

**Die Verordnung des Bundesrates vom 9. März 2001
über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes
im interkantonalen Verhältnis**

Kreisschreiben vom 31. August 2001

1 Allgemeines

Das Bundesgesetz vom 15. Dezember 2000 zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis (Vereinfachungsgesetz) erteilt dem Bundesrat die Kompetenz, auf dem Verordnungsweg die Probleme in Bezug auf die Anwendung des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) im interkantonalen Verhältnis zu regeln. Es geht vor allem darum, die Bedingungen der Anwendung von Artikel 39 Absatz 2 StHG¹ zu präzisieren und die Fälle zu regeln, in welchen die natürliche Person ihren Wohnsitz zwischen Kantonen wechselt, die unterschiedliche Systeme in Bezug auf die zeitliche Bemessung kennen.

Die Verordnung vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis (StHG-VO)² regelt jedoch nicht die Gesamtheit der Fragen, die das StHG und das Verhältnis der Kantone untereinander betreffen. Sie wird somit - falls nötig - noch vervollständigt.

¹ Diese Bestimmung hat folgenden Wortlaut: "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".

² AS 2001, 1058

2 **Kommentar**

21 **Wohnsitzwechsel zwischen Kantonen mit unterschiedlicher zeitlicher Bemessung**

Im Jahr 2001 haben einzig die Kantone Tessin, Waadt und Wallis noch das System der zweijährigen Veranlagung mit Vergangenheitsbemessung. Ab diesem Zeitpunkt ist dieses System nicht mehr vorherrschend in der Schweiz. In Erwartung der Vereinheitlichung der zeitlichen Bemessung der natürlichen Personen hat der Gesetzgeber dem Bundesrat die Kompetenz erteilt, den Fall des Wohnsitzwechsels zwischen den Kantonen, welche unterschiedliche Bemessungssysteme haben, zu regeln. Artikel 1 StHG-VO erklärt für diese Fälle die "Bestimmungen des kantonalen Rechts" für die Wohnsitzwechsel zwischen einem Kanton und dem Ausland anwendbar.

Der Verweis auf die Bestimmungen des kantonalen Rechts erklärt sich durch die Tatsache, dass das StHG selbst keine ausdrückliche Bestimmung bezüglich Beginn und Ende der Steuerpflicht im Fall des Wohnsitzwechsels von einem Kanton ins Ausland oder bei einer Wohnsitznahme in der Schweiz enthält. Im Grossen und Ganzen haben die Kantone in ihren Steuergesetzen eine Regelung analog der Bestimmung von Art. 8 DBG aufgenommen: im Fall eines Wohnsitzwechsels endet die unbeschränkte Steuerpflicht mit dem Wegzug ins Ausland und beginnt mit dem Zuzug der Person vom Ausland in den Kanton.

Folglich ist bei einem Wohnsitzwechsel zwischen Kantonen mit unterschiedlichem Bemessungssystem die natürliche Person bis zu ihrem Wegzug im Kanton, den sie verlässt, und ab Zuzug im Kanton ihres neuen Wohnsitzes steuerpflichtig.

Der Zuzugskanton muss seine Veranlagung auf die Einkünfte nach dem Wohnsitzwechsel stützen. Diese Bestimmung ist gültig, wie immer auch das System der zeitlichen Bemessung im betreffenden Kanton ist. Wenn der Zuzugskanton das System der zweijährigen Veranlagung mit Vergangenheitsbemessung anwendet, muss er zwangsläufig bei seiner Veranlagung auf die nach dem Zuzug erworbenen Einkünfte abstellen (vgl. Art. 15 Abs. 3 StHG, in seinem Wortlaut gültig ab 1. Januar 2001).

Beispiel:

Der Kanton A kennt das System der einjährigen Veranlagung mit Gegenwartsbemessung. Der Kanton B dasjenige der zweijährigen Veranlagung mit Vergangenheitsbemessung. Eine Person wechselt ihren Wohnsitz am 30. Juni des Jahres N vom Kanton A in den Kanton B. Der Kanton A wird die Einkünfte besteuern, welche diese Person zwischen dem 1. Januar und dem 30. Juni des Jahres n erworben hat, währenddem sich der Kanton B bei seiner Veranlagung für den Rest der Steuerperiode (vom 1.7. – 31.12 des Jahres N) auf die erworbenen Einkünfte seit dem Zuzug in den Kanton abstützt.

