nach Betriebsfaktoren ermittelt. Diese Betriebsfaktoren ergeben sich aufgrund der Buchhaltung und der Unternehmensstruktur.

Das Gesamtkapital wird nach der örtlichen und wirtschaftlichen Lage der Aktiven des Gesamtunternehmens aufgeteilt. Für die Ausscheidung des Gesamtgewinns dienen als Hilfsfaktoren die Umsätze, die Honorare oder die Erwerbsfaktoren. Die Aufteilung des Gesamtgewinns nach Hilfsfaktoren hat zur Folge, dass stets alle Betriebsstättekantone am Gewinn partizipieren. Resultiert ein Verlust, so kann kein Kanton einen Ertrag besteuern.

Schema Ausscheidungsmethoden*:



*Quelle : SSK-Unterlagen Modul 16, Interkantonale und internationale Steuerauscheidung

3 Grundlagen zur Vermeidung von interkantonalen Doppelbesteuerungen

3.1 Steuerharmonisierungsgesetz

Das StHG enthält eine ganze Reihe von Bestimmungen, welche sich auf das interkantonale Verhältnis beziehen. Als Beispiele sind zu nennen (keine abschliessende Aufzählung)¹⁴:

- Artikel 3 StHG: Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit; natürliche Personen;
- Artikel 4 StHG: Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit; natürliche Personen;
- Artikel 8 Absatz 1 StHG: Unzulässigkeit der Wegzugssteuer;
- Artikel 8 Absatz 3 StHG: Steuerneutralität bei Umstrukturierungen;
- Artikel 8 Absatz 4 StHG: Ersatzbeschaffung über die Grenze;
- Artikel 10 Absatz 2 und 4 StHG: Verlustüberschussverrechnung und Verlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes oder des Geschäftsortes innerhalb der Schweiz;
- Artikel 12 Absatz 2 StHG: Veräusserungen von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften;
- Artikel 12 Absatz 3 StHG: Ersatzbeschaffungen;
- Artikel 20 StHG: Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit, juristische Personen;
- Artikel 21 StHG: Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit, juristische Personen;
- Artikel 22 StHG: Wechsel der Steuerpflicht;
- Artikel 24 Absatz 2 StHG: Unzulässigkeit der Wegzugsteuer;
- Artikel 24 Absatz 3 StHG: Steuerneutralität bei Umstrukturierungen;
- Artikel 24 Absatz 5 StHG: Partnerwerkbesteuerung;
- Artikel 25 Absatz 2 StHG: Verlustverrechnung;
- Artikel 25 Absatz 4 StHG: Verlustverrechnung bei Sitzverlegung;
- Artikel 31 StHG: Zeitliche Bemessung bei juristischen Personen;
- Artikel 38 Absatz 4 StHG: Verlegung des Wohnsitzes oder Aufenthaltes einer steuerpflichtigen Person innerhalb der Schweiz;
- Artikel 67 Absatz 1 StHG: Verlustverrechnung;
- Artikel 67 Absatz 2 StHG: Verlustverrechnung bei Verlegung des Wohnsitz- oder Geschäftsorts innerhalb der Schweiz;
- Artikel 68 StHG: Wechsel der Steuerpflicht.

Zahlreiche dieser Bestimmungen wurden auf den 1. Januar 2001 ins StHG eingeführt, da auf diesen Zeitpunkt die grosse Mehrheit der Kantone bei den direkten Steuern der natürlichen Personen den Übergang zum System der einjährigen Postnumerandobesteuerung vollzogen hat. Dieser Umstand bot die Gelegenheit, die eidgenössischen und die kantonalen Vorschriften über die Besteuerungszuständigkeit zu koordinieren, insbesondere für den Fall von Änderungen bei der persönlichen Zugehörigkeit (Wohnsitzwechsel).¹⁵

¹⁴ Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, § 1, Interkantonales Steuerrecht, Ziffer 4

¹⁵ Bundesgesetz zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis (BBl 2000 3915) sowie die dazugehörige Verordnung vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis (SR 642.141)

3.2 Rechtsprechung des Bundesgerichtes

Vgl. hierzu die Ziffer 2.3 vorstehend.

3.3 Kantonales Recht

Das kantonale Steuerrecht dient als weitere Grundlage zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung, wobei das kantonale Recht die BV sowie die darauf basierende Rechtsprechung des Bundesgerichts zu beachten hat. Als Beispiele können erwähnt werden: Artikel 7 Absatz 1, 2. Satz des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21. Mai 2000.¹⁶ Dieser Artikel umschreibt den *Umfang der Steuerpflicht bei persönlicher Zugehörigkeit*. Im Kanton Zürich hält § 5 Absatz 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997¹⁷ sodann fest, dass ausserkantonale Liegenschaften und Erträge im Kanton Zürich nicht besteuert werden.

3.4 Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK)

Gestützt auf die in den vorstehenden Ziffern 3.1 bis 3.3 aufgeführten Rechtsgrundlagen hat die SSK diverse Kreisschreiben¹⁸ erarbeitet und auf ihrer *Internetseite*¹⁹ *publiziert, die weiterführende Informationen zu den interkantonalen Steuerverhältnissen* enthalten. Diese Kreisschreiben der SSK sind in Form von *Empfehlungen* abgefasst, da die SSK den kantonalen Steuerverwaltungen keine Vorschriften machen kann. Da die Kreisschreiben jedoch sachgerechte Lösungen enthalten, werden sie in der Regel auch befolgt. Nachstehend eine Übersicht:

- *Kreisschreiben Nr. 32* vom 1. Juli 2009, Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung und ihre Auswirkungen auf die interkantonale Steuerauscheidung;
- *Kreisschreiben Nr. 31* vom 18. Januar 2008, Interkantonale Repartition der Pauschalen Steueranrechnung;
- *Kreisschreiben Nr. 28* vom 28. August 2008, Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer;
- *Kreisschreiben Nr. 27* vom 15. März 2007, Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten;
- *Kreisschreiben Nr. 24* vom 17. Dezember 2003, Verrechnung von Vorjahresverlusten in der interkantonalen Steuerauscheidung;
- *Kreisschreiben Nr. 23* vom 21. November 2006, Steuerauscheidung von Versicherungsgesellschaften;
- *Kreisschreiben Nr. 22* vom 21. November 2006, Regeln für die Bewertung der Grundstücke bei interkantonaler Steuerauscheidung ab der Steuerperiode 1997/98;
- *Kreisschreiben Nr. 21* vom 28. November 2001, Vorgehen bei Sonderfällen mit Auswirkungen auf mehrere Steuerhoheiten;
- *Kreisschreiben Nr. 20* vom 17. September 2009, Interkantonale Steuerauscheidung bei Telekommunikationsunternehmungen (fix und mobil) mit eigener Netzinfrastruktur;
- *Kreisschreiben Nr. 19* vom 31. August 2001, Ersatzbeschaffung mit nur teilweiser Reinvestition;

¹⁶ BSG 661.11

¹⁷ LS 631.1

¹⁸ *Kreisschreiben (Verwaltungsverordnungen) der ESTV* sind grundsätzlich behördenverbindlich, jedoch nicht gerichtsverbindlich. Vgl. hierzu Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, M. Beusch, N 16 – 17 zu Artikel 102 DBG

¹⁹ <http://www.steuerkonferenz.ch/d/index.htm>

- *Kreisschreiben Nr. 18* vom 27. November 2001, Die interkantonale Ausscheidung bei Änderungen der Steuerpflicht während der Steuerperiode im System der einjährigen Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung (Natürliche Personen);
- *Kreisschreiben Nr. 17* vom 27. November 2001, Die interkantonale Ausscheidung bei Änderungen der Steuerpflicht während der Steuerperiode im System der einjährigen Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung (Juristische Personen);
- *Kreisschreiben Nr. 16* vom 31. August 2001, Die Verordnung des Bundesrates vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis;
- *Kreisschreiben Nr. 15* vom 31. August 2001, Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis;
- *Kreisschreiben Nr. 14* vom 6. Juli 2001, Interkantonaler Wohnsitzwechsel von quellensteuerpflichtigen Personen, die nachträglich ordentlich veranlagt werden (Art. 90 Abs. 2 DBG, Art. 34 Abs. 2 StHG);
- *Kreisschreiben Nr. 5* vom 24. Februar 1995, Steuerausscheidung bei den Banken;
- *Kreisschreiben Nr. 3* vom 18. März 1994, Interkantonale Steuerausscheidung bei Immobilien-Leasinggesellschaften (ILG).

3.5 Hinweis auf die Veranlagungspraxis und erste Schlussfolgerungen

Zu berücksichtigen ist, dass für die Bürgerinnen und Bürger mit der *Verordnung vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis*²⁰ bereits eine erhebliche Vereinfachung herbeigeführt wurde. Demnach kann, wer in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, seine Steuererklärungspflicht durch *Einreichung lediglich einer Kopie seiner Steuererklärung des Wohnsitz- oder des Sitzkantons im anderen Kanton erfüllen*. Grossmehrheitlich handelt es sich dabei um natürliche Personen, die ihren Wohnsitz im einen Kanton haben und in einem anderen Kanton noch eine Zweitliegenschaft besitzen. Bei solchen interkantonalen Steuerausscheidungsfällen wurden die Bürgerinnen und Bürger durch die Einführung der Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis *erheblich von administrativem Mehraufwand entlastet*. In komplexeren Fällen, wie zum Beispiel bei Unternehmen, die in mehreren Kantonen steuerpflichtig sind, existieren entsprechende Formulare, welche die Deklaration der Steuerfaktoren vereinfachen. Die an der interkantonalen Steuerausscheidung beteiligten Kantone führen das ganze Veranlagungsverfahren durch, indem die Steuerbehörde des Wohnsitz- oder des Sitzkantons den Steuerbehörden der anderen Kantone ihre Steuerveranlagung einschliesslich der interkantonalen Steuerausscheidung und allfälliger Abweichungen gegenüber der Steuererklärung mitteilt. Festzuhalten ist, dass gemäss Artikel 39 Absatz 2 StHG (Amtspflichten) die Steuerbehörden einander kostenlos die benötigten Auskünfte und Akteneinsicht zu erteilen haben. Ist eine Person mit Wohnsitz oder Sitz im Kanton aufgrund der Steuererklärung auch in einem andern Kanton steuerpflichtig, so gibt die Veranlagungsbehörde der Steuerbehörde des andern Kantons Kenntnis von der Steuererklärung und von der Veranlagung.

Erste Schlussfolgerungen

- Die Ursache für eine mögliche Doppelbesteuerung liegt im *föderalistisch aufgebauten Steuersystem* der Schweiz. In diesem System kommt den Kantonen gemäss Artikel 3 BV eine originäre Steuerhoheit zu;

²⁰ SR 642.141

- Vergangenheit und Gegenwart zeigen, dass mit der dynamischen Entwicklung des Wirtschaftsraumes Schweiz sowie der grossen Mobilität der Steuersubjekte die Anzahl der Doppelbesteuerungsfälle stark zugenommen hat. Zudem wurden die Fragen der interkantonalen Steuerauscheidung *immer komplizierter*;
- Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung lässt Artikel 127 Absatz 3 BV gemäss Lehre grundsätzlich zwei mögliche Vorgehensweisen offen, nämlich: den Erlass von Rechtsnormen auf Gesetzes- und Verordnungsstufe sowie die Entwicklung einer Veranlagungspraxis auf der Basis der Rechtsprechung des Bundesgerichtes;
- Die Vermeidung der Doppelbesteuerung stellt eine wichtige Aufgabe der Steuerveranlagung durch die Kantone dar, da die Veranlagungsbehörden mit den konkreten Fällen konfrontiert sind. Die Steuerbehörden haben sich dabei an den Grundsatzentscheiden des Bundesgerichtes zu orientieren, unterstützt durch die Regelungen im StHG und den kantonalen Steuergesetzen; ausserdem befolgen sie regelmässig die Empfehlungen in den ausführlichen Weisungen und Kreisschreiben (insbesondere) der SSK (z.B. für die Steuerauscheidung von branchenspezifischen Unternehmungen [Banken, Telekommunikation, Versicherungen etc.]);
- Schon heute gilt die Praxis, dass ein Bürger, der in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, seine Steuererklärungspflicht durch *Einreichung lediglich einer Kopie seiner Steuererklärung des Wohnsitz- oder des Sitzkantons im anderen Kanton erfüllen kann*;
- Allfällige Verletzungen des Doppelbesteuerungsverbotens können gerichtlich überprüft werden.

II Mögliche Verbesserungen des geltenden Systems

Bevor auf mögliche Verbesserungen des geltenden Systems eingegangen wird, soll kurz der verfassungsrechtliche Rahmen dargestellt werden.

