Steuern kompakt!

cosmos

Interkantonales Steuerrecht

Mathias Oertli

Der vorliegende Beitrag fasst die wichtigsten Eckpunkte des interkantonalen Steuerrechts zusammen und dient damit als kompakte Übersicht.

Aktualisiert: April 2021

Inhalt

1 Allgemeines ... 3
2 Begriff und Rechtsquellen der interkantonalen Doppelbesteuerung ... 4
3 Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ... 6
4 Vorgehen bei interkantonalen Sachverhalten ... 7
5 Steuerdomizile ... 8
5.1 Begriff und Arten von Steuerdomizilen ... 8
5.2 Das Hauptsteuerdomizil natürlicher Personen ... 8
5.3 Das Hauptsteuerdomizil juristischer Personen ... 9
5.4 Nebensteuerdomizile ... 9
5.4.1 Grundeigentum ... 9
5.4.2 Geschäftsort ... 9
5.4.3 Betriebsstätte ... 9
6 Zuteilungsnormen ... 11
6.1 Allgemeines ... 11
6.2 Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ... 11
6.3 Selbständige Erwerbstätigkeit ... 11
6.4 Gewinn und Kapital juristischer Personen ... 12
6.5 Bewegliches Vermögen und Erträge inkl. Veräusserungsgewinne daraus ... 12
6.6 Unbewegliches Vermögen und Erträge inkl. Veräusserungsgewinne daraus ... 12
6.7 Übrige Einkünfte ... 13
6.8 Erbschaften und Schenkungen ... 13
7 Steuerausscheidung ... 14
7.1 Allgemeines ... 14
7.2 Steuerausscheidung bei natürlichen Personen ... 15
7.2.1 Grundsätze ... 15
7.2.2 Steuerausscheidung bei Erbschaften ... 16
7.3 Steuerausscheidung bei Unternehmen ... 17
7.3.1 Allgemeines ... 17
7.3.2 Kapitalausscheidung ... 17
7.3.3 Gewinnausscheidung ... 18
7.3.4 Interkantonale Unternehmen mit STAF-Ermässigungen ... 19
8 Verfahren ... 20

1 Allgemeines

Für das schweizerische Steuersystem sind charakteristisch die verschiedenen Steuerarten sowie die verschiedenen Steuerhoheitsträger, die berechtigt sind, Steuern zu erheben. So besitzen der Bund, die 26 Kantone und Halbkantone sowie die Gemeinden die Steuerhoheit. Der Bund darf ausschliesslich diejenigen Steuern erheben, die ihm kraft der Bundesverfassung (BV) zustehen (Art. 128 ff. BV[1]). Nach der subsidiären Kompetenzverteilregelung des Art. 3 BV[2] sind die Kantone befugt, diejenigen Steuern zu erheben, die nicht ausdrücklich dem Bund vorbehalten sind. Die Kantone können die Steuerhoheiten auch auf die Gemeinden übertragen.

Wenn eine Person mehreren Steuerhoheitsträgern (Staaten, Kantonen und Gemeinden) zugehörig ist, kann dies zur Folge haben, dass das gleiche Steuersubstrat beim gleichen Steuersubjekt von verschiedenen Steuerhoheitsträgern ganz oder teilweise und damit mehrfach besteuert wird, was nach Art. 127 Abs. 3 BV[3] verboten ist.

1 http://www.admin.ch/ch/d/sr/101/a128.html.

2 http://www.admin.ch/ch/d/sr/101/a3.html.

3 http://www.admin.ch/ch/d/sr/101/a127.html.

2 Begriff und Rechtsquellen der interkantonalen Doppelbesteuerung

BV 127 Abs. 3 BV[4] statuiert das an die Kantone (und ihre Gemeinden) gerichtete Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung:

> *«Die interkantonale Doppelbesteuerung ist untersagt. Der Bund trifft die erforderlichen Massnahmen.»*

Bis heute fehlt eine Bundesgesetzgebung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot. Das Bundesgericht hat jedoch in einer langjährigen, direkt auf die Verfassungsnorm gestützten Rechtsprechung das Doppelbesteuerungsverbot konkretisiert und Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aufgestellt. Deshalb ist das interkantonale Steuerrecht heute im Wesentlichen sog. ‹**Richterrecht**›. Daneben enthält das **Steuerharmonisierungsgesetz (StHG)**[5] verschiedene Bestimmungen, welche direkt die Abgrenzung des Besteuerungsrechts zwischen den Kantonen regeln. Von grösserer Bedeutung für die Vermeidung von Doppelbesteuerung ist das StHG jedoch durch die **Vereinheitlichung der kantonalen Steuergesetze**, weil damit Konfliktpotenzial bei Anknüpfungspunkten zu mehreren Kantonen schon von vornherein weitgehend beseitigt wird. Weiter dienen auch die verschiedenen Kreisschreiben, Analysen und Merkblätter der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) der Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung.[6]