Nettoeinkünfte	Vom 1.1. bis 30.6.	Vom 1.7. bis 31.12	Ganzes Jahr
Unselbständige Erwerbstätigkeit	15'000	39'000	54'000
Immobilieeinkünfte (Kanton C)	12'000	12'000	24'000
Total der Einkünfte	27'000	51'000	78'000

Der Kanton A wird ein Einkommen (netto, vor den sozialen Abzügen) von 15'000 zum Satz von 54'000 (2 x 15'000 und 2 x 12'000) besteuern. Der Kanton B basiert seine Veranlagung auf einem Einkommen von 78'000 (2 x 39'000) zum Satz von 102'000 (2 x 39'000 und 2 x 12'000), wobei die Steuer pro rata temporis erhoben wird. Der Kanton C, wenn er das Postnumerandosystem anwendet, wird die Immobilieeinkünfte von 24'000 zum Satz von 78'000 besteuern. Würden die beiden Kantone A und B das System der Postnumerandobesteuerung anwenden, wäre der Steuerpflichtige für das ganze Steuerjahr im Kanton B auf der Basis von einem Nettoeinkommen von 54'000 zum Satz von 78'000 zu besteuern. Die Immobilieeinkünfte von 24'000 würden im Kanton C zum Satz von 78'000 erfasst.

22 In mehreren Kantonen der Steuerpflicht unterworfenen Pflichtige

Artikel 39 Absatz 2 StHG schreibt vor, dass wenn eine Person mit Wohnsitz oder Sitz im Kanton aufgrund der Steuererklärung auch in einem andern Kanton steuerpflichtig ist, die Veranlagungsbehörde der Steuerbehörde des andern Kantons Kenntnis von der Steuererklärung und von der Veranlagung gibt. Artikel 2 StHG-VO präzisiert die Tragweite dieser Bestimmung in verschiedener Hinsicht.

Nach Artikel 2 Absatz 1 StHG-VO ist der Steuerpflichtige, der auf Grund seiner wirtschaftlichen Zugehörigkeit in einem Kanton steuerpflichtig ist, nicht von der Pflicht zur Mitwirkung an der Veranlagung auf Grund des kantonalen Rechts entbunden. Indessen kann die Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung in diesem Kanton durch Einreichen einer Kopie der durch den Steuerpflichtigen in seinem Wohnsitzkanton oder Sitzkanton (Art. 2 Abs. 2 StHG-VO) abgegebenen Steuererklärung erfolgen. Dieses Prinzip, welches aus der Botschaft zum Vereinfachungsgesetz (Ziff. 1.3.3³) hervorgeht, wurde anlässlich der Debatten im Nationalrat bestätigt, vor allem anlässlich des Rückzugs der Intervention Pelli, welche eine Änderung von Art. 39 Abs. 2 StHG vorsah. Diese wollte den Wohnsitzkanton verpflichten, unverzüglich den anderen Kantonen eine Kopie der durch den Steuerpflichtigen eingereichten Steuererklärung zukommen zu lassen.

Grundsätzlich spielt der Sitz- oder Wohnsitzkanton die "Leader-Rolle" im Veranlagungs- und Ausscheidungsverfahren. Dies zeigt sich bereits bei der Gewährung einer Fristerstreckung für die Einreichung der Steuererklärung. Wenn der Steuerpflichtige beim Wohnsitz- oder Sitzkanton eine solche Fristerstreckung verlangt, muss er selber die anderen Kantone über den entsprechenden Entscheid informieren.

Für die juristischen Personen führt der Sitzkanton oder der Kanton mit der tatsächlichen Verwaltung in der Regel als erster das Veranlagungsverfahren durch. Er erstellt den Vorschlag der interkantonalen Steuerausscheidung für die Kantone, in welchen die Unternehmung eine Betriebsstätte oder eine Anlageliegenschaft hat. Dieser Kanton kontrolliert die Steuererklärung und nimmt allfällige Korrekturen vor. Er erstellt die Veranlagung und erarbeitet für die anderen Kantone einen Vorschlag für die interkantonale Steuerausscheidung. Wenn die Kantone mit der Steuerausscheidung des Sitzkantons oder des Kantons mit der tatsächlichen Verwaltung nicht einverstanden sind, informieren sie die Veranlagungsbehörden dieses Kantons. Streitigkeiten zwischen Kantonen oder zwischen Kantonen und Steuerpflichtigen bezüglich der anzuwendenden Ausscheidungsmethode werden letztinstanzlich vor Bundesgericht entschieden.