1 Der geltende verfassungsrechtliche Rahmen

1.1 Die Finanzordnung gemäss BV vom 18. April 1999

Nach Artikel 3 BV²¹ besitzen die Kantone eine *subsidiäre Generalkompetenz zur Erhebung von Steuern*. Sie haben demzufolge die Ermächtigung zur Steuererhebung in jenen Bereichen, die dem Bund nicht alleine vorbehalten sind. Die Kompetenz der Kantone zur Erhebung von eigenen direkten Steuern auf dem Einkommen und Vermögen ergibt sich zudem implizit aus den Artikeln 129 Absatz 1 (Steuerharmonisierung) und 134 BV (Ausschluss kantonalen und kommunalen Besteuerung).²² Zur Finanzkompetenz der Kantone schreibt Markus Reich im Kommentar zum StHG: „*Der Souverän war sich [bei Erlass des StHG] der zentralen Bedeutung der kantonalen Steuerhoheit in unserem Bundesstaat voll bewusst. Die Finanzkompetenz der Kantone musste gewährleistet bleiben, sie ist der Lebensnerv eines Gemeinwesens und das Rückgrat des Föderalismus*“.²³

Die Steuern, die der Bund erheben darf, werden in der BV im 3. Kapitel: „*Finanzordnung*“ ausführlich umschrieben. Aufgrund der verfassungsrechtlichen Kompetenzausscheidung steht den Kantonen dabei das Recht zur Erhebung aller Steuern zu, die nicht ausdrücklich dem Bund vorbehalten sind. So sind sie grundsätzlich auch befugt, neue Steuern einzuführen. Eine ausschliessliche Kompetenz hat der Bund bei der Erhebung von Zöllen (Art. 133 BV). Ausgeschlossen sind die Kantone auch von der Erhebung von Stempelabgaben, der Verrechnungssteuer und den Umsatz- und Verbrauchssteuern, soweit der Bund von den entsprechenden Kompetenzen Gebrauch gemacht hat (Art. 134 BV).

Im Bereich der Einkommenssteuern der natürlichen Personen sowie der Gewinnsteuer der juristischen Personen besteht eine parallele Kompetenz zwischen den Kantonen und dem Bund. Trotz der Bundeskompetenz (Art. 128 Abs. 1 BV) sind die Kantone befugt, die entsprechenden Steuern zu erheben. Die Kantone sind aber verpflichtet, bei der Ausschöpfung ihrer Steuererhebungskompetenz das Bundesrecht zu beachten. Wo die Kantone in Ausübung ihrer Steuerhoheit in den Kompetenzbereich des Bundes übergreifen, geht das Bundesrecht vor.²⁴

Grenzen für die kantonalen Steuerrechtsordnungen ergeben sich sodann aus den verfassungsmässigen Gerechtigkeitsprinzipien (allgemeines Gleichbehandlungsgebot [Art. 8 Abs. 1], Willkürverbot [Art. 9], Allgemeinheit der Besteuerung und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit [Art. 127 Abs. 2], Doppelbesteuerungsverbot [Art. 127

²¹ „Die Kantone sind souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt ist; sie üben alle Rechte aus, die nicht dem Bund übertragen sind.“ Diese Formulierung ist praktisch identisch mit dem Wortlaut von Artikel 3 aBV in der Fassung von 1874.

²² Vallender/Looser, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, N 2 zu Artikel 1 DBG

²³ Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht N 33 zu Vorbemerkungen zu Artikel 1 und 2 StHG (mit Verweisen)

²⁴ Reich, a.a.O., N 5-7 zu Vorbemerkungen zu Artikel 1 und 2 StHG

Abs. 3]), aber auch aus den weiteren verfassungsmässigen Grundsätzen: Gleichberechtigung von Mann und Frau, Verfahrensgarantien, Legalitätsprinzip, Eigentumsgarantie etc.

1.2 Entstehungsgeschichte der Steuerharmonisierung in der BV

Da die Kantone - wie vorstehend erwähnt - befugt sind, ihre Steuerordnungen im Rahmen der Schranken des übergeordneten Rechts frei auszugestalten, führte dies im Laufe der Zeit zu grosser Vielfalt und Kompliziertheit in den kantonalen Steuerordnungen. Der Ruf nach mehr Transparenz der verschiedenen Steuerordnungen wuchs mit zunehmender Mobilität der Bevölkerung und der stets fortschreitenden interkantonalen wirtschaftlichen Verflechtung der Unternehmen. Auch mit Blick auf den eidgenössischen Finanzausgleich ergab sich das Bedürfnis nach einer gewissen Vereinheitlichung.²⁵

Der Anstoss zu rechtlichen Schritten in Richtung Harmonisierung kam von der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK). Diese erteilte der Kommission Ritschard im Jahre 1968 den Auftrag, Entwürfe für ein Mustergesetz über die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie für ein interkantonales Konkordat zur Vereinheitlichung der kantonalen Steuern von Einkommen und Vermögen auszuarbeiten. Im Jahre 1973 gab die FDK die Empfehlung heraus, dass auf der Grundlage des erarbeiteten Mustergesetzes künftige kantonale Steuergesetzrevisionen durchzuführen seien. Hinsichtlich der Durchsetzung der Steuerharmonisierung kam die FDK zum Schluss, dass ein Konkordat unter den Kantonen hierzu nicht ausreichen würde, weil die Kantone nicht zum Beitritt gezwungen werden könnten.²⁶

Ebenfalls nicht in Frage kam die Variante eines *Einheitsgesetzes*. Der Erlass eines einheitlichen bundesrechtlichen Steuergesetzes wäre zwar die rationellste und wirksamste Massnahme gewesen. Sie wurde jedoch aus *föderalistischen Überlegungen verworfen*.²⁷

Bei dieser Ausgangslage schlug der Bundesrat eine Verfassungsbestimmung, nämlich Artikel 42^{quinquies} aBV (heute Art. 129 Abs. 1 und 2 BV) über die Harmonisierung der direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden vor.

Artikel 42^{quinquies} aBV²⁸ hatte folgenden Wortlaut:

¹ *Der Bund sorgt in Zusammenarbeit mit den Kantonen für die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden.*

² *Zu diesem Zweck erlässt er auf dem Wege der Bundesgesetzgebung Grundsätze für die Gesetzgebung der Kantone und Gemeinden über Steuerpflicht, Gegenstand und zeitliche Bemessung der Steuern, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht und überwacht ihre Einhaltung. Sache der Kantone bleibt insbesondere die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge.*

³ *Bei der Grundsatzgesetzgebung für die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie bei der Gesetzgebung über die direkte Bundessteuer hat der Bund auf die Bestrebungen der Kantone zur Steuerharmonisierung Rücksicht zu nehmen. Den Kantonen ist eine angemessene Frist für die Anpassung ihres Steuerrechts einzuräumen.*

⁴ *Die Kantone wirken bei der Vorbereitung der Bundesgesetze mit.*

²⁵ Reich, a.a.O., N 23 zu Vorbemerkungen zu Artikel 1 und 2 StHG

²⁶ Reich, a.a.O., N 24 zu Vorbemerkungen zu Artikel 1 und 2 StHG

²⁷ Reich, a.a.O., N 25 zu Vorbemerkungen zu Artikel 1 und 2 StHG

²⁸ Angenommen in der Volksabstimmung vom 12. Juni 1977

Mit der Revision der Bundesverfassung, welche in der Volksabstimmung vom 18. April 1999 angenommen worden ist, wurden - wie bereits erwähnt - sämtliche einnahmen- und ausgabenrelevanten Bestimmungen in einem Kapitel, das die Überschrift *Finanzordnung* trägt, zusammengefasst. So auch die Steuerharmonisierung.

In den Anmerkungen zum Verfassungstext (Art. 108 VE 95, heute Art. 129 Abs. 2 BV) wird der Wortlaut von Artikel 129 BV als *Nachführung* von Artikel 42^{quinquies} aBV bezeichnet, wobei die Aufzählung der Regelungsgegenstände und die Erwähnung der Überwachung entbehrlich sei, weil diese Eingang in die Bundesgesetzgebung gefunden hätten. Die Vorbehaltsbereiche der Kantone dagegen seien unerlässlich. In der Folge nahm der Bundesrat die Regelungsgegenstände wiederum in den Wortlaut auf, nicht jedoch die Überwachungskompetenz. Im parlamentarischen Verfahren wurde die Erwähnung der Zusammenarbeit zwischen Bund und Kantonen bei der Weiterentwicklung der Harmonisierung gestrichen, mit der Begründung, dass sich dies aus Artikel 44 BV ergebe. Ferner sei die Mitwirkung der Kantone bei der Vorbereitung der Bundesgesetze in Artikel 45 BV verankert und brauche daher nicht speziell geregelt zu werden.²⁹

Artikel 129 BV (Steuerharmonisierung) hat heute folgenden Wortlaut:

¹ *Der Bund legt Grundsätze fest über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden; er berücksichtigt die Harmonisierungsbestrebungen der Kantone.*

² *Die Harmonisierung erstreckt sich auf Steuerpflicht, Gegenstand und zeitliche Bemessung der Steuern, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge.*

³ *Der Bund kann Vorschriften gegen ungerechtfertigte steuerliche Vergünstigungen erlassen.*

1.3 Gegenstand der Steuerharmonisierung nach geltender BV

Gegenstand der Steuerharmonisierung bilden nach Artikel 129 Absatz 2 BV die Vorschriften über die *Steuerpflicht, über den Gegenstand und die zeitliche Bemessung im Bereich der direkten Steuern*. Anders ausgedrückt darf der Bund festlegen, unter welchen Voraussetzungen eine natürliche oder juristische Person steuerpflichtig wird (unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit resp. beschränkte Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit). Der Bund darf sodann festlegen, welche Steuerobjekte zu besteuern sind und schliesslich, welche Steuerperiode (heute einjährige Periode für natürliche und juristische Personen) für die Veranlagung massgebend sein soll. Der Steuerharmonisierung unterliegt sodann das Verfahrens- und (Steuer-)Strafrecht von Bund und Kantonen. *Ausdrücklich ausgeklammert von der Steuerharmonisierung bleiben die Tarifgestaltung, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge (Art. 129 Abs. 2, 2. Satz). Der Gestaltungsspielraum der Kantone beinhaltet andererseits nicht, dass diese völlige Freiheit geniessen. Sie müssen vielmehr die verfassungsmässigen Rechte der Steuerpflichtigen beachten, insbesondere das Rechtsgleichheitsgebot mit allen durch die bundesgerichtliche Rechtsprechung daraus abgeleiteten Erfordernissen.* Da die Tarifautonomie der Kantone gewährleistet bleibt, wird die schweizerische Steuerharmonisierung auch als *formelle Harmonisierung* bezeichnet.³⁰

In Bezug auf die Harmonisierungsmethode gilt es zudem darauf hinzuweisen, dass ein *mittelbares rechtsetzendes Verfahren* zur Anwendung gelangt. Der Bund erlässt im Harmonisierungsbereich Vorschriften an die Adresse der Kantone, welche diese bei der Gesetzgebung auf kantonaler Ebene zu beachten haben. Ein solches zweistufiges Gesetzgebungsverfahren ist im Vergleich zum Erlass eines Einheitgesetzes sehr aufwendig, wirkt jedoch akzeptanz-

²⁹ Ehrenzeller, a.a.O., zu Art. 129, Rz. 1-3

³⁰ Reich, a.a.O., N 30 zu Vorbemerkungen zu Artikel 1 und 2 StHG; ebenso Ehrenzeller, a.a.O., zu Art. 129, Rz. 25

fördernd und legitimierend. Schliesslich hat der Bund - wie erwähnt - die Pflicht, auf die Harmonisierungsbestrebungen der Kantone Rücksicht zu nehmen.³¹ In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass dem Bund lediglich eine Grundsatz- oder Rahmengesetzgebungskompetenz übertragen wurde. Die Kompetenz zur Rahmengesetzgebung ist eine beschränkte Gesetzgebungskompetenz. Sie eröffnet gegenüber der Variante „Einheitsgesetz“ die Möglichkeit, den Kantonen neben dem Tarifbereich weitere legislatorische Entscheidungsspielräume zu belassen. Den Kantonen verbleibt auch innerhalb der auf den Bund übertragenen Materien ein substantieller Bereich politischer Entscheidung. Auf diese Weise wird die Rechtsangleichung unter grösstmöglicher Schonung der kantonalen Finanzautonomie bewerkstelligt. Sie hat sich nach dem Subsidiaritätsprinzip auf das unbedingt Notwendige zu beschränken.³²

2 Können die Regeln über die interkantonale Steuerauscheidung im StHG kodifiziert werden?

Das Postulat schlägt vor, dass die Regeln der interkantonalen Steuerauscheidung, die - wie bereits erwähnt - auf der Rechtsprechung des Bundesgerichts basieren, für die natürlichen Personen im StHG festgeschrieben werden sollen. Zu diesem Vorschlag kann festgehalten werden, dass es denkbar ist, dass im StHG gesetzlich normiert wird, was unter einem Haupt- oder Nebensteuerdomizil einer natürlichen resp. juristischen Person zu verstehen ist und welche grundsätzlichen Zuteilungsnormen gelten müssen, um die Besteuerungsbefugnis auf die einzelnen Kantone aufzuteilen.

Zu bedenken gilt es jedoch, dass es grosse Schwierigkeiten bieten würde, die ganze Komplexität einer Steuerauscheidung in einem Gesetz vollständig und abschliessend abzubilden. Würden zudem über den Gesetzgebungsprozess die geltenden Kollisionsnormen materiell neu bestimmt, so hätte dies auch Auswirkungen auf das Steueraufkommen in den Kantonen (Erhöhung resp. Verminderung des Steueraufkommens).

Es ist auch fraglich, ob die Aufnahme der grundsätzlichen Zuteilungsnormen im StHG zu einer erheblichen Verbesserung der Rechtssicherheit führen würde. Die in einem Gesetz normierbaren grundsätzlichen Kollisionsnormen würden nämlich nichts anderes abbilden, als die bereits heute in der Praxis gelebten (unumstrittenen) Grundlagen einer jeden Steuerauscheidung.