Eine unzulässige Doppelbesteuerung liegt vor, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Kollision der Steuersysteme zweier oder mehrerer Kantone
- Identität des Steuersubjektes
- Identität des Steuerobjektes
- Identität der erhobenen Steuer
- Identität der Steuerperiode

4 http://www.admin.ch/ch/d/sr/101/a127.html.

5 http://www.admin.ch/ch/d/sr/642_14/index.html.

6 https://www.steuerkonferenz.ch/Dokumente

Als Steuern im Sinne des Doppelbesteuerungsverbots gelten insbesondere:

- Einkommens- und Vermögenssteuern sowie Gewinn- und Kapitalsteuern
- Personalsteuern
- Kirchensteuern
- Erbschafts- und Schenkungssteuern
- Handänderungssteuern und Stempelabgaben

Wird das gleiche Steuersubstrat tatsächlich von zwei oder mehreren Kantonen besteuert, liegt eine sog. ‹**effektive Doppelbesteuerung**› vor. Eine unzulässige Doppelbesteuerung liegt aber auch schon vor, wenn ein nichtberechtigter Kanton ein ihm nicht zustehendes Steuerobjekt besteuert, selbst wenn dieses vom berechtigten Kanton nicht besteuert wird (Verbot der **virtuellen Doppelbesteuerung**).
Aus dem verfassungsmässigen Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung hat das Bundesgericht auch das sog. ‹**Schlechterstellungsverbot**› abgeleitet. Danach dürfen die Kantone Steuerpflichtige, die nur für einen Teil des Einkommens oder Vermögens im Kanton steuerpflichtig sind, nicht aus diesem Grund anders oder stärker belasten als die ausschliesslich im Kanton Steuerpflichtigen.

3 Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Im interkantonalen Steuerrecht gelangt zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die sog. ‹Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt› zur Anwendung.

Beispiel:

Sandra Müller wohnt und arbeitet im Kanton St. Gallen. Sie ist ausserdem Eigentümerin einer Liegenschaft im Kanton Luzern. Ihr Nettoerwerbseinkommen beträgt CHF 80 000.–, der Nettoliegenschaftsertrag CHF 24 000.–.

Die Kantone St. Gallen und Luzern können die Einkünfte von Sandra Müller wie folgt besteuern:

	Total	St. Gallen	Luzern
Steuerbares Einkommen	104 000.–	80 000.–	24 000.–
Steuersatz		104 000.–	104 000.–

Der Kanton St. Gallen darf das Nettoerwerbseinkommen von CHF 80 000.– besteuern und für die Satzbestimmung das gesamte Nettoeinkommen von CHF 104 000.– berücksichtigen, der Kanton Luzern CHF 24 000 zum Satz von CHF 104 000.–.

4 Vorgehen bei interkantonalen Sachverhalten

Ist eine Person zu zwei oder mehreren Kantonen zugehörig, empfiehlt sich folgendes Vorgehen:

- **1. Schritt**

  Bestimmung der Haupt- und Nebensteuerdomizile (Ziff. 5.)

- **2. Schritt**

  Zuteilung der Steuerobjekte auf einzelne Kantone (Zuteilungsnormen, Ziff. 6.)

- **3. Schritt**

  Aufteilung der Einkommens- und Vermögensbestandteile im Einzelnen auf die Kantone (Steuerausscheidung, Ziff. 7.)

5 Steuerdomizile

5.1 Begriff und Arten von Steuerdomizilen

Die Orte, an denen eine Person steuerpflichtig ist, werden als ‹Steuerdomizile› bezeichnet. Dabei wird unterschieden zwischen **Haupt- und Nebensteuerdomizilen**.