Jeder Kanton wendet für die Festlegung des Gewinnes und des steuerbaren Kapitals der juristischen Personen seine Gesetzgebung an. Sowohl im Sitzkanton als auch im Betriebsstätte-

³ Botschaft vom 24. Mai 2000 des Bundesrates zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren

kanton und im Kanton mit der Anlageliegenschaft, haben die Veranlagungsbehörden das Recht die für die Veranlagung nötigen Untersuchungen vorzunehmen (Art. 46 Abs. 1 StHG). Werden diese Untersuchungen durch einen andern Kanton als derjenige des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung vorgenommen, so bedingt dies eine enge Zusammenarbeit mit dem Sitzkanton.

Für die natürlichen Personen überprüft der Wohnsitzkanton des Steuerpflichtigen die Steuererklärung. Er führt die notwendigen Untersuchungen durch und fordert vom Steuerpflichtigen die nötigen Auskünfte für die Veranlagung und die Ausscheidung der steuerbaren Faktoren ein. Er übermittelt dem Kanton mit Spezial- oder Nebensteuerdomizil eine Kopie der Veranlagung sowie der interkantonalen Steuerausscheidung. Jeder Kanton wendet seine Gesetzgebung für die Festlegung des steuerbaren Einkommens und des steuerbaren Vermögens an. Der Kanton des Spezial- oder Nebensteuerdomizils kann vom Steuerpflichtigen die für die Veranlagung nötigen Auskünfte einverlangen. Er wird sich dabei zurückhalten, wenn der Wohnsitzkanton bereits eine Kontrolle durchgeführt hat. Als Allgemeinregel muss der Kanton mit dem Spezialsteuerdomizil des Grundeigentums seine Auskunftsanfragen auf die Faktoren begrenzen, die er direkt besteuert. Wenn immer noch Abweichungen unter den Kantonen bezüglich der Ermittlung des Einkommens (beispielsweise bei einem Eigenmietwert in einem Zweitkanton) existieren, ist in Sachen interkantonaler Doppelbesteuerung die Rechtsprechung des Bundesgerichtes anwendbar.

Wenn eine natürliche Person eine selbständige Erwerbstätigkeit in einem anderen Kanton ausübt und dort ein Spezialsteuerdomizil begründet, so sollten die Behörden des Wohnsitzkantons für die Überprüfung der Einkommen des Spezialsteuerdomizils mit den Behörden dieses Kantons von Anfang an eng zusammenarbeiten.

23 Spezialfälle

Artikel 3 StHG-VO präzisiert die Rolle eines jeden Kantons im Fall der der wirtschaftlichen Zugehörigkeit in der Schweiz (Buchstabe a), anlässlich des Sitzwechsels einer juristischen Person von einem Kanton in einen anderen (Buchstabe b) oder in besonderen Quellensteuerfällen (Buchstabe c).

Artikel 3 Buchstabe a StHG-VO übernimmt im interkantonalen Verhältnis die Bestimmungen von Artikel 217 Absatz 2 DBG. In der Regel ist der für die Erhebung der direkten Bundessteuer zuständige Kanton auch der "Leader-Kanton" im interkantonalen Verhältnis.

Artikel 3 Buchstabe b StHG-VO betrifft die juristischen Personen, die im Laufe des Geschäftsjahres ihren Sitz von einem Kanton in einen anderen verlegen. Diese juristischen Personen bleiben im Wegzugskanton steuerpflichtig. Die Steuerperiode bleibt auf jeden Fall einheitlich, d.h. sie wird nicht in Zeitabschnitte zerlegt. Der Sitzkanton am Ende der Steuerperiode ist der Sitzkanton im Sinne von Artikel 39 Absatz 2 StHG. Er führt in erster Priorität die Veranlagung durch und übermittelt dem früheren Sitzkanton seinen Ausscheidungsvorschlag. Es wird in diesen Fällen empfohlen, dass sich die betroffenen Kantone und die Steuerpflichtige vorgängig über die anzuwendende Ausscheidungsmethode einigen.

Artikel 3 Buchstabe c StHG-VO befasst sich mit dem speziellen Fall des Steuerpflichtigen (natürliche Personen), der seinen Wohnsitz in einen andern Kanton verlegt und dessen Einkünfte aus der unselbständigen Erwerbstätigkeit zuerst durch die Quellensteuer erfasst und anschliessend noch in die ordentliche Veranlagung einbezogen werden. In diesem Fall ist der Wohnsitzkanton am Ende der Steuerperiode in der Regel der "Leader-Kanton".