3 Kann das heutige Beschwerdeverfahren in Doppelbesteuerungsangelegenheiten bürgerfreundlicher ausgestaltet werden?

3.1 Vorbemerkung

In den nachstehenden Ausführungen wird der Einfachheit halber schwergewichtig auf den Kommentar zum interkantonalen Steuerrecht von Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach (Hrsg.), Basel 2011, verwiesen, nicht jedoch auf die massgebenden Urteile des Bundesgerichts. Diese sind aber in den zitierten Stellen des Kommentars zu finden. Ergänzend kann selbstverständlich noch auf die im Verzeichnis zu § 43 des Kommentars genannte Literatur verwiesen werden.

³¹ Reich, a.a.O., N 34-38 zu Vorbemerkungen zu Artikel 1 und 2 StHG

³² Reich, a.a.O., N 35 zu Vorbemerkungen zu Artikel 1 und 2 StHG

3.2 Probleme bzw. Mängel des geltenden Verfahrens

Eine (aktuelle) Doppelbesteuerung entsteht, wenn zwei oder mehrere Kantone die Steuerhoheit über das gleiche Steuersubjekt und Steuerobjekt grundsätzlich beanspruchen, insbesondere wenn beide oder mehrere die unbeschränkte Steuerpflicht in Anspruch nehmen. Umstritten kann aber auch sein, ob eine Person in einem Kanton aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig ist. Und schliesslich liegt eine Doppelbesteuerung vor, wenn zwar Einigkeit über die subjektive Steuerpflicht besteht, jedoch keine Einigung in quantitativer Hinsicht erzielt werden kann. Gründe dafür können unterschiedliche Bestimmungen des kantonsinternen Rechts sein, die unterschiedliche Auslegung des Rechts durch die beteiligten Kantone und die unterschiedliche Würdigung des Sachverhalts.³³

3.2.1 Verfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Allgemeinen

Eine Person, die in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, hat heute in allen Kantonen ein Veranlagungsverfahren zu durchlaufen. Das bedeutet, dass sie in jedem Kanton eine Steuererklärung einreichen muss, wobei sie diese Pflicht in den Nebensteuerdomizilen mit einer Kopie der Steuererklärung des Hauptsteuerdomizils erfüllen kann. Die Steuerbehörde des Wohnsitz- oder des Sitzkantons teilt den Steuerbehörden der anderen Kantone ihre Steueranmeldung einschliesslich der interkantonalen Steuerauscheidung und allfälliger Abweichungen gegenüber der Steuererklärung kostenlos mit. Das Verfahren richtet sich nach dem jeweiligen kantonalen Verfahrensrecht.³⁴

Verletzt ein Kanton mit seiner Veranlagung das Doppelbesteuerungsverbot, muss die steuerpflichtige Person diese Verfügung anfechten können, um die (aktuelle oder virtuelle) Doppelbesteuerung beseitigen zu lassen. Dafür stehen die Rechtsmittel des kantonalen Verfahrensrechts zur Verfügung. In diesem Verfahren können die Rechtsmittelinstanzen indessen nur über die Steueransprüche des eigenen Kantons befinden und nicht auch über jene der konkurrierenden Kantone. Diese bzw. deren Steuerbehörden sind denn auch nicht Partei oder anderweitig am Rechtsmittelverfahren im andern Kanton beteiligt. Daran ändert nichts, dass die Gerichte in Doppelbesteuerungsfällen die Steuerbehörden des andern Kantons gelegentlich mit einer Ausfertigung ihres Urteils bedienen. Über Steueransprüche aller involvierten Kantone kann erst das Bundesgericht urteilen. Im Unterschied zum alten Recht³⁵ zur staatsrechtlichen Beschwerde kann heute das Bundesgericht nicht mehr gegen Entscheide auf jeder Verfahrensstufe angerufen werden. Auch in Doppelbesteuerungssachen ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erst gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide zulässig, wobei die letzte Instanz ein oberes kantonales Gericht sein muss, das in dieser Sache für den ganzen Kanton zuständig ist.³⁶ Dieses Verfahren, welches das Bundesgericht entlasten und insbesondere von der erstinstanzlichen Sachverhaltsermittlung befreien sollte, hat namentlich für die Steuerpflichtigen erhebliche Nachteile:

- Bis die Pflichtigen eine von den betroffenen Kantonen vollständig unabhängige Instanz, das Bundesgericht, anrufen können, müssen sie mindestens in einem Kanton den vollen Instanzenzug durchlaufen, was im Minimum den Gang durch eine, in rund der Hälfte der Kantone durch zwei kantonale Gerichtsinstanzen bedeutet. Abgesehen von der Verfahrensdauer sind diese Gerichtsverfahren immer mit Umtrieben und erheblichen Kosten verbunden, die auch bei einem Obsiegen vor Bundesgericht kaum alle vergütet werden.

³³ Beusch/Mayhall, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, § 40 N 2

³⁴ Artikel 2 der Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis; SR 642.141

³⁵ Artikel 86 Absatz 2 des bis Ende 2006 geltenden Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege (OG).

³⁶ Artikel 86 BGG

- Je nach Konstellation kann es vorkommen, dass die steuerpflichtige Person die Doppelbesteuerung bei der Veranlagung des erstveranlagenden Kantons nicht realisiert und diese Veranlagung in Rechtskraft erwachsen lässt. Stellt er die Doppelbesteuerung im Zeitpunkt fest, in dem der zweite Kanton veranlagt, und erachtet er dessen Veranlagung als korrekt, die erste nunmehr als falsch, ist er dennoch gezwungen, die, seiner Ansicht nach richtige Veranlagung durch alle kantonalen Instanzen anzufechten. Denn die rechtskräftige Veranlagung im ersten Kanton kann er nicht mehr anfechten. Trotz fehlender formeller Beschwerde³⁷ werden die kantonalen Instanzen in diesen „Scheinprozessen“ auf Rekurs und Beschwerde eintreten müssen, um dem Pflichtigen so den Gang an das Bundesgericht zu ermöglichen und dort die Veranlagung des anderen, ersten Kantons erstmals anzufechten.³⁸ Hier kann von einem eigentlichen verfahrensmässigen Leerlauf gesprochen werden.
- Der andere Kanton bzw. die anderen Kantone werden erstmals vor Bundesgericht formell in das Verfahren einbezogen. Weil sie bisher nicht am Verfahren beteiligt waren, müssen sie die Möglichkeit haben, die vom Gericht des Erstkantons gemachten Feststellungen zu bestreiten, den massgebenden Sachverhalt von Grund auf darzustellen und mit ihren Beweismitteln zu belegen. Ihnen gegenüber kann das Bundesgericht also nicht an den Sachverhalt gebunden sein, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Sie können folglich - entgegen Artikel 99 BGG - neue Tatsachen und Beweismittel vorbringen.³⁹ Mindestens in diesem Umfang ist das Bundesgericht nicht von der erstinstanzlichen Sachverhaltsermittlung befreit.
- Demgegenüber gilt das Novenverbot gemäss Artikel 99 BGG für den Steuerpflichtigen, der folglich vor Bundesgericht keine neuen Tatsachen oder Beweismittel mehr vorbringen kann. Wenn er keine prozessualen Nachteile erleiden will, ist er also gehalten, den rechtserheblichen Sachverhalt im kantonalen Verfahren vollständig darzustellen und mit den verfügbaren Beweismitteln zu belegen. Zu relativieren ist das Novenverbot hingegen bezüglich der Tatsachen aus dem Zweitkanton, die im Erstkanton, wo er den Instanzenzug durchlaufen hat, nicht der gerichtlichen Prüfung unterlagen, und insbesondere bezüglich der tatsächlichen Vorbringen des Zweitkantons.⁴⁰

3.2.2 Umstrittene Steuerhoheit

Ist die *Steuerhoheit aufgrund persönlicher Zugehörigkeit umstritten*, ergibt sich verfahrensmässig folgende Situation: Wenn eine Person die subjektive Steuerpflicht in einem Kanton bestreitet, ist dieser gehalten, diese Frage vor der Durchführung des Veranlagungsverfahrens rechtskräftig zu entscheiden.⁴¹ Dieser *Vorentscheid* ist selbständig anfechtbar. Dabei ist der kantonale Instanzenzug ebenfalls zu durchlaufen. Der kantonale letztinstanzliche Entscheid gilt als Endentscheid im Sinne von Artikel 90 BGG, so dass dagegen Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Artikel 82 ff. BGG an das Bundesgericht geführt werden kann.⁴²

Beanspruchen zwei oder mehrere Kantone die Steuerhoheit aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (unbeschränkte Steuerpflicht), ist damit zugleich auch der Veranlagungsort für die

³⁷ Die *Beschwer* ist ein Begriff aus dem deutschen Rechtssystem. Sie bedeutet sprachlich so viel wie Last, Nachteil, Beschwerde, mit denen man beschwert ist (worüber man sich anschließend beschweren könnte)

³⁸ Beusch/Broger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, § 43 N 22 ff. sowie BGE 133 I 300

³⁹ Beusch/Broger, a.a.O., § 44 N 36

⁴⁰ Beusch/Broger, a.a.O., § 44 N 36

⁴¹ Beusch/Mayhall, a.a.O., § 40 N 3

⁴² Beusch/Mayhall, a.a.O., § 40 N 16 ff.

direkte Bundessteuer streitig. In diesem Fall bestimmt gemäss Artikel 108 Absatz 1 DBG die ESTV den Veranlagungsort und damit indirekt den Kanton, der die unbeschränkte Steuerpflicht beanspruchen kann. Die Verfügung der ESTV unterliegt der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht.⁴³ Dessen Entscheid kann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Artikel 82 ff. BGG beim Bundesgericht angefochten werden.⁴⁴ Damit bestehen für die kantonalen Steuern und für die direkte Bundessteuer zwei verschiedene Instanzenwege zur Feststellung der Steuerhoheit aufgrund unbeschränkter Steuerpflicht, die aber, wenn sie vollständig ausgeschöpft werden, beide beim Bundesgericht enden. Das Verhältnis der unterschiedlichen Zuständigkeiten ist noch nicht geklärt.⁴⁵

3.3 Lösungsansätze für ein bürgerfreundlicheres Verfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

In diesem Abschnitt geht es darum, mögliche Wege aufzuzeigen, wie das Verfahren zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung vereinfacht werden kann. Dabei handelt es sich um *erste Lösungsansätze, die als Diskussionsgrundlage für allfällige weitergehende Arbeiten dienen können*. Die vorrangigen Ziele sind: die Verkürzung der Verfahren, die Vermeidung von „Scheinprozessen“ und deshalb die Entscheidung durch eine überkantonale Instanz in einem möglichst frühen Verfahrensstadium. Im Folgenden werden die Lösungsansätze kurz dargestellt und anschliessend deren Vor- und Nachteile aufgelistet.

3.3.1 Beschwerde an das Bundesgericht: Ausnahme von der Letztinstanzlichkeit

Das Verfahren zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung liesse sich massiv verkürzen, wenn in Artikel 86 BGG *eine Ausnahme von der Ausschöpfung des kantonalen Instanzenzuges* geschaffen würde, analog zu Artikel 86 Absatz 2 des früheren Organisationsgesetzes. Das würde der steuerpflichtigen Person ermöglichen, Verfügungen und Entscheide einer jeden kantonalen Instanz, die das Verfahren vor der letzten kantonalen Instanz abschliessen und zu einer Doppelbesteuerung führen, mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten direkt beim Bundesgericht anzufechten. Allenfalls ist der Verzicht auf die Ausschöpfung des kantonalen Instanzenzuges auf Fälle der aktuellen Doppelbesteuerung zu beschränken, da bei einer virtuellen Doppelbesteuerung der andere Kanton nicht betroffen ist.

Vorteile

- Das Verfahren lässt sich massiv kürzen, wenn ersichtlich ist, dass beide Kantone an ihrem konkurrierenden Besteuerungsanspruch festhalten wollen. Das pro forma Durchlaufen eines kantonalen Instanzenzuges, möglicherweise noch im „falschen“ Kanton, dessen Anspruch eigentlich anerkannt ist, wird vermieden.
- Der Streit zwischen den steuererhebenden Kantonen, was ein Doppelbesteuerungskonflikt in aller Regel ist, mit dem Steuerpflichtigen als Opfer dazwischen, wird direkt vom Bundesgericht entschieden, das von den Kantonen unabhängig ist, und nicht zuerst von

⁴³ Artikel 108 Absatz 1 DBG i.V.m. Artikel 5 und 47 Absatz 1 lit. b des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021) sowie Artikel 31 lit. d VGG

⁴⁴ Beusch/Mayhall, a.a.O., § 40 N 22 ff.

⁴⁵ Beusch/Mayhall, a.a.O., § 40 N 26

kantonalen Instanzen, die im Zweifelsfall eher zu eigenen Gunsten, „pro domo“, entscheiden.