5.2 Das Hauptsteuerdomizil natürlicher Personen

Das Hauptsteuerdomizil einer natürlichen Person befindet sich am **steuerrechtlichen Wohnsitz**, d. h. dort, wo sie sich mit der Absicht des dauernden Verbleibens aufhält (StHG 3 Abs. 2[7]). Massgebend sind dabei die äusseren Kundgebungen der Absicht dauernden Verbleibens, eine blosse Willenskundgebung allein genügt nicht. In den meisten Fällen deckt sich der steuerrechtliche Wohnsitz mit dem **zivilrechtlichen Wohnsitz** gemäss ZGB 23 ff[8]. Bei Beziehungen zu mehreren Orten ist der steuerrechtliche Wohnsitz dort, wo sich der **Mittelpunkt der Lebensinteressen** befindet. Am Wohnsitz haben z. B. auch die Pendler sowie die Wochenaufenthalter in nicht leitender Stellung ihr Hauptsteuerdomizil. Bei einem Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz besteht die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit für das ganze Jahr in dem Kanton, in dem die natürliche Person am 31.12. den Wohnsitz hat (StHG 4b Abs. 1). Davon ausgenommen sind Kapitalleistungen aus Vorsorge, für welche der Zeitpunkt der Fälligkeit massgebend ist.
Für Quellensteuerpflichtige gelten bei Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz spezielle Regelungen (StHG 38). Per 1. Januar 2021 ist das revidierte Quellensteuergesetz in Kraft getreten. Dazu haben die ESTV am 12. Juni 2019 das Kreisschreiben Nr. 45 betreffend die Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens von Arbeitnehmern und die SSK am 20. August 2020 das Kreisschreiben Nr. 35 betreffend das Verfahren bei interkantonalen Verhältnissen von quellenbesteuerten Personen erlassen.

7 http://www.admin.ch/ch/d/sr/642_14/a3.html.

8 http://www.admin.ch/ch/d/sr/210/a23.html.

5.3 Das Hauptsteuerdomizil juristischer Personen

Das Hauptsteuerdomizil juristischer Personen befindet sich grundsätzlich an deren **statutarischem Sitz** (StHG 20 Abs. 1[9]). Nur wenn dem statutarischen Sitz lediglich formelle Bedeutung zukommt, wenn dieser ohne nähere Beziehung zum betreffenden Ort künstlich geschaffen wurde (sog. ‹Briefkastendomizil›), befindet sich das Hauptsteuerdomizil in einem andern Kanton, nämlich am Ort der tatsächlichen Verwaltung. Bei Sitzwechsel innerhalb der Schweiz besteht die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit für das ganze Jahr in den beteiligten Kantonen, wobei Gewinn und Kapital unter Berücksichtigung der zeitlichen Dauer der Zugehörigkeit zugeteilt werden (StHG 22 Abs. 1 und Abs. 3).

5.4 Nebensteuerdomizile

Das interkantonale Steuerrecht kennt drei Arten von Nebensteuerdomizilen: Das Nebensteuerdomizil des Grundeigentums, des Geschäftsortes und der Betriebsstätte.

5.4.1 Grundeigentum

Grundeigentum in einem Kanton ausserhalb des Hauptsteuerdomizils begründet im Liegenschaftskanton ein Spezialsteuerdomizil. Das Grundeigentum und der daraus fliessende Ertrag sind ausschliesslich an diesem Spezialsteuerdomizil steuerbar.

5.4.2 Geschäftsort

Ein sog. ‹Spezialsteuerdomizil› des Geschäftsortes entsteht, wenn ausserhalb des Hauptsteuerdomizils in ständigen Anlagen und Einrichtungen ein Geschäft betrieben oder eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird. Geschäftsvermögen und –gewinn stehen dem Kanton des Geschäftsortes zur alleinigen Besteuerung zu, sofern daneben kein sog. ‹sekundäres Steuerdomizil› der Betriebsstätte besteht. Das Gleiche gilt für die Beteiligung an einer Personengesellschaft, welche ihren Sitz ausserhalb des Hauptsteuerdomizils eines Gesellschafters hat. Für diesen Gesellschafter begründet die Beteiligung ein Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes am Sitz der Gesellschaft.

5.4.3 Betriebsstätte

Das Nebensteuerdomizil der Betriebsstätte ist immer sekundäres Steuerdomizil zum Hauptsteuerdomizil oder zu einem Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes ausserhalb des Hauptsteuerdomizils (primäres Steuerdomizil). Das Geschäftsvermögen und der Gewinn sind

9 http://www.admin.ch/ch/d/sr/642_14/a20.html.

zwischen dem primären und dem sekundären Steuerdomizil aufzuteilen. Als Betriebsstätte gilt im interkantonalen Steuerrecht wie bei der direkten Bundessteuer (DBG 4 Abs. 2[10] und DBG 51 Abs. 2[11]) jede ständige körperliche Anlage oder Einrichtung, in welcher ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil der Geschäftstätigkeit des Unternehmens ausgeübt wird, wie zum Beispiel Produktionseinrichtungen, feste Transportanlagen, Geschäftsniederlassungen, Verkaufsstellen.