24 Quellensteuer

Artikel 4 StHG-VO betrifft die Personen, die der Quellensteuer unterworfen sind und für die das Prinzip der aufgeteilten Steuerperiode (pro rata temporis-Prinzip) im Fall eines Domizilwechsels in der Schweiz aufrechterhalten wird (ab 1.1.2001 anwendbarer Art. 38 Abs. 4 StHG).

Grundsätzlich hat der Wohnsitzwechsel einer Person, deren Einkommen aus der unselbständigen Erwerbstätigkeit der Quellensteuerpflicht unterliegt, die gleiche Wirkung wie ein Domizilwechsel ins Ausland (für den Wegzugskanton) oder eine Wohnsitznahme in der Schweiz (für den Zuzugskanton).

Artikel 4 StHG-VO betrifft die nicht dem Steuerabzug an der Quelle unterworfenen Einkommen („andere Einkünfte“) des Steuerpflichtigen, die Gegenstand einer ordentlichen Veranlagung sind (vgl. Art. 34 Abs. 1 StHG).

25 Vorgehensweise im Fall der Ersatzbeschaffung von Immobilien in der Schweiz

Das StHG zwingt die Kantone ab dem Jahr 2001, die Ersatzbeschaffung von Liegenschaften von einem Kanton in den anderen zuzulassen. Die Person, welche ihre im Kanton A gelegene Liegenschaft verkauft, kann die Wiederanlage des Verkaufserlöses auf die Liegenschaft im Kanton B übertragen, sofern dieser als neuer Hauptwohnsitz gilt (Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG). Die interkantonale Ersatzbeschaffung kann auch die zum Anlagevermögen gehörenden Betriebsliegenschaften betreffen, aber auch solche, welche einer juristischen Person gehören oder land- und forstwirtschaftliches Vermögen darstellen (Art. 8 Abs. 4, Art. 12 Abs. 3 Bst. d und Abs. 4 Bst. a, Art. 24 Abs. 4 StHG). Artikel 5 StHG-VO klärt die Frage nicht, welcher Kanton einen eventuellen Gewinn besteuert, der aus dem Verkauf der ersatzweise angeschafften Liegenschaft entsteht. Gemäss Artikel 5 Absatz 1 StHG-VO hat der Steuerpflichtige im Falle einer Ersatzbeschaffung in der Schweiz den Veranlagungsbehörden aller beteiligten Kantone die nötigen Auskünfte über die Abwicklung der Ersatzbeschaffung als Ganzes zu erteilen. Der Kanton, in dem die neu erworbene Ersatzliegenschaft liegt, muss vom Steuerpflichtigen alle nötigen Auskünfte über den Erwerb und die Veräusserung der im andern Kanton liegenden ersetzten Liegenschaft erhalten. Auch muss der Steuerpflichtige, der die Besteuerung der Einkünfte aus der Veräusserung einer Liegenschaft auf Grund der interkantonalen Ersatzbeschaffung aufschieben will, der Steuerverwaltung über die ausserhalb des Kantons erworbene Liegenschaft die Auskünfte erteilen und die Beweismittel einreichen. Schliesslich muss der Kanton, der die interkantonale Ersatzbeschaffung gewährt, über die spätere Veräusserung der Ersatzliegenschaft informiert werden.

Unabhängig davon, was für eine Liegenschaft veräussert worden ist (Privatliegenschaft, Liegenschaft der Land- und Forstwirtschaft, Geschäftliegenschaft), steht der Entscheid über Gewährung oder Nichtgewährung der Ersatzbeschaffung dem Kanton zu, in dem die veräusserte Liegenschaft liegt. Wird die Ersatzbeschaffung gewährt, ist dieser Entscheid den Steuerbehörden des Kantons mitzuteilen, in dem sich die als Ersatz erworbene Liegenschaft befindet (Art. 5 Abs. 2 StHG-VO).

3 Inkraftsetzung

Die Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis tritt mit Rückwirkung auf den 1. Januar 2001 in Kraft.

1	ALLGEMEINES	1
2	KOMMENTAR	2
21	Wohnsitzwechsel zwischen Kantonen mit unterschiedlicher zeitlicher Bemessung	2
22	In mehreren Kantonen der Steuerpflicht unterworfenene Pflichtige	3
23	Spezialfälle	5
24	Quellensteuer	6
25	Vorgehensweise im Fall der Ersatzbeschaffung von Immobilien in der Schweiz	7
3	INKRAFTSETZUNG	7