Nachteile

- Das mit der Justizreform seinerzeit angestrebte Ziel, das Bundesgericht zu entlasten,⁴⁶ wird nicht erreicht bzw. wieder rückgängig gemacht. Insbesondere wird das Bundesgericht in diesem Bereich in Doppelbesteuerungssachen wieder zu einem erstinstanzlichen Gericht, wo neue tatsächliche Vorbringen und Beweismittel aller Parteien zugelassen werden müssen, wie dies seinerzeit bei der staatsrechtlichen Beschwerde der Fall war.⁴⁷
- Wenn in einer Veranlagung nicht nur die Steuerauscheidung umstritten ist, bleibt dem Steuerpflichtigen nichts anderes übrig, als den kantonalen Instanzenzug auch für das Doppelbesteuerungsproblem auszuschöpfen. Denn für die übrigen steuerlichen Streitfragen kann die Ausnahme nicht greifen. Andernfalls könnte das Bundesgericht ja zur Einsprachebehörde in sämtlichen Steuerfragen mutieren, wenn sich in einem Fall nebenbei auch noch eine Steuerauscheidungsproblematik stellt. Damit besteht die Gefahr, dass jemand nicht letztinstanzliche Entscheide wegen Doppelbesteuerung beim Bundesgericht anfecht und die übrigen Rügen „vergisst“ oder fälschlicherweise auch beim Bundesgericht vorträgt. Dieses wird aber darauf nicht eintreten, weil kein kantonal letztinstanzlicher Entscheid vorliegt. Dieses Problem hat bereits früher, unter der Herrschaft des Organisationsgesetzes, bei der staatsrechtlichen Beschwerde bestanden, weil das Bundesgericht die Ausnahme von der Ausschöpfung des kantonalen Instanzenzuges streng auf Doppelbesteuerungsbeschwerden beschränkt hat. Weniger rechtskundige Personen sind immer wieder in diese Prozessfalle getappt.
Problematisch kann die Sache auch werden, wenn der Pflichtige im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren (nur) die übrigen Rügen vorträgt, nicht aber die doppelbesteuerungsrechtlichen, für die er direkt das Bundesgericht anrufen könnte. Es stellt sich die Frage, ob das Bundesgericht in einem solchen Fall das Verfahren sistieren wird, bis die übrigen Fragen rechtskräftig oder kantonal letztinstanzlich entschieden sind. Denn je nach Entscheid der kantonalen Vorinstanzen in den übrigen Punkten kann die Doppelbesteuerungsbeschwerde gegenstandslos werden oder die Problematik stellt sich anders dar und ist unterschiedlich zu beurteilen.
- Die direkte Beschwerdemöglichkeit an das Bundesgericht ändert nichts an der unterschiedlichen Zuständigkeit bzw. am unterschiedlichen Instanzenzug für die Feststellung des Hauptsteuerdomizils (Veranlagungsort) für die kantonalen Steuern und für die direkte Bundessteuer.

3.3.2 Beurteilung von Doppelbesteuerungsbeschwerden durch das Bundesverwaltungsgericht als erstinstanzliches Gericht

Statt zuerst das Verfahren durch die kantonalen Gerichtsinstanzen zu verfolgen, um anschliessend an das Bundesgericht zu gelangen, könnte man vorsehen, dass die steuerpflichtige Person den Einspracheentscheid eines Kantons, der nach ihrer Beurteilung das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot verletzt, mit Beschwerde beim Bundesverwaltungsge-

⁴⁶ Esther Tophinke, in: Marcel Alexander Niggli/Peter Übersax et.al (Hrsg.), Bundesgerichtsgesetz (BGG), Basler Kommentar, 2. Auflage, Helbing und Lichtenhahn, Artikel 86 N 10 BGG

⁴⁷ Marc Forster, in: Thomas Geiser/Peter Münch (Hrsg.), Prozessieren vor Bundesgericht, Basel 1996, Rz 2.50

richt anfechten kann.⁴⁸ Allenfalls könnte die Beschwerde im Sinn der sogenannten Sprungbeschwerde bereits gegen Veranlagungsverfügungen erhoben werden (analog Art. 132 Abs. 2 DBG). Das Bundesverwaltungsgericht würde neben der steuerpflichtigen Person alle betroffenen Kantone in das Verfahren mit einbeziehen, wie es das Bundesgericht heute tut. Gegen den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts stünde die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten offen (Art. 82 lit. a und Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts (oder einer anderen Bundesbehörde) liesse sich mit Artikel 127 Absatz 3 BV begründen, der den Bund zu den erforderlichen Massnahmen zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung verpflichtet. Zu prüfen wäre, ob eine Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht noch möglich sein soll oder nicht, wenn der Fall in einem Kanton bereits von einer Gerichtsstanz hängig ist bzw. beurteilt worden ist.

Vorteile

- Der oft überflüssige Weg durch die kantonalen (Gerichts-) Instanzen, der nur pro forma besritten werden muss, entfällt.
- Der Streit zwischen den Kantonen, die beide (alle) einen konkurrierenden Steueranspruch erheben, wird direkt von einem von den Parteien unabhängigen Gericht des Bundes entschieden. Das Risiko, dass ein kantonales Gericht im Doppelbesteuerungsstreit „pro domo“ entscheidet, fällt dahin.
- Das Bundesgericht wird in Doppelbesteuerungssachen keine Mehrbelastung erfahren. Es ist umgekehrt eher davon auszugehen, dass die Geschäftslast des Bundesgerichts in diesen Fällen abnehmen wird.
- Das Bundesgericht kann sich auch in Doppelbesteuerungssachen auf eine Rechtskontrolle beschränken. Die Bestimmungen der Artikel 97, 99 und 105 BGG werden auch in Doppelbesteuerungsverfahren ohne Einschränkungen anwendbar sein. Das heisst, dass das Bundesgericht seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde legt, den die Vorinstanz festgestellt hat, ausser wenn er offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung beruht. Entsprechend dürfen dann alle Parteien neue Tatsachen und Beweismittel nur so weit vorbringen, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt.
- Wenn das Hauptsteuerdomizil zwischen zwei Kantonen umstritten ist, kann das Bundesverwaltungsgericht dieses sowohl für die kantonalen Steuern als auch für die direkte Bundessteuer (Veranlagungsort) im gleichen Verfahren festlegen. Der vorgängige Entscheid der ESTV gemäss Artikel 108 Absatz 2 DBG wäre dann entbehrlich.

Nachteile

- Das Bundesverwaltungsgericht übt zwar eine Bundesaufgabe aus, aber es würde in diesen Fällen, d.h. in Fällen der Doppelbesteuerung, (mit Ausnahme der Feststellung des Veranlagungsortes für die direkte Bundessteuer) nicht im Bereich des Bundesverwaltungsrechts urteilen, sondern über hoheitliche Ansprüche der Kantone. Dieser staatsrechtliche Vorbehalt könnte beseitigt werden, wenn statt dem Bundesverwaltungsgericht eine (neu zu schaffende) interkantonale Rekurskommission in Doppelbesteuerungssachen diese Funktion übernehmen würde (diese Rekurskommission wäre vom Bund und von den Kantonen gemeinsam einzusetzen).

⁴⁸ So skizziert von Beusch/Broger, a.a.O., § 43 N 5

- Wie gesagt, dürfte sich die Geschäftslast des Bundesgerichts in Doppelbesteuerungssachen vermindern. Diese Reduktion wird aber auf Bundesebene durch die Beanspruchung des Bundesverwaltungsgerichts mehr als nur kompensiert werden. Wie weit eine Entlastung der kantonalen Gerichte erzielt werden kann, ist schwierig zu prognostizieren.
- Wenn in einer Veranlagung neben Doppelbesteuerungsfragen auch andere Sachverhalte und steuerliche Rechtsfragen umstritten sind, führt dies zu einer *Gabelung des Rechtsmittelweges*. Während die Doppelbesteuerung beim Bundesverwaltungsgericht zu rügen wäre, müssten die übrigen Sachverhalte und Rechtsfragen den kantonalen Gerichten zur Beurteilung unterbreitet werden. Dabei ist zweifelhaft, ob sich diese Bereiche immer sauber trennen lassen. Es ist vielmehr zu befürchten, dass mindestens in einem Teil der Fälle eine gegenseitige Abhängigkeit und somit die Gefahr widersprüchlicher Urteile besteht. Dies liesse sich nur vermeiden, wenn die beiden Gerichte ihre Urteile aufeinander abstimmen (was dies für die Unabhängigkeit der Justiz bedeuten würde, soll hier offen bleiben). Neben diesen offenen materiell- und verfahrensrechtlichen Fragen ist festzuhalten, dass ein zweigeteilter Rechtsmittelweg für Bürger, Verwaltung und Gerichte mindestens so aufwendig und kostspielig ist wie das heutige Verfahren.
- Wenn die Fälle, in denen neben Doppelbesteuerungsfragen auch andere Sachverhalte und steuerliche Rechtsfragen umstritten sind, ausschliesslich den kantonalen Gerichtsinstanzen zur Beurteilung zugewiesen werden, können die vorstehend geschilderten Probleme vermieden werden. Dann aber bleibt das Bundesgericht das erste unabhängige Gericht, das über die konkurrierenden Steueransprüche der betroffenen Kantone entscheidet. Das ist gegenüber dem heutigen Zustand keine Verbesserung. Zudem könnte die steuerpflichtige Person quasi den ihm genehmen kantonalen Instanzenzug wählen, indem sie die Veranlagung zusätzlich zur Doppelbesteuerung auch noch wegen irgendeiner anderen Kleinigkeit anfecht.
- Wie eingangs in diesem Abschnitt kurz ausgeführt, wäre es auch denkbar, dass das Bundesverwaltungsgericht in Doppelbesteuerungssachen auch noch nach einer kantonalen Gerichtsentscheid angerufen werden könnte. Die soeben geschilderten Nachteile liessen sich damit vermeiden. Der Preis dafür ist aber eine weitere Verlängerung des Verfahrens, das im Extremfall vier Gerichtsinstanzen (zwei kantonale Gerichte sowie das Bundesverwaltungsgericht und das Bundesgericht) bis zum rechtskräftigen Urteil umfassen kann!

III Beurteilung der postulierten Änderungsvorschläge

1 Änderungsvorschläge gemäss Postulat 11.3624 (inkl. Präzisierungen gemäss Notiz Amherd vom 7.5./16.6.2009)

Allgemein

- Die vorgeschlagenen Änderungen und Vereinfachungen beziehen sich nur auf die interkantonale Steuerausscheidung von *natürlichen Personen*. Für juristische Personen soll grundsätzlich sowohl formell wie auch materiell alles beim Alten bleiben;
- Die formellen und materiellen Änderungen sollen *im StHG verankert* werden.

Vorgeschlagene formelle Änderungen

- Die steuerpflichtigen Personen werden *nur noch im Wohnsitzkanton* veranlagt. Die Liegenschafts-, Geschäftsort- und Betriebsstättenkantone sollen kein Recht mehr haben, ein eigenes Veranlagungsverfahren durchzuführen;
- Der Wohnsitzkanton nimmt die Veranlagung und - stellvertretend für die anderen Kantone - auch die Festsetzung der Steuerfaktoren für die anderen Kantone vor;
- Die anderen *Kantone übernehmen die ihnen vom Wohnsitzkanton zugewiesenen Steuerfaktoren* und stellen für ihren Anteil eine Steuerrechnung aus (Steuerbezug);
- Die anderen Kantone stellen dem Wohnsitzkanton lediglich Anträge für die Veranlagung. Dabei sollen die anderen Kantone (wie auch der Pflichtige) die Veranlagung und Ausscheidung des Wohnsitzkantons anfechten können, idealerweise direkt beim Bundesgericht.

Vorgeschlagene materielle Änderungen

- Der *Wohnsitzkanton soll bei der Veranlagung und Ausscheidung die Gewinnungskosten, Sozialabzüge und Schuldzinsen nach seinem eigenen kantonalen Recht* in Abzug bringen;
- Die *Eigenmietwerte sollen aber nach dem Steuerrecht des Lagekantons* bemessen werden, welcher hierfür entsprechende Anträge an den Wohnsitzkanton stellt;
- Die Verteilung der *Schuldzinsen* nach Lage der Aktiven und nach den Vermögenserträgen soll abgeschafft werden. Stattdessen sollen die Schuldzinsen gleich wie die anorganischen Abzüge und Sozialabzüge *proportional nach Einkommensanteilen* auf die beteiligten Steuerhoheiten verteilt werden.

2 Beurteilung

2.1 Notwendigkeit einer Verfassungsänderung

Das Postulat schlägt vor, dass künftig die steuerpflichtigen Personen im interkantonalen Verhältnis nur noch im Wohnsitzkanton veranlagt werden sollen. Dieser bringt dabei auch für das interkantonale Verhältnis die Gewinnungskosten, Sozialabzüge und Schuldzinsenabzüge *nach seinem eigenen Steuerrecht zur Anwendung. Die Liegenschafts-, Geschäftsort- und Betriebsstättenkantone sollen kein Recht mehr haben, ein eigenes Veranlagungsverfahren für diese Kategorie von Steuerpflichtigen durchzuführen.* Einzig die Eigenmietwerte und die Steuerwerte der Immobilien sollen nach dem Recht des Kantons der gelegenen Sache bemessen werden. Die vorgeschlagene Änderung trifft damit alle Kantone und nimmt ihnen in den zur Diskussion stehenden interkantonalen Veranlagungen einen Teil ihrer Besteuerungskompetenz weg.

Wie dargelegt, sind die Kantone bei der Ausgestaltung der Steuertarife, der Steuersätze und der Steuerfreibeträge frei, denn diese sind von der Harmonisierung ausdrücklich ausgenommen (Art. 129 Abs. 2 BV). Diese Situation bringt es mit sich, dass zwischen den Kantonen zum Teil erhebliche Unterschiede bestehen. Diese Unterschiede werden vom Eidg. Parlament bewusst in Kauf genommen⁴⁹, denn sie sind Ausdruck des *föderalistischen Steuersystems* in der Schweiz und Teil des sog. *Steuerwettbewerbes* unter den Kantonen, welchem auch der Bundesrat nicht ablehnend gegenübersteht.