10 http://www.admin.ch/ch/d/sr/642_11/a4.html.

11 http://www.admin.ch/ch/d/sr/642_11/a51.html.

6 Zuteilungsnormen

6.1 Allgemeines

Die Zuteilungsnormen bestimmen, welchem Kanton bei kollidierenden Besteuerungsansprüchen das Recht zur Besteuerung zusteht. Diese Regeln sind in langjähriger Praxis des Bundesgerichts zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot gewachsen. Die Zuteilungsnormen weisen lediglich für die einzelnen Einkommens- und Vermögensbestandteile das Besteuerungsrecht dem einen oder anderen Kanton zu. Die Aufteilung der Einkünfte und Ausgaben sowie des Vermögens und der Schulden bei natürlichen Personen und des Ertrags und des Aufwands bzw. des Kapitals bei juristischen Personen richtet sich nach den **Regeln über die Steuerausscheidung** (vgl. Ziff. 7).

6.2 Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit

Die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sind immer am Hauptsteuerdomizil steuerbar.

6.3 Selbständige Erwerbstätigkeit

Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit eines Einzelunternehmers oder einer freiberuflich tätigen Person wird am Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes besteuert. Das Gleiche gilt für das Geschäftsvermögen.
Bei kaufmännischen Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften sind das Vermögen sowie das Einkommen aus solchen Gesellschaften (Kapitalzinsen, Gewinnanteile) vom Gesellschafter am Sitz der Gesellschaft zu versteuern (Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes). Für das Arbeitsentgelt gilt hingegen die gleiche Regel wie für Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, nämlich das Besteuerungsrecht steht dem Hauptsteuerdomizil zu.
Bei Beteiligungen an einfachen oder stillen Gesellschaften sind hingegen sämtliche Einkünfte (Zins, Gewinnanteil und Arbeitsentgelt) sowie das Geschäftsvermögen ausschliesslich am Geschäftsort der Gesellschaft steuerbar.
Bestehen neben dem Geschäftsort noch Betriebsstätten, so wird das Besteuerungsrecht zwischen dem Geschäftsort und den Betriebsstättekantonen aufgeteilt.

6.4 Gewinn und Kapital juristischer Personen

Der Gewinn und das Kapital von juristischen Personen sind immer an deren Hauptsteuerdomizil steuerbar, es sei denn, es bestehen Betriebsstätten ausserhalb dieses Kantons. Dann ist eine Aufteilung zwischen dem primären (Sitz) und den sekundären Steuerdomizilen (Betriebsstätten) vorzunehmen.

6.5 Bewegliches Vermögen und Erträge inkl. Veräusserungsgewinne daraus

Das bewegliche Privatvermögen und die Erträge daraus (z. B. Zinsen, Dividenden) sind am Hauptsteuerdomizil des Eigentümers steuerbar. Bei Nutzniessungsverhältnissen besteht jedoch die Steuerpflicht für Vermögen und Ertrag beim Nutzniesser an dessen Hauptsteuerdomizil. Das bewegliche Geschäftsvermögen und die Erträge daraus inkl. Veräusserungsgewinne unterliegen am Geschäftsort und allenfalls anteilmässig in Betriebsstättekantonen der Besteuerung.

6.6 Unbewegliches Vermögen und Erträge inkl. Veräusserungsgewinne daraus

Das unbewegliche Privatvermögen und dessen Ertrag sind ausschliesslich am Ort der Belegenheit steuerbar. Dies gilt auch für die Veräusserungsgewinne von Privatliegenschaften. Dazu gehören auch Gewinne aus der Veräusserung einer Mehrheit der Beteiligungsrechte an einer Immobiliengesellschaft (sog. ‹wirtschaftliche Handänderung›). Die Gewinne aus einer solchen wirtschaftlichen Handänderung können im Kanton, wo sich die betreffenden Immobilien befinden, besteuert werden.
Beim unbeweglichen Geschäftsvermögen ist zu unterscheiden zwischen Betriebsliegenschaften und Kapitalanlageliegenschaften. Je nachdem kommen unterschiedliche Zuteilungsnormen zum Tragen:

- Bei Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Kantons des Geschäftsortes (Sitzkanton) ist der Liegenschaftenkanton zur ausschliesslichen Besteuerung von Vermögen und Ertrag, einschliesslich Veräusserungsgewinnen, befugt;

- Bei Betriebsliegenschaften hingegen ist der Belegenheitskanton nicht zur ausschliesslichen Besteuerung befugt. Ihm steht im Rahmen der Aufteilung des Gewinns und des Kapitals zwischen Hauptsteuerdomizil und sekundärem Steuerdomizil der Betriebsstätte ein Anteil am Gesamtvermögen und –gewinn zur Besteuerung zu. Lediglich bei Veräusserungsgewinnen steht dem Belegenheitskanton das ausschliessliche Besteuerungsrecht zu, allerdings auch nur für die Wertzuwachsquote; für die wieder eingebrachten Abschreibungen ist ebenfalls eine Aufteilung zwischen Hauptsteuerdomizil und Betriebsstätte vorzunehmen (quotenmässige Ausscheidung).

Gleich wie für Betriebsliegenschaften sind die Zuteilungsnormen für Kapitalanlageliegenschaften, welche im Sitzkanton gelegen sind.

6.7 Übrige Einkünfte

Es gilt der Grundsatz, dass alle Einkünfte, die nicht einem Nebensteuerdomizil zur Besteuerung zugewiesen sind, nur am Hauptsteuerdomizil der berechtigten Person besteuert werden können.

6.8 Erbschaften und Schenkungen

Unentgeltliche Zuwendungen von Todes wegen oder unter Lebenden sind grundsätzlich am letzten Wohnsitz des Erblassers bzw. am Wohnsitz des oder der Schenkerin steuerbar. Eine Ausnahme gilt für das unbewegliche Vermögen, welches unabhängig vom Wohnsitz der verfügenden Person am Belegenheitsort steuerpflichtig ist.

7 Steuerausscheidung

7.1 Allgemeines

Die interkantonale Steuerausscheidung dient dazu, das Steuersubstrat auf die verschiedenen Steuerdomizile aufzuteilen, welche zur Besteuerung einer Person berechtigt sind. Während die Zuteilungsnormen die Frage regeln, welcher Kanton ein bestimmtes Steuerobjekt besteuern darf, befassen sich die Steuerausscheidungsregeln mit der Frage, wie die einzelnen Einkommens- und Vermögensbestandteile sowie die dazugehörenden Aufwendungen und Belastungen auf die einzelnen Steuerdomizile verteilt werden.
Es gibt grundsätzlich drei Methoden für die Steuerausscheidung: Die objektmässige Methode, die quotenmässig direkte Methode und die quotenmässig indirekte Methode.
Bei der objektmässigen Methode werden Einkommens- und Vermögensbestandteile jeweils als Ganzes dem berechtigten Steuerdomizil zugewiesen. Diese Methode gelangt im interkantonalen Steuerrecht insbesondere für die Ausscheidung von Einkommen und Vermögen natürlicher Personen sowie bei Privatliegenschaften und Kapitalanlageliegenschaften zur Anwendung.
Bei der quotenmässigen Ausscheidung wird dagegen das Steuersubstrat als Quote des Ganzen auf die jeweiligen Steuerdomizile verteilt. Sie kommt bei der interkantonalen Ausscheidung von Unternehmensgewinnen zur Anwendung. Dabei stehen zwei verschiedene Methoden der Quotenermittlung zur Auswahl:

- Bei der quotenmässig direkten Methode wird die dem jeweiligen Steuerdomizil zustehende Quote aufgrund der Betriebsstättebuchhaltung ermittelt. Der Gesamtgewinn wird im Verhältnis der an den einzelnen Standorten erzielten Ergebnisse auf das Hauptsteuerdomizil und die Betriebsstättekantone verteilt. Diese Methode hat nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung Vorrang vor der quotenmässig indirekten Methode.
- Bei der quotenmässig indirekten Methode wird die Quote für die Steuerausscheidung aufgrund von Hilfsfaktoren ermittelt. Als solche kommen insbesondere die Erwerbsfaktoren Arbeit und Kapital sowie der erzielte Umsatz in Frage. In der Praxis gelangt diese Methode sehr oft zur Anwendung, weil detaillierte Betriebsstättebuchhaltungen häufig fehlen.

7.2 Steuerausscheidung bei natürlichen Personen

7.2.1 Grundsätze

Die Einkommens- und Vermögensbestandteile von natürlichen Personen werden im Wesentlichen nach der objektmässigen Methode ausgeschieden.