⁴⁹ In jüngerer Vergangenheit ist das Eidg. Parlament dazu übergegangen, bei neu eingeführten Abzügen, Freigrenzen und Freibeträgen nur für das DBG fixe Beträge festzulegen. Im StHG bestimmt das kantonale Recht die Betragshöhe. Beispiel: Zweiverdienerabzug (Art. 33 Abs. 2 DBG, Art. 9 Abs. 2 Bst. k StHG); Freiwillige Leistungen (Art. 33a DBG, Art. 9 Abs. 2 Bst. i StHG); Feuerwehrsold (Art. 24 Bst. f^{bis} DBG, Art. 7 Abs. 4 Bst. h^{bis} DBG)

Geht man - in Übereinstimmung mit dem Bundesgericht - davon aus, dass *die Sozialabzüge zu den Steuerfreibeträgen im Sinne von Artikel 129 Absatz 2 BV gehören*⁵⁰, so müssten diese Abzüge materiell harmonisiert werden, damit die vom Wohnsitzkanton vorzunehmende Veranlagung dem Gebot der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen genügt (vgl. auch Ziffer 2.4 nachstehend).⁵¹

Derartige materielle Harmonisierungsbestrebungen hatten aber bisher politisch nie eine Chance auf Verwirklichung, da sie einen *massiven Eingriff in das föderalistische Steuersystem der Schweiz* bedeuten. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Erlass eines einheitlichen bundesrechtlichen Steuergesetzes (Einheitsgesetz), welches die direkte Bundessteuer wie auch die direkten Steuern der Kantone abschliessend regeln würde (und für den Bund und die Kantone unmittelbar anwendbar wäre), im Vorfeld der Ausarbeitung von Artikel 42^{quater} und Artikel 42^{quies} aBV (heute Art. 129 BV) ausgiebig diskutiert worden ist.⁵² *Trotz ihrer Effizienz wurde diese Lösung aus föderalistischen Überlegungen verworfen.*⁵³

2.2 Keine Änderung bei der Ausscheidung von juristischen Personen

Allfällige Änderungen des Doppelbesteuerungsrechts sollen nach dem Vorschlag der Postulantin ausschliesslich für die natürlichen Personen umgesetzt werden. Bei den juristischen Personen sollen weder in formeller noch in materieller Hinsicht Änderungen erfolgen.

Auf den ersten Blick scheint dieser Vorschlag tatsächlich eine Vereinfachung für die Steuerpflichtigen zu bringen. Einerseits darf daraus möglicherweise abgeleitet werden, dass die Vermeidung der Doppelbesteuerung sowohl materiell als auch formell bei den juristischen Personen kein drückendes Problem darstellt - zumindest nicht für die Postulantin -, weshalb im Bereich der juristischen Personen keine Änderungen notwendig angezeigt zu sein scheinen und sich somit das allfällige Änderungspotential verkleinert.

Allerdings schafft der Verzicht auf Änderungen bei den juristischen Personen, die aber bei den natürlichen Personen vorgenommen würden, im materiellen Recht und im Verfahrensrecht Unterschiede, die sich durch nichts rechtfertigen liessen und die zu einer *neuen Verkomplizierung des Doppelbesteuerungsrechts* führen würden. Das Ergebnis wäre genau das Gegenteil des angestrebten Ziels. Dabei ist zu bedenken, dass sich im Bereich des Unternehmenssteuerrechts für natürliche und juristische Personen grundsätzlich die gleichen Ausscheidungsprobleme stellen. Diese unterschiedlich zu lösen, wäre kaum zu begründen und zu erklären. Das Gesagte gilt auch für das Verfahrensrecht. Es wäre nicht einzusehen, warum bei den juristischen Personen das bisherige Verfahren beizubehalten wäre, wenn bei den natürlichen Personen neu z.B. für die Anrufung des Bundesgerichts auf die Ausschöpfung des kantonalen Instanzenzuges verzichtet würde oder eine vollständig neue, andere Verfahrensordnung geschaffen würde. Dabei müssten die unterschiedlichen Verfahren auch bzw. in erster Linie auf Gesetzesstufe geregelt werden, und zwar im StHG und im BGG, je nach angestrebter Lösung auch noch im VGG. Unterschiedliche Verfahrensordnungen für natürliche und juristische Personen, die sich von der Rechtsnatur her nicht aufdrängen, wür-

⁵⁰ Urteil des Bundesgerichts 1C_161/2009 vom 3.3.2012 E. 5.2, sowie Locher, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 35 DBG, Rz. 1

⁵¹ Als Alternative zur Verfassungsrevision wäre auch eine Umsetzung über einen interkantonalen Vertrag, d.h. über ein Konkordat, denkbar. Würden alle Kantone ausnahmslos einem Konkordat im Sinne der postulierten Änderungsvorschläge beitreten, so könnten diese Änderungsvorschläge ohne Verfassungsrevision umgesetzt werden. Es gilt aber zu bedenken, dass die Kantone zu einem Konkordatsbeitritt nicht gezwungen werden könnten, weshalb eine Umsetzung des Postulates über ein Konkordat nicht zielführend sein kann.

⁵² Eugen Isler, „Rationalisierungsmöglichkeiten im schweizerischen Steuerwesen“, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 35 (1966/67) 151 ff.

⁵³ Reich, a.a.O., N 26 zu Vorbemerkungen zu Artikel 1 und 2 StHG

den zweifellos nur auf geringe Akzeptanz stossen und das Verständnis für das Verfahren erschweren.

2.3 Verminderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung

Da die Kantone in ihrer Gesetzgebung unterschiedliche Massnahmen zur Verminderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung kennen (Teilbesteuerungs- oder Teilsatzverfahren), hätte eine Veranlagung nur noch am Hauptsteuerdomizil zur Folge, dass in den Kantonen mit Nebensteuerdomizilen nur in denjenigen Fällen eine korrekte Steuerauscheidung erfolgen würde, wenn beide Kantone die gleiche gesetzliche Regelung (Teilbesteuerungs- oder Teilsatzverfahren) zur Verminderung der Doppelbelastung kennen würden. Andernfalls wird in den Nebensteuerdomizilen eine Veranlagung getroffen, welche sich nicht auf die dort geltende gesetzliche Grundlage beziehen würde.

2.4 Leitung des Veranlagungsverfahrens durch das Hauptsteuerdomizil mit Antrags- und Anfechtungsrecht der Nebensteuerdomizile

Die Postulantin schlägt vor, dass ausschliesslich der Wohnsitzkanton (Hauptsteuerdomizil) ein Veranlagungsverfahren durchführt. Dort reicht die steuerpflichtige Person ihre Steuererklärung ein; dieser Kanton nimmt die Veranlagung vor - auch für alle andern betroffenen bzw. berechtigten Kantone - und stellt ihnen die Veranlagung mit der Steuerauscheidung zu. Die Nebensteuerdomizile können im Veranlagungs- und Ausscheidungsverfahren Anträge stellen, wobei das Hauptsteuerdomizil eine Verständigungslösung zwischen allen Betroffenen (Steuerpflichtiger, Hauptsteuerdomizil, Nebensteuerdomizile) anstreben soll. Die Veranlagung des Hauptsteuerdomizils kann sowohl von der steuerpflichtigen Person als auch von den Steuerverwaltungen der Nebensteuerdomizile angefochten werden. Dabei bieten sich verschiedene Varianten an:

1. Die Nebensteuerdomizile sind verpflichtet, in ihren Veranlagungen die Veranlagung des Hauptsteuerdomizils unverändert zu übernehmen, ohne Rücksicht auf Besonderheiten ihres kantonalen Rechts: in diesem Fall müssen die Nebensteuerdomizile sowohl die eigentliche Veranlagung als auch die Ausscheidung des Hauptsteuerdomizils anfechten können, wobei sie den Instanzenzug im Kanton des Hauptsteuerdomizils durchlaufen müssen. Letzteres gilt in jedem Fall und für alle Rügen auch für den Steuerpflichtigen.
2. Die Nebensteuerdomizile sind verpflichtet, ihren Veranlagungen die Veranlagung des Hauptsteuerdomizils zu Grunde zu legen, wobei sie Besonderheiten ihres kantonalen Rechts berücksichtigen (Höhe der organischen und anorganischen Abzüge, Sozialabzüge, Bewertungen beim Vermögen usw.): auch in diesem Fall müssen die Nebensteuerdomizile sowohl die eigentliche Veranlagung als auch die Ausscheidung des Hauptsteuerdomizils anfechten können, wobei sie den Instanzenzug im Kanton des Hauptsteuerdomizils durchlaufen müssen. Letzteres gilt in jedem Fall und für alle Rügen auch für den Steuerpflichtigen.
3. Die Nebensteuerdomizile können wie im geltenden Recht die Veranlagung nach ihrem eigenen Recht vornehmen. Sie stellen dabei auf die Veranlagung des Hauptsteuerdomizils ab und sind an die von ihm vorgenommene Steuerauscheidung gebunden: in diesem Fall müssen die Nebensteuerdomizile mindestens die Ausscheidung des Hauptsteuerdomizils anfechten können. Dabei sind beide Möglichkeiten denkbar, nämlich, dass sie den Instanzenzug im Kanton des Hauptsteuerdomizils durchlaufen müssen oder dass sie jeden instanzabschliessenden Entscheid des Hauptsteuerdomizils direkt an das Bundesgericht

weiter ziehen können. Die steuerpflichtige Person wird aber in jedem Fall und für alle Rügen den kantonalen Instanzenzug ausschöpfen müssen.

Vorteile

- Für die steuerpflichtige Person gibt es in der Variante 1 nur ein Veranlagungsverfahren in einem einzigen Kanton, in dem über die Steuerfaktoren in allen Kantonen entschieden wird. In der Variante 2 gilt grundsätzlich das Gleiche, wobei die Nebensteuerdomizile trotzdem noch Veranlagungen vornehmen, die sich aber auf die kantonalen Besonderheiten beschränken. Diese können allenfalls gezielt eingegrenzt werden. In der Variante 3 wird nur - aber immerhin - die Steuerauscheidung im Veranlagungsverfahren eines einzigen Kantons geregelt.
- Die Steueransprüche aller Kantone werden in einem Verfahren und in einem Instanzenzug mit klaren Zuständigkeiten (mindestens in den Varianten 1 und 2) beurteilt. Die steuerpflichtige Person muss nicht den Rechtsmittelweg in mehreren Kantonen beschreiten.
- Scheingefechte mit pro-forma-Rechtsmitteln entfallen gänzlich.

Nachteile

- Das Verfahren ist für die Bestimmung des Hauptsteuerdomizils, wenn dieses umstritten ist, nicht geeignet, weil dann ja auch umstritten ist, welcher Kanton das Verfahren führt.
- Wenn das Veranlagungsverfahren mit Einreichen der Steuererklärung ausschliesslich im Kanton des Hauptsteuerdomizils durchgeführt wird, fehlen den Nebensteuerdomizilen die Grundlagen, um ihre Steueransprüche geltend zu machen und zu begründen. Sie sind vollständig auf die Angaben und Auskünfte des konkurrierenden Hauptsteuerdomizils angewiesen. Da sie selbst kein Veranlagungsverfahren durchführen, werden sie vom Steuerpflichtigen keine Auskünfte und Unterlagen einfordern können.
- Die Nebensteuerdomizile müssen ihre Ansprüche vor den Verwaltungs- und Gerichtsinstanzen eines anderen Kantons beurteilen lassen (Eingriff in die Souveränität eines anderen Kantons).
- Die Veranlagungsbehörde des Hauptsteuerdomizils wird damit in eine Doppelrolle als Vertreterin der eigenen Steueransprüche und als entscheidende Behörde gedrängt und befindet sich damit in einem nicht zu lösenden Interessenkonflikt. Das ist bei den Gerichtsbehörden zwar nicht mehr im gleichen Mass der Fall, aber auch sie werden im Zweifelsfall eher zu Gunsten des eigenen Kantons, also pro domo, entscheiden.
- Wenn das Nebensteuerdomizil zur Durchsetzung seiner Steueransprüche den Instanzenzug im Hauptsteuerdomizil ausschöpfen muss (Variante 1 und 2), besteht deshalb die Gefahr des verfahrensmässigen Leerlaufs. Hat es umgekehrt die Möglichkeit, seine Ansprüche direkt mit Beschwerde gegen die Veranlagungsverfügung beim Bundesgericht geltend zu machen (Variante 3), wird dieses unter Umständen die Steuerauscheidung beurteilen müssen, obwohl die Steuerfaktoren - wie bereits erwähnt - noch nicht rechtskräftig festgesetzt sind. Zudem erhält das Bundesgericht wiederum die Rolle des erstinstanzlichen Gerichts, das den Sachverhalt ermitteln muss, was die Justizreform zur Entlastung des Bundesgerichts gerade beseitigen wollte.
- Das hier skizzierte Veranlagungsverfahren wird für das Hauptsteuerdomizil *wesentlich aufwendiger* werden als bisher. Denn es muss neu als *Mehrparteienverfahren* ausgestaltet werden, in dem - ähnlich wie in einem Zivilprozess mit Intervention oder Streitverkün-

dung⁵⁴ - sowohl über die Begehren der steuerpflichtigen Person als auch über jene der andern Steuerdomizile zu entscheiden ist.

- Das Hauptsteuerdomizil hat unter Umständen kein besonderes Interesse, die Steuerfaktoren in den anderen Kantonen (z.B. Geschäftsorte) zu untersuchen, da sich eine Erhöhung im eigenen Kanton nicht oder nur marginal auswirkt (nur Satzbestimmung, eventuell keine im Hauptsteuerdomizil steuerbaren Einkünfte). Demgegenüber kann der wirklich betroffene Kanton nur Anträge stellen, verfügt dazu aber nicht über die erforderlichen Grundlagen. Eine steuerliche Buchprüfung durch die Steuerbehörde des Geschäftsortes wäre wohl ausgeschlossen, wenn diese kein Veranlagungsverfahren durchführen kann.
- Muss der Kanton des Nebensteuerdomizils die Veranlagung des Hauptsteuerdomizils unverändert übernehmen, ohne Rücksicht auf Besonderheiten seines kantonalen Rechts, wird er in seiner Souveränität massiv beschränkt.
- Eine wirkliche Vereinfachung lässt sich nur erreichen, wenn das Steuerrecht der Kantone materiell harmonisiert und vollständig vereinheitlicht wird (allenfalls mit Ausnahme der Höhe einzelner Abzüge). Das aber ist im föderalistischen Bundesstaat Schweiz politisch nicht realistisch.
- Und schliesslich werden die Kantone mit Nebensteuerdomizilen, weil sie kein eigenständiges Verfahren durchführen, für ihre Veranlagung bzw. Rechnungsstellung auf die Veranlagung, auf den Abschluss des Verfahrens im Hauptsteuerdomizil angewiesen sein und diesen abwarten müssen. Verzögerungen bzw. Rechtsmittelverfahren im Hauptsteuerdomizil wirken sich damit automatisch auf die Nebensteuerdomizile aus, selbst wenn diese von den umstrittenen Punkten nicht betroffen sind.

2.5 Übernahme der anorganischen Abzüge und Sozialabzüge des Hauptsteuerdomizils durch die Nebensteuerdomizile

Das Nebensteuerdomizil soll nach dem Vorschlag der Postulantin verpflichtet sein, für seine Veranlagungen die im Grundsatz harmonisierten allgemeinen Abzüge des Hauptsteuerdomizils auch bezüglich ihrer Höhe zu übernehmen, ebenso dessen *Sozialabzüge*.

Diese Forderung des Postulates könnte auf der einen Seite zur Folge haben, dass das Nebensteuerdomizil einer sekundär steuerpflichtigen Person höhere anorganische Abzüge zugestehen müsste, als das eigene Recht vorsieht, oder Sozialabzüge gewähren, die es gar nicht kennt. Auf der andern Seite könnten Sozialabzüge, die es nur im Nebensteuerdomizil gibt, am Nebensteuerdomizil gar nicht beansprucht werden und man müsste sich mit den allenfalls tieferen Abzügen des Hauptsteuerdomizils zufrieden geben. Das würde zu einer rechtsungleichen Behandlung von Personen mit Hauptsteuerdomizil im Kanton einerseits, die nach diesem Recht besteuert werden, und den Personen andererseits, die hier nur über ein Nebensteuerdomizil verfügen und für die deswegen das Recht an diesem Ort nur teilweise gilt, führen. Weiter missachtet eine solche Lösung, dass Sozialabzüge und Tarife für das Erreichen einer ausgewogenen Steuerbelastung innerhalb der Kantone aufeinander abgestimmt sind. Bezüglich Ausgestaltung dieses Systems gibt es unter den Kantonen grosse Unterschiede. Eine Harmonisierung der Sozialabzüge würde diese Ordnung empfindlich stören.

⁵⁴ Vgl. Artikel 73 ff. der Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 (ZPO, SR 272)

2.6 Welche Auswirkungen ergeben sich, wenn die Schuldzinsen künftig nach dem Änderungsvorschlag gemäss Postulat verteilt werden?

2.6.1 Ausgangslage

Wie aus den postulierten Änderungsvorschlägen hervorgeht, sollen die Schuldzinsen nicht mehr nach Lage der Aktiven und den Vermögenserträgen verteilt werden. Stattdessen sollen sie gleich wie die anorganischen Abzüge und Sozialabzüge im Verhältnis der den Kantonen zustehenden Einkommensanteile aufgeteilt werden.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung werden die Schuldzinsen in der Regel proportional nach dem Verhältnis der Aktiven verlegt, vorab allerdings auf die Vermögenserträge.⁵⁵ Diese Regel gilt sowohl für private als auch für geschäftliche Schuldzinsen. *Ausnahmen vom Grundsatz der proportionalen Schuldzinsverlegung nach Lage der Aktiven* ergeben sich bei *Kollektiv- und Kommanditgesellschaften*, sowie bei den *Baukreditzinsen*. Für die interkantonale Steuerauscheidung bei Gesellschaftern von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften wird von einem *Sondervermögen* und einem *Sondereinkommen* ausgegangen. Die Schulden und Schuldzinsen der Kollektiv- bzw. Kommanditgesellschaft werden deshalb bei den Gesellschaftern nicht in die Ausscheidung im Verhältnis der Aktiven mit einbezogen. Vielmehr werden die Schulden direkt vom Vermögen und die Schuldzinsen objektmässig vom Gewinn der Kollektiv- bzw. Kommanditgesellschaft in Abzug gebracht. Den Sitz- bzw. Betriebsstättekantonen der Kollektiv- bzw. Kommanditgesellschaft wird somit nur das Nettovermögen der Gesellschaft bzw. der Gewinn nach Schuldzinsen zugewiesen.⁵⁶ Baukreditzinsen auf Liegenschaften des Privatvermögens werden gemäss bisheriger Bundesgerichtspraxis nicht proportional im Verhältnis der Aktiven ausgeschieden, sondern wie Anlagekosten objektmässig dem Kanton der gelegenen Sache zugewiesen, wobei die Baukreditzinsen überwiegend als Anlagekosten betrachtet werden, welche von einem späteren Grundstückgewinn abzuziehen sind.⁵⁷

Mit Blick auf den von der Postulantin vorgeschlagenen Methodenwechsel von der proportionalen Schuldzinsverteilung nach Lage der Aktiven zu einer proportionalen Verlegung nach den den Kantonen zustehenden Einkommensanteilen ist im Folgenden davon auszugehen, dass bei den bisherigen Ausnahmefällen der Kollektiv- bzw. Kommanditgesellschaft und den Baukreditzinsen keine Methodenänderung vorzunehmen ist. Unter diesem Abschnitt werden deshalb nur die Auswirkungen in Bezug auf die Grundregelfälle, nicht aber die erwähnten Ausnahmefälle, untersucht.

2.6.2 Fallbeispiele

Im Folgenden werden anhand von vier Fallbeispielen die konkreten Auswirkungen der Schuldzinsverteilung nach dem Änderungsvorschlag gemäss Postulat aufgezeigt. In allen vier Beispielen wird zuerst die Schuldzinsverteilung nach der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung (Variante a) und nachfolgend die Schuldzinsverteilung nach dem Änderungsvorschlag gemäss Postulat (Variante b) dargestellt.

⁵⁵ Betschart, in: Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 24 N 1 und 18)

⁵⁶ Betschart, a.a.O., § 24 N 25

⁵⁷ Betschart, a.a.O., § 24 N 26

Fallbeispiel 1:

Unselbständig Erwerbender mit Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich, Einfamilienhaus im Kanton Zürich und Ferienhaus im Kanton Graubünden.

Variante a) Schuldzinsverteilung gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung.

Vermögen:	Kanton ZH	Kanton GR	Total
Wertschriften und Guthaben	400'000		400'000
Liegenschaften Repartitionswert	720'000	690'000	1'410'000
Total Aktiven	1'120'000	690'000	1'810'000
Aktivenquoten	61.88%	38.12%	100.00%
Grundpfand- und andere Schulden	-618'785	-381'215	-1'000'000
Subtotal	501'215	308'785	810'000
Differenz Repartitions-/Vermögenssteuerwert ZH	80'000	76'667	156'667
Steuerbares Vermögen	581'215	385'452	966'667
	<u>581'000</u>	<u>385'000</u>	<u>966'000</u>
Einkommen:	Kanton ZH	Kanton GR	Total
Eigenmietwert	32'000	24'000	56'000
Unterhaltskosten	-10'000	-8'000	-18'000
Wertschriftenertrag	8'000		8'000
Nettovermögensertrag	30'000	16'000	46'000
Aktivenquoten:	61.88%	38.12%	100.00%
Schuldzinsen verteilt nach Lage der Aktiven	-15'470	-9'530	-25'000
Subtotal	14'530	6'470	21'000
Unselbständige Erwerbseinkünfte	180'000		180'000
Berufsauslagen	-10'000		-10'000
Einkommensanteile	184'530	6'470	191'000
Einkommensquoten	96.61%	3.39%	100.00%
Abzüge verteilt nach Einkommensanteilen:			
Versicherungsprämien	-2'319	-81	-2'400
Gemeinnützige Zuwendungen	-3'865	-135	-4'000
Steuerbares Einkommen	178'346	6'254	184'600
	<u>178'300</u>	<u>6'200</u>	<u>184'600</u>

Repartitionswert von Liegenschaften

Für die Repartitionswerte von Liegenschaften hat die SSK das Kreisschreiben Nr. 22 vom 21. November 2006 herausgegeben. Dieses stellt Regeln für die Bewertung der Grundstücke bei interkantonalen Steuerauscheidung ab der Steuerperiode 1997/1998 auf. Der Repartitionswert wird ausgedrückt in Prozenten des kantonalen Steuerwertes (Repartition = Verteilung im Verhältnis der Beteiligten).

Fallbeispiel 1:

Unselbständig Erwerbender mit Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich, Einfamilienhaus im Kanton Zürich und Ferienhaus im Kanton Graubünden.

Variante b) Schuldzinsverteilung gemäss Vorschlag der Postulantin.

Vermögen:	Kanton ZH	Kanton GR	Total
Wertschriften und Guthaben	400'000		400'000
Liegenschaften Repartitionswert	720'000	690'000	1'410'000
Total Aktiven	1'120'000	690'000	1'810'000
Aktivenquoten	61.88%	38.12%	100.00%
Grundpfand- und andere Schulden	-618'785	-381'215	-1'000'000
Subtotal	501'215	308'785	810'000
Differenz Repartitions-/Vermögenssteuerwert ZH	80'000	76'667	156'667
Steuerbares Vermögen	581'215 <u>581'000</u>	385'452 <u>385'000</u>	966'667 <u>966'000</u>
Einkommen:	Kanton ZH	Kanton GR	Total
Eigenmietwert	32'000	24'000	56'000
Unterhaltskosten	-10'000	-8'000	-18'000
Wertschriftenertrag	8'000		8'000
Nettovermögensertrag	30'000	16'000	46'000
Unselbständige Erwerbseinkünfte	180'000		180'000
Berufsauslagen	-10'000		-10'000
Einkommensanteile	200'000	16'000	216'000
Einkommensquoten	92.59%	7.41%	100.00%
Abzüge verteilt nach Einkommensanteilen:			
Versicherungsprämien	-2'222	-178	-2'400
Gemeinnützige Zuwendungen	-3'704	-296	-4'000
Schuldzinsen verteilt nach Einkommensanteilen	-23'148	-1'852	-25'000
Steuerbares Einkommen	170'926 <u>170'900</u>	13'674 <u>13'600</u>	184'600 <u>184'600</u>

Fallbeispiel 2:

Unselbständig Erwerbender mit Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich, Einfamilienhaus im Kanton Zürich und Mehrfamilienhaus im Kanton Schaffhausen.

Variante a) Schuldzinsverteilung gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung.

Vermögen:	Kanton ZH	Kanton SH	Total
Wertschriften und Guthaben	400'000		400'000
Liegenschaften Repartitionswert	720'000	2'000'000	2'720'000
Total Aktiven	1'120'000	2'000'000	3'120'000
Aktivenquoten	35.90%	64.10%	100.00%
Grundpfand- und andere Schulden	-789'744	-1'410'256	-2'200'000
Subtotal	330'256	589'744	920'000
Differenz Repartitions-/Vermögenssteuerwert ZH	80'000	222'222	302'222
	410'256	811'966	1'222'222
Steuerbares Vermögen	<u>410'000</u>	<u>811'000</u>	<u>1'222'222</u>
Einkommen:	Kanton ZH	Kanton SH	Total
Eigenmietwert/Mietertrag	32'000	141'000	173'000
Unterhaltskosten	-10'000	-41'000	-51'000
Wertschriftenertrag	8'000		8'000
Nettovermögensertrag	30'000	100'000	130'000
Aktivenquoten:	35.90%	64.10%	100.00%
Schuldzinsen verteilt nach Lage der Aktiven	<u>-19'744</u>	<u>-35'256</u>	<u>-55'000</u>
Subtotal	10'256	64'744	75'000
Unselbständige Erwerbseinkünfte	180'000		180'000
Berufsauslagen	-10'000		-10'000
Einkommensanteile	180'256	64'744	245'000
Einkommensquoten	73.57%	26.43%	100.00%
Abzüge verteilt nach Einkommensanteilen:			
Versicherungsprämien	-1'766	-634	-2'400
Gemeinnützige Zuwendungen	-2'943	-1'057	-4'000
	175'547	63'053	238'600
Steuerbares Einkommen	<u>175'500</u>	<u>63'000</u>	<u>238'600</u>

Fallbeispiel 2:**Unselbständig Erwerbender mit Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich, Einfamilienhaus im Kanton Zürich und Mehrfamilienhaus im Kanton Schaffhausen.****Variante b) Schuldzinsverteilung gemäss Vorschlag der Postulantin.**

Vermögen:	Kanton ZH	Kanton SH	Total
Wertschriften und Guthaben	400'000		400'000
Liegenschaften Repartitionswert	720'000	2'000'000	2'720'000
Total Aktiven	1'120'000	2'000'000	3'120'000
Aktivenquoten	35.90%	64.10%	100.00%
Grundpfand- und andere Schulden	-789'744	-1'410'256	-2'200'000
Subtotal	0	0	0
Differenz Repartitions-/Vermögenssteuerwert ZH	80'000	222'222	302'222
Steuerbares Vermögen	<u>410'256</u> 410'000	<u>811'966</u> 811'000	<u>1'222'222</u> 1'222'000
Einkommen:	Kanton ZH	Kanton SH	Total
Eigenmietwert/Mietertrag	32'000	141'000	173'000
Unterhaltskosten	-10'000	-41'000	-51'000
Wertschriftenertrag	8'000		8'000
Nettovermögensertrag	30'000	100'000	130'000
Unselbständige Erwerbseinkünfte	180'000		180'000
Berufsauslagen	-10'000		-10'000
Einkommensanteile	200'000	100'000	300'000
Einkommensquoten	66.67%	33.33%	100.00%
Abzüge verteilt nach Einkommensanteilen:			
Versicherungsprämien	-1'600	-800	-2'400
Gemeinnützige Zuwendungen	-2'667	-1'333	-4'000
Schuldzinsen verteilt nach Einkommensanteilen	-36'667	-18'333	-55'000
Steuerbares Einkommen	<u>159'066</u> 159'000	<u>79'534</u> 79'500	<u>238'600</u> 238'600

Fallbeispiel 3:

**Rentner mit Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich und
Mehrfamilienhaus im Kanton Basel-Stadt.**

Variante a) Schuldzinsverteilung gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung.