- Zunächst werden die Vermögensbestandteile bzw. Einkünfte gemäss den Zuteilungsnormen zugewiesen.
- Dann werden die negativen Elemente zugeteilt: Die Gewinnungskosten und die Schulden, Schuldzinsen sowie andere Abzüge.
- Die Gewinnungskosten − ohne die Schuldzinsen − werden ebenfalls objektmässig zugeschieden und folgen den jeweiligen Einkünften (z. B. Liegenschaftsunterhaltskosten an den Belegenheitsort, nicht vergütete Geschäftsspesen eines Angestellten am Hauptsteuerdomizil etc.). Ein Gewinnungskostenüberschuss an einem Nebensteuerdomizil ist vom Hauptsteuerdomizil zu übernehmen.
- Schulden und Schuldzinsen werden nach Quoten, und zwar proportional im Verhältnis der Aktiven, auf die berechtigten Kantone verteilt. Dabei ist die Regel zu beachten, dass Schuldzinsen in erster Linie auf den Vermögensertrag zu verlegen sind. Das hat zur Folge, dass ein Überschuss des einem Kanton zugewiesenen Schuldzinsenanteils über den dort steuerbaren Vermögensertrag von den übrigen Kantonen zu tragen ist, solange dort noch Vermögensertrag verbleibt.
- Die proportionale Verlegung der Schulden und Schuldzinsen gilt grundsätzlich sowohl für private wie auch für geschäftliche Schulden; eine Ausnahme gilt jedoch für die Steuerausscheidung von Beteiligungen an Kollektiv- und Kommanditgesellschaften.
- Die übrigen Abzüge (Freibeträge, Sozialabzüge) werden ebenfalls nach Quoten vorgenommen, und zwar proportional im Verhältnis des in den jeweiligen Kantonen steuerbaren Reineinkommens bzw. -vermögens. Die Höhe der in den einzelnen Kantonen zu gewährenden Abzüge richtet sich zunächst nach kantonalem Recht. Von dem nach kantonalem Recht vorgesehenen Abzug muss der betreffende Kanton die auf ihn entfallende Quote gewähren.

Beispiel

Irene Meier hat ihren Wohnsitz im Kanton H (Hauptsteuerdomizil), betreibt im Kanton G eine Einzelfirma (= selbständiges Erwerbseinkommen) und besitzt im Kanton L eine Liegenschaft. Daneben arbeitet sie als Buchhalterin bei einem Treuhandunternehmen in H (= unselbständiges Erwerbseinkommen). Der ausgewiesene Gewinn der Einzelfirma beträgt CHF 60 000.–; darin sind Schuldzinsen von CHF 1000.–, aber kein Arbeitsentgelt enthalten. Die Steuerausscheidung von Irene Meier kann wie folgt aussehen (aus der Sicht des Hauptsteuerdomizil-Kantons):

Vermögensausscheidung (in CHF):

	Total	Kanton H	Kanton G	Kanton L
Liegenschaften	400 000			400 000
Geschäftsvermögen	200 000		200 000	
Wertschriften	300 000	300 000		
Übriges Vermögen	100 000	100 000		
Total	1 000 000	400 000	200 000	400 000
Quote	100%	40%	20%	40%
Schulden	–400 000	–160 000	–80 000	–160 000
Total Reinvermögen	600 000	240 000	120 000	240 000
Quote für übrige Abzüge	100%	40%	20%	40%
Freibetrag (Annahme)	–50 000	–20 000		
Steuerbares Vermögen	550 000	220 000		

Einkommensausscheidung (in CHF):

	Total	Kanton H	Kanton G	Kanton L
Wertschriftenertrag (netto)	10 000	10 000		
Nettoliegenschaftsertrag	12 000			12 000
Schuldzinsen privat und geschäftlich (nach Lage der Aktiven)	–10 000	–4‘000	–2000	–4000
Gewinn Einzelfirma (vor Schuldzinsen)[12]	61 000		61 000	
Lohn (netto)	50 000	50 000		
Total Reineinkommen	123 000	56 000	59 000	8000
Quote für übrige Abzüge	100%	45,53%	47,97%	6,50%
Abzug für Versicherungsprämien, Kinderabzug u. a. (Annahme)	–8000	–3642		
Steuerbares Einkommen	115 000	52 358		

7.2.2 Steuerausscheidung bei Erbschaften

Der Kanton des letzten Wohnsitzes einer verstorbenen Person sowie die Liegenschaftenkantone können den gesamten Nachlass und die Legate mit jener Quote besteuern, die dem Verhältnis der auf sie entfallenden Aktiven zu den Gesamtaktiven entspricht.