Vermögen:	Kanton ZH	Kanton BS	Total
Wertschriften und Guthaben	4'000'000		4'000'000
Liegenschaften Repartitionswert	0	3'150'000	3'150'000
Total Aktiven	4'000'000	3'150'000	7'150'000
Aktivenquoten	55.94%	44.06%	100.00%
Grundpfand- und andere Schulden	-1'118'881	-881'119	-2'000'000
Subtotal	2'881'119	2'268'881	5'150'000
Differenz Repartitions-/Vermögenssteuerwert ZH	0	350'000	350'000
Steuerbares Vermögen	2'881'119 <u>2'881'000</u>	2'618'881 <u>2'618'000</u>	5'500'000 <u>5'500'000</u>
Einkommen:	Kanton ZH	Kanton BS	Total
Mietertrag		210'000	210'000
Unterhaltskosten		-50'000	-50'000
Wertschriftenertrag	40'000		40'000
Nettovermögensertrag	40'000	160'000	200'000
Aktivenquoten:	55.94%	44.06%	100.00%
Schuldzinsen verteilt nach Lage der Aktiven	-27'972	-22'028	-50'000
Subtotal	12'028	137'972	150'000
AHV-Rente	26'000		26'000
Einkommensanteile	38'028	137'972	176'000
Einkommensquoten	21.61%	78.39%	100.00%
Abzüge verteilt nach Einkommensanteilen:			
Versicherungsprämien	-778	-2'822	-3'600
Gemeinnützige Zuwendungen	-864	-3'136	-4'000
Steuerbares Einkommen	36'386 <u>36'300</u>	132'014 <u>132'000</u>	168'400 <u>168'400</u>

Fallbeispiel 3:
Rentner mit Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich und
Mehrfamilienhaus im Kanton Basel-Stadt.
Variante b) Schuldzinsverteilung gemäss Vorschlag der Postulantin.

Vermögen:	Kanton ZH	Kanton BS	Total
Wertschriften und Guthaben	4'000'000		4'000'000
Liegenschaften Repartitionswert		3'150'000	3'150'000
Total Aktiven	4'000'000	3'150'000	7'150'000
Aktivenquoten	55.94%	44.06%	100.00%
Grundpfand- und andere Schulden	-1'118'881	-881'119	-2'000'000
Subtotal	2'881'119	2'268'881	5'150'000
Differenz Repartitions-/Vermögenssteuerwert ZH	0	350'000	350'000
Steuerbares Vermögen	2'881'119 <u>2'881'000</u>	2'618'881 <u>2'618'000</u>	5'500'000 <u>5'500'000</u>
Einkommen:	Kanton ZH	Kanton BS	Total
Mietertrag		210'000	210'000
Unterhaltskosten		-50'000	-50'000
Wertschriftenertrag	40'000		40'000
Nettovermögensertrag	40'000	160'000	200'000
AHV-Rente	26'000		26'000
Einkommensanteile	66'000	160'000	226'000
Einkommensquoten	29.20%	70.80%	100.00%
Abzüge verteilt nach Einkommensanteilen:			
Versicherungsprämien	-1'051	-2'549	-3'600
Gemeinnützige Zuwendungen	-1'168	-2'832	-4'000
Schuldzinsen verteilt nach Einkommensanteilen	-14'602	-35'398	-50'000
Steuerbares Einkommen	49'179 <u>49'100</u>	119'221 <u>119'200</u>	168'400 <u>168'400</u>

Fallbeispiel 4:

Selbständig Erwerbender mit Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich, Mehrfamilienhaus im Kanton Zürich und Geschäftsort im Kanton Aargau.

Variante a) Schuldzinsverteilung gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung.

Vermögen:	Kanton ZH	Kanton AG	Total
Wertschriften und Guthaben	800'000		800'000
Liegenschaften Repartitionswert	5'400'000		5'400'000
Geschäftsaktiven		500'000	500'000
Total Aktiven	6'200'000	500'000	6'700'000
Aktivenquoten	92.54%	7.46%	100.00%
Geschäftsschulden	-277'612	-22'388	-300'000
Grundpfand- und andere Schulden	-4'071'642	-328'358	-4'400'000
Subtotal	1'850'746	149'254	2'000'000
Differenz Repartitions-/Vermögenssteuerwert ZH	600'000	0	600'000
	2'450'746	149'254	2'600'000
Steuerbares Vermögen	<u>2'450'000</u>	<u>149'000</u>	<u>2'600'000</u>
Einkommen:	Kanton ZH	Kanton AG	Total
Eigenmietwert/Mietertrag	420'000		420'000
Unterhaltskosten	-100'000		-100'000
Wertschriftenertrag	16'000		16'000
Schuldzinsen Geschäft		12'000	12'000
Eigenkapitalzins Geschäft		4'000	4'000
Nettovermögensertrag	336'000	16'000	352'000
Aktivenquoten:	92.54%	7.46%	100.00%
Schuldzinsen Gesch. verteilt n. Lage d. Aktiven	-11'104	-896	-12'000
Schuldzinsen Privat verteilt n. Lage d. Aktiven	-122'149	-9'851	-132'000
Subtotal	202'747	5'253	208'000
Ausgleich Eigenkapitalzins		-4'000	-4'000
Selbständige Erwerbseinkünfte		400'000	400'000
Beiträge Säule 3a		-20'000	-20'000
Einkommensanteile	202'747	381'253	584'000
Einkommensquoten	34.72%	65.28%	100.00%
Abzüge verteilt nach Einkommensanteilen:			
Versicherungsprämien	-833	-1'567	-2'400
Steuerbares Einkommen	<u>201'914</u>	<u>379'686</u>	<u>581'600</u>

Fallbeispiel 4:

Selbständig Erwerbender mit Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich, Mehrfamilienhaus im Kanton Zürich und Geschäftsort im Kanton Aargau.

Variante b) Schuldzinsverteilung gemäss Vorschlag der PostulantIn.

Vermögen:	Kanton ZH	Kanton AG	Total
Wertschriften und Guthaben	800'000		800'000
Liegenschaften Repartitionswert	5'400'000		5'400'000
Geschäftsaktiven		500'000	500'000
Total Aktiven	6'200'000	500'000	6'700'000
Aktivenquoten	92.54%	7.46%	100.00%
Geschäftsschulden	-277'612	-22'388	-300'000
Grundpfand- und andere Schulden	-4'071'642	-328'358	-4'400'000
Subtotal	1'850'746	149'254	2'000'000
Differenz Repartitions-/Vermögenssteuerwert ZH	600'000	0	600'000
	2'450'746	149'254	2'600'000
Steuerbares Vermögen	<u>2'450'000</u>	<u>149'000</u>	<u>2'600'000</u>
Einkommen:	Kanton ZH	Kanton AG	Total
Eigenmietwert/Mietertrag	420'000		420'000
Unterhaltskosten	-100'000		-100'000
Wertschriftenertrag	16'000		16'000
Schuldzinsen Geschäft		n/a	n/a
Eigenkapitalzins Geschäft		n/a	n/a
Nettovermögensertrag	336'000	0	336'000
Selbständige Erwerbseinkünfte		400'000	400'000
Schuldzinsen Geschäft		12'000	12'000
Beiträge Säule 3a		-20'000	-20'000
Einkommensanteile	336'000	392'000	728'000
Einkommensquoten	46.15%	53.85%	100.00%
Abzüge verteilt nach Einkommensanteilen:			
Versicherungsprämien	-1'108	-1'292	-2'400
Schuldzinsen verteilt nach Einkommensanteilen	<u>-66'462</u>	<u>-77'538</u>	<u>-144'000</u>
	268'430	313'170	581'600
Steuerbares Einkommen	<u>268'400</u>	<u>313'100</u>	<u>581'600</u>

n/a = nicht anwendbar

Im Fallbeispiel 4 können aufgrund des Vorschlags Amherd die Zinsen bei einem Selbständigerwerbenden auf Stufe des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit noch nicht verteilt werden, da ja neu nach Nettoeinkommen verteilt werden soll, was auf dieser Stufe der Steuerteilung noch nicht bekannt bzw. errechenbar ist. Im heutigen System werden geschäftliche Zinsen auf Stufe des selbständigen Erwerbseinkommens nach den gleichen Regeln (Lage der Aktiven) schon unter den Ansprechkantonen des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit verteilt.

2.6.2.1 Auswirkungen der Schuldzinsverteilung gemäss Vorschlag der Postulantin im Einzelfall; Kommentierung der Fallbeispiele 1-4

Das *Fallbeispiel 1* bildet den typischen Fall des Eigentümers einer Ferienwohnung oder eines Ferienhauses ab. Im vorliegenden Fall entspricht das Ferienhaus im Kanton GR einem Anteil an den gesamten Aktiven von 38.12%; entsprechend entfallen bei einer Schuldzinsverteilung proportional nach Lage der Aktiven 38.12% auf den Kanton GR. Bei der Schuldzinsverteilung gemäss Vorschlag der Postulantin beträgt der Einkommensanteil im Kanton GR jedoch nur 7.41%; entsprechend müsste der Kanton GR auch nur 7.41% der gesamten Schuldzinsen übernehmen. In der im Fallbeispiel abgebildeten Konstellation würde sich das steuerbare Einkommen *am Hauptsteuerdomizil vermindern*, während dem sich das steuerbare Einkommen im Liegenschaftskanton GR von Fr. 6'200 in Variante a) auf Fr. 13'600 in Variante b) erhöhen würde. Der Liegenschaftskanton könnte somit Fr. 7'400 oder 120% mehr seines ursprünglichen Anspruchs besteuern.

Im *Fallbeispiel 2* ist die steuerpflichtige Person Eigentümerin eines Einfamilienhauses im Kanton ZH und eines Mehrfamilienhauses im Kanton SH. Im vorliegenden Fall entspricht das Mehrfamilienhaus im Kanton SH einem Anteil an den gesamten Aktiven von 64.10%; entsprechend entfallen bei einer Schuldzinsverteilung proportional nach Lage der Aktiven 64.10% auf den Kanton SH. Bei der Schuldzinsverteilung gemäss Vorschlag der Postulantin beträgt der Einkommensanteil im Kanton SH jedoch nur 33.33%; entsprechend müsste der Kanton SH auch nur 33.33% der gesamten Schuldzinsen übernehmen. In der im Fallbeispiel abgebildeten Konstellation würde sich das steuerbare Einkommen *am Hauptsteuerdomizil vermindern*, während dem sich das steuerbare Einkommens im Liegenschaftskanton SH von Fr. 63'000 in Variante a) auf Fr. 79'500 in Variante b) erhöhen würde. Der Liegenschaftskanton könnte somit Fr. 16'500 oder 26% mehr seines ursprünglichen Anspruchs besteuern.

Im *Fallbeispiel 3* ist die steuerpflichtige Person (Rentner) Eigentümer eines Mehrfamilienhauses im Kanton BS. Im vorliegenden Fall entspricht das Mehrfamilienhaus im Kanton BS einem Anteil an den gesamten Aktiven von 44.06%; entsprechend entfallen bei einer Schuldzinsverteilung proportional nach Lage der Aktiven 44.06% auf den Kanton BS. Bei der Schuldzinsverteilung gemäss Vorschlag der Postulantin beträgt der Einkommensanteil im Kanton BS jedoch 70.80%; entsprechend müsste der Kanton BS auch 70.80% der gesamten Schuldzinsen übernehmen. In der im Fallbeispiel abgebildeten Konstellation würde sich das steuerbare Einkommen *am Hauptsteuerdomizil erhöhen*, während dem sich das steuerbare Einkommen im Liegenschaftskanton BS von Fr. 132'000 in Variante a) auf Fr. 119'200 in Variante b) vermindern würde. Der Liegenschaftskanton könnte somit Fr. 12'800 oder 10% weniger seines ursprünglichen Anspruchs besteuern.