Beispiel

Fritz Müller mit letztem Wohnsitz in St. Gallen hinterlässt Aktiven im Wert von CHF 1 Mio., wovon CHF 600 000.– auf ein Ferienhaus im Kanton Graubünden entfallen. Das Nachlassvermögen und die Legate belaufen sich auf CHF 400 000.–.

12 Bei einem investierten Kapital von CHF 160 000.– und einem kalkulatorischen Zinssatz von 2,5% sind im Geschäftsergebnis CHF 4000.– Eigenkapitalzins enthalten (= Vermögensertrag für Schuldzinsenübernahme).

Der Kanton St. Gallen darf – unabhängig vom Wohnsitz der Empfänger – von sämtlichen Nachlassanteilen und Legaten je 40%, d. h. total CHF 160 000.– besteuern. Auf den Kanton Graubünden entfallen 60%, d. h. CHF 240 000.–.

Nicht zum Nachlass gehören jedoch die sog. ‹direkten Ansprüche› (z. B. Versicherungsleistungen aufgrund einer Begünstigungsklausel); diese sind ausschliesslich im Kanton des letzten Wohnsitzes steuerbar.

7.3 Steuerausscheidung bei Unternehmen

7.3.1 Allgemeines

Eine Steuerausscheidung für Unternehmen ist notwendig, wenn diese ausserhalb des Sitzkantons Betriebsstätten oder Liegenschaften besitzen.
Interkantonale Unternehmen zeichnen sich dadurch aus, dass sie Betriebsstätten ausserhalb des Sitzkantons besitzen. Ihr Gesamtkapital und der Gesamtgewinn werden nach Quoten auf den Sitzkanton und die Betriebsstätten aufgeteilt.
Die Grundsätze der Steuerausscheidung für Unternehmen gelten generell für juristische Personen. Bei Personenunternehmen gelten sie nur für jenen Teil des Einkommens und Vermögens von natürlichen Personen, welcher zum Geschäftsvermögen gehört.

7.3.2 Kapitalausscheidung

Bei interkantonalen Unternehmen wird das Geschäftskapital proportional im Verhältnis der Aktiven der Betriebsstätten und des Sitzes zu den Gesamtaktiven ausgeschieden.
Die Zuteilung der Aktiven erfolgt nach ihrer örtlichen und wirtschaftlichen Beziehung zur Betriebsstätte bzw. zum Sitz des Unternehmens:

- Die lokalisierbaren Aktiven, d. h. Aktiven, welche unmittelbar einer Betriebsstätte dienen, werden dieser zugewiesen;
- Beteiligungen und Vorschüsse werden i. d. R. dem Sitzkanton zugewiesen;
- die mobilen Konti (Kasse, Bank etc.) werden je nach Art des Unternehmens unterschiedlich zugewiesen:
    - bei Fabrikationsunternehmen nach Lage der übrigen lokalisierten Aktiven;
    - bei Handelsunternehmen an den Sitzkanton.

Beispiel

Die Handels AG mit Sitz in Zug und Betriebsstätte in Luzern weist ein Kapital von CHF 700 000.– aus und verfügt über Aktiven mit einem Buchwert von CHF 1 Mio. Die Kapitalausscheidung kann wie folgt aussehen (in CHF):

Kapital gemäss Buchhaltung	Total	Zug	Luzern
	700 000	300 000	400 000
Betriebsliegenschaften	300 000	200 000	100 000
Übrige lokalisierbare Aktiven	200 000	100 000	100 000
Beteiligungen	100 000	100 000	
Mobile Konti	400 000	400 000	
Total Aktiven	1 000 000	800 000	200 000
Quote	100%	80%	20%
Steuerbares Kapital	700 000	560 000	140 000

7.3.3 Gewinnausscheidung

Der Gewinn von interkantonalen Unternehmen wird i. d. R. nach der quotenmässig direkten Methode oder nach der quotenmässig indirekten Methode auf den Sitz und die Betriebsstättenkantone aufgeteilt.

Bei der quotenmässig direkten Methode wird der Gesamtgewinn auf jene Betriebsstätten bzw. den Hauptsitz verteilt, die gemäss getrennter Buchhaltung mit Gewinn abgeschlossen haben. Betriebsstätten, welche einen Verlust ausweisen, werden bei der Verteilung nicht berücksichtigt. Diese Methode findet vor allem bei Banken Anwendung.

Beispiel

Die Moneten Bank AG mit Sitz im Kanton Bern und Betriebsstätten in Aarau, Solothurn und Freiburg weist einen Gesamtgewinn von CHF 800 000.– aus. Die Steuerausscheidung kann wie folgt aussehen (in CHF):

	Total	Bern	Aargau	Solothurn	Freiburg
Buchhaltungsergebnis	800 000	400 000	–200‘000	400 000	200 000
Quoten	100%	40%	0%	40%	20%
Steuerbarer Reingewinn	800 000	320 000	0	320 000	160 000

Bei der quotenmässig indirekten Methode gelangen für die Quotenermittlung Hilfsfaktoren zur Anwendung. Diese sind unterschiedlich je nach Art des Unternehmens:

- Bei Handels- und Dienstleistungsunternehmen wird auf die erzielten Umsätze abgestellt;

- Bei Fabrikationsunternehmen werden die Erwerbsfaktoren zur Quotenermittlung beigezogen. Diese setzen sich wie folgt zusammen:
    - Kapital: Aktiven plus die mit 6% kapitalisierten Mietaufwendungen;
    - Arbeit: die mit 10% kapitalisierten Löhne und Gehälter.

Da insbesondere bei der quotenmässig indirekten Methode die Bedeutung der Zentralleitung für die Erzielung des Gesamtergebnisses oft zu wenig Berücksichtigung findet, wird dem Hauptsitz i. d. R. vorweg ein Vorausanteil (Präzipuum) von 10–20% des Gewinns zugewiesen.

Beispiel

Die Steuerausscheidung der Handels AG mit Sitz in Zug und Betriebsstätte in Luzern kann wie folgt aussehen (in CHF):

	Total	Zug	Luzern
Gewinn	600 000		
Umsatz	10 000 000	6 000 000	4 000 000
Quoten	100%	60%	40%
Vorausanteil 20%	120 000	120 000	
Rest nach Umsatzquoten	480 000	(60%) 288 000	(40%) 192 000
Steuerbarer Reingewinn	600 000	408 000	192 000
Steuerbare Quote	100%	68%	32%

7.3.4 Interkantonale Unternehmen mit STAF-Ermässigungen

Nach StHG 8a und 10a für Personenunternehmen und 24a, 24b, 24c, 25a und 25b für juristische Personen können die Kantone ab dem 1. Januar 2020 aufgrund des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung vom 28. September 2018 (STAF) bestimmte Abzüge einführen oder auch nicht und andererseits über deren Höhe bestimmen.
Aufgrund dieser kantonal unterschiedlichen STAF-Ermässigungen kann sich die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns von interkantonalen Unternehmen mit STAF-Ermässigungen von Kanton zu Kanton erheblich unterscheiden. Dieser Umstand kann zu interkantonalen Doppelbesteuerungen oder zu Nichtbesteuerungen führen. Die SSK hat mit dem Kreisschreiben 34 vom 15. Januar 2020 die Grundsätze der Behandlung der interkantonalen Probleme, welche sich im Zusammenhang mit der Anwendung der STAF-Ermässigungen ergeben können, dargestellt und mit Beispielen vertieft. Damit soll die einheitliche Rechtsanwendung sichergestellt werden. Für interkantonale Fragen im Zusammenhang mit STAF-Ermässigungen wird auf das Kreisschreiben Nr. 34 der SSK verwiesen.

8 Verfahren

Steuerveranlagungen der Kantone, die gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung verstossen, können schlussendlich mit dem Rechtsmittel der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gerügt werden (BGG 82).
Wenn ein Steuerpflichtiger eine Doppelbesteuerung rügt, hat er grundsätzlich den kantonalen Instanzenzug einzuhalten (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG). Bei Beschwerden in Doppelbesteuerungssachen können gleichzeitig auch die bereits rechtskräftigen Veranlagungen eines andern Kantons mit angefochten werden (Art. 100 Abs. 5 BGG).

Dieser Beitrag wurde verfasst von:

Mathias Oertli
Prof. Dr. iur. et lic. rer. pol., ist Partner der St. Galler Steuerexperten AG, St. Gallen und Professor für Steuerrecht an der Hochschule für Technik und Wirtschaft in Chur sowie Autor diverser Publikationen zum Steuerrecht.
www.sgse.ch.

© 2021 by Cosmos Verlag AG, alle Rechte vorbehalten.