Im *Fallbeispiel 4* ist die steuerpflichtige Person Eigentümerin eines Mehrfamilienhauses im Wohnsitzkanton ZH und übt eine selbständige Erwerbstätigkeit im Kanton AG aus. Im vorliegenden Fall entsprechen die Geschäftsaktiven im Kanton AG einem Anteil an den gesamten Aktiven von 7.46%; entsprechend entfallen bei einer Schuldzinsverteilung proportional nach Lage der Aktiven 7.46% der gesamten Schuldzinsen (geschäftliche und private) auf den Kanton AG. Bei der Schuldzinsverteilung gemäss Vorschlag der Postulantin beträgt der Einkommensanteil im Kanton AG jedoch 53.85%; entsprechend müsste der Kanton AG auch 53.85% der gesamten Schuldzinsen übernehmen. In der im Fallbeispiel abgebildeten Konstellation würde sich das steuerbare Einkommen *am Hauptsteuerdomizil erhöhen*, während dem sich das steuerbare Einkommen im Geschäftsortkanton AG von Fr. 379'600 in Variante a) auf Fr. 313'100 in Variante b) vermindern würde. Der Geschäftsortkanton könnte somit Fr. 66'500 oder 18% weniger seines ursprünglichen Anspruchs besteuern.

Anhand der Fallbeispiele 1 bis 4 ergibt sich, dass in allen Fällen eine Verschiebung des Steuersubstrates zugunsten oder zulasten des Hauptsteuerdomizils bzw. zulasten oder zugunsten des Liegenschafts-, Geschäftsort- oder Betriebsstättekantons festzustellen ist. Dabei hängt das Ausmass der Verschiebung grundsätzlich von der Höhe der Differenz zwischen dem prozentualen Anteil an den Gesamtaktiven und dem prozentualen Anteil am Einkommen ab. Hat beispielsweise ein Liegenschaftskanton einen Aktivenanteil von 20% und einen Einkommensanteil von 18%, so ergibt sich nur eine relativ kleine Verschiebung bei der Schuldzinsverteilung. Beträgt der Aktivenanteil aber beispielsweise 20%, der Einkommensanteil jedoch nur 4%, so ergibt sich eine weitaus grössere Verschiebung bei der Schuldzinsverteilung und als Folge davon auch beim steuerbaren Einkommen der beteiligten Kantone. Insbesondere bei der Fallkonstellation einer interkantonalen Ausscheidung mit selbständiger Erwerbstätigkeit in einem andern Kanton als dem Wohnsitzkanton kann die von der Postulantin vorgeschlagene Schuldzinsverlegung nach Einkommensanteilen zu beträchtlichen Verschiebungen beim steuerbaren Einkommen der beteiligten Kantone führen (Fallbeispiel 4). Es resultiert nur dann keine Verschiebung, wenn der prozentuale Aktivenanteil exakt dem prozentualen Einkommensanteil entspricht, was aber in der Praxis selten der Fall ist.

Zusammenfassung

Dem Vorschlag der Postulantin, die Verteilung der Schuldzinsen nach Lage der Aktiven und nach den Vermögenserträgen abzuschaffen, sei zusammenfassend entgegengehalten:

Besteuert wird das Reinvermögen, also die Summe der Bruttoaktiven nach Abzug der Schulden. Schulden sind nichts anderes als negative Vermögenswerte. Was für das Vermögen gilt, ist in gleicher Weise für die daraus fliessenden Erträge massgebend. Die Schuldzinsen sind genauso die Kehrseite der Vermögenserträge; sie hängen eng mit dem Vermögen zusammen und werden deshalb als besondere Belastung der Vermögenserträge betrachtet.⁵⁸ Es ist deshalb sachlich richtig, Schulden und Schuldzinsen im Verhältnis der in den einzelnen Kantonen zu steuernden Aktiven und vorab auf die Vermögenserträge zu verlegen. Die proportionale Verlegung der Schulden und Schuldzinsen wird dabei als wesentlich einfacher beurteilt als die objektmässige Zuteilung, die nur in einfachen Verhältnissen ohne grösseren Aufwand bewältigt werden könnte.⁵⁹ Bei der objektmässigen Verteilung werden zudem Steueroptimierungsmöglichkeiten geschaffen. Die Verlegung im Verhältnis der Reineinkommen, die nach geltender Praxis für die anorganischen Abzüge, die nicht mit einem bestimmten Einkommen zusammenhängen, und für die Sozialabzüge massgebend ist, würde zu einer *massiven Verschiebung von Steuersubstrat* führen. Liegenschaftskantone könnten weiterhin die daraus fliessenden Erträge besteuern, müssten in der Regel aber zu ihren Lasten nur sehr geringe Schuldzinsen übernehmen. Diese müssten dann von den Kantonen des Hauptsteuerdomizils bzw. des Geschäftsortes, welche die Haupteinkünfte, in der Regel das Erwerbseinkommen, besteuern, zu ihren Lasten getragen werden.

Das Ausmass der Verschiebung hängt im Einzelfall von der Höhe der Differenz zwischen dem prozentualen Aktivenanteil und dem prozentualen Einkommensanteil ab. Ob sich die Verschiebung zugunsten oder zulasten des Hauptsteuerdomiziles bzw. zulasten oder zugunsten des Liegenschafts-, Geschäftsort- oder Betriebsstättekantons auswirkt, hängt ebenfalls von der konkreten Konstellation des Einzelfalles ab (vgl. im Übrigen Ziff. 2.6.3 nachfolgend).

⁵⁸ Betschart, a.a.O., § 24, N 20.

⁵⁹ Betschart, a.a.O., § 24 N 18.

2.6.3 Aggregierte⁶⁰ Auswirkungen der Schuldzinsverteilung gemäss Vorschlag der Postulantin

Nachdem wie vorstehend aufgezeigt feststeht, dass ein Methodenwechsel bei der Schuldzinsverteilung im Einzelfall letztlich zu Verschiebungen beim steuerbaren Einkommen zwischen Hauptsteuerdomizilkanton und Liegenschafts-, Geschäftsort- oder Betriebsstättekantons führt, wäre es von erheblichem Interesse, zu wissen, welche aggregierten Auswirkungen sich dadurch auf die Steuerströme zwischen den Kantonen ergeben.

Um diese Auswirkungen zuverlässig bestimmen zu können, müssten sämtliche von allen Kantonen erstellten interkantonalen Ausscheidungen einer bestimmten Steuerperiode mit der Schuldzinsverteilung gemäss Vorschlag der Postulantin im Rahmen einer Simulation neu berechnet und die Gesamtergebnisse der beiden Methoden miteinander verglichen werden. *Aufgrund dieser komplexen Ausgangslage ist es praktisch unmöglich, mit vernünftigem Aufwand zu einer fundierten Aussage über die aggregierten Auswirkungen eines Methodenwechsels bei der Schuldzinsverteilung zu gelangen.*

Immerhin kann festgestellt werden, dass ein erheblicher Teil der interkantonalen Ausscheidungsfälle Steuerpflichtige betrifft, die in einem anderen Kanton eine Ferienwohnung oder ein Ferienhaus besitzen und dort ein Spezialsteuerdomizil begründen (vgl. das vorstehend dargestellte Fallbeispiel 1). In den meisten Fällen leben die Eigentümer solcher Liegenschaften (Zweitwohnungen) in guten bis sehr guten Vermögens- bzw. Einkommensverhältnissen. Zumindest in diesen Fällen kann davon ausgegangen werden, dass ein Methodenwechsel zur Schuldzinsverteilung nach Einkommensanteilen tendenziell zu einer Verlagerung von Steuersubstrat von den „Hauptsteuerdomizilkantonen“ zu den „Spezialsteuerdomizilkantonen“ führen wird.

IV Schlussfolgerungen

- Für eine rechtsgleiche Umsetzung des postulierten Änderungsvorschlages, dass nur noch der Wohnsitzkanton eine Veranlagung vornehmen darf, braucht es eine materielle Harmonisierung der Sozialabzüge (Steuerfreibeträge), was eine Anpassung der Bundesverfassung (Art. 129 Abs. 2 BV) erforderlich macht;
- Eine materielle Harmonisierung der Sozialabzüge (Steuerfreibeträge) der direkten Steuern gerät in Widerspruch zum föderalistischen Steuersystem in der Schweiz;
- Die von der Postulantin vorgeschlagene Beschränkung der Änderungen nur auf die natürlichen Personen (kein Einbezug der juristischen Personen) könnte zu Ungleichbehandlungen führen (z.B. bei Rechtsmittelverfahren, bei der Schuldzinsenverlegung etc.). Das Doppelbesteuerungsrecht würde dadurch nicht vereinfacht;
- Der Vorschlag der Postulantin, dass das Veranlagungsverfahren ausschliesslich durch den Wohnsitzkanton (Hauptsteuerdomizil) geführt wird, birgt die Gefahr in sich, dass das Veranlagungsverfahren für den Wohnsitzkanton aufwendiger wird (Mehrparteienverfahren). Mangels genügender Rechtsgrundlagen könnten die Nebensteuerdomizile nur Anträge stellen. Wird das Verfahren im Wohnsitzkanton verzögert, würde sich dies auch auf das Veranlagungs- und Bezugsverfahren im Nebensteuerdomizil auswirken;

⁶⁰ Aggregieren: anhäufen, summieren, zusammenführen, zusammenfügen, addieren.

- Da die Kantone in ihrer Gesetzgebung unterschiedliche Massnahmen zur Verminderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung kennen (Teilbesteuerungs- oder Teilsatzverfahren), könnte dies dazu führen, dass im Nebensteuerdomizil eine Veranlagung getroffen wird, die im dort geltenden Gesetz keine Grundlage hat;
- Die von der Postulantin vorgeschlagene Übernahme der anorganischen Abzüge und der Sozialabzüge des Hauptsteuerdomizils durch das Nebensteuerdomizil könnte zu einer rechtsungleichen Behandlung der Steuerpflichtigen führen;
- Sozialabzüge und Tarife sind für das Erreichen einer ausgewogenen Steuerbelastung innerhalb der Kantone aufeinander abgestimmt. Bezüglich Ausgestaltung dieses Systems gibt es unter den Kantonen grosse Unterschiede. Eine Harmonisierung der Sozialabzüge könnte diese Ordnung empfindlich stören;
- Ein Wechsel bei der Schuldzinsverteilung zur Methode der proportionalen Verlegung nach Einkommensanteilen könnte zu Verschiebungen bei der Schuldzinsverteilung und damit zu Verschiebungen bei den Steuererträgen der beteiligten Kantone führen. Das Ausmass der Verschiebung hängt im Einzelfall von der Höhe der Differenz zwischen dem prozentualen Aktivenanteil und dem prozentualen Einkommensanteil ab. Ob sich die Verschiebung zugunsten oder zulasten des Hauptsteuerdomiziles bzw. zulasten oder zugunsten des Liegenschafts-, Geschäftsort- oder Betriebsstättekantons auswirkt, hängt von der *konkreten Konstellation des Einzelfalles ab*;

Betrachtet man die aggregierten Auswirkungen eines Methodenwechsels, so ist es aufgrund der komplexen Ausgangslage praktisch unmöglich, mit vernünftigem Aufwand eine fundierte Aussage über die *gesamten Auswirkungen* eines Methodenwechsels zu machen. Die von der Postulantin angestrebte steuerliche Neutralität (keine Veränderung der Steueraufkommen der Kantone) kann wohl kaum erreicht werden;

- Falls ein Gesetz über die interkantonale Steuerauscheidung geschaffen würde, könnten Anschlussforderungen gestellt werden. Es könnte gefordert werden, dass andere Einkommensbestandteile nach neuen Regeln verteilt werden (z.B. bei Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit eine Aufteilung zwischen Wohnsitz- und Arbeitsort).
- Würden die Regeln der interkantonalen Steuerauscheidung im Landesrecht geändert, so können Auswirkungen auf das internationale Doppelbesteuerungsrecht nicht ausgeschlossen werden;
- Die radikalste Vereinfachung der Regeln der interkantonalen Steuerauscheidung bestünde wohl darin, ein Einheitsgesetz für die direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden zu erlassen. Ausgenommen von einer Harmonisierung blieben dabei einzig die Tarife und Steuerfreibeträge der Kantone und Gemeinden. Vor dem Hintergrund des geltenden föderalistischen Steuersystems in der Schweiz erscheint diese Radikallösung politisch jedoch kaum realisierbar.
- Sowohl das heute geltende Verfahrensrecht, wie auch denkbare Modifikationen sind mit Vor- und Nachteilen behaftet. Diese Beurteilung wie auch die übrigen im Bericht gezogenen Schlussfolgerungen teilt auch der Vorstand der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren, der am 22. März 2013 den Berichtsentwurf zur Kenntnis genommen hat. Der Vorstand wies in seiner Stellungnahme darauf hin, dass mit einer Revision des Bundesgerichtsgesetzes (BGG) dem Vereinfachungsanliegen der Postulantin zumindest teilweise Rechnung getragen werden könnte (keine

Ausschöpfung des kantonalen Instanzenzuges bei Doppelbesteuerungsbeschwerden, direkter Zugang zum Bundesgericht).

Unter Berücksichtigung dieser Erwägungen beauftragt der Bundesrat das EJPD in Zusammenarbeit mit dem EFD die Wiedereinführung einer Ausnahme des Ausschöpfens des kantonalen Instanzenzuges bei Doppelbesteuerungsbeschwerden zu prüfen.
