

Interkantionales Steuerrecht

Mathias Oertli

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

Aktualisiert: Juni 2026

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	10
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	11
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	14
7.2.1	Steuerausscheidung Einkommen und Vermögen.....	14
7.2.2	Steuerausscheidung bei Erbschaften	17
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	20
8	Verfahren.....	21

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 (BV 128 ff.¹). Nach der subsidiären Kompetenzverteilregelung des Artikel 3 BV² 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 BV³ 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 BV⁴ 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:

	<u>Total</u>	<u>St. Gallen</u>	<u>Luzern</u>
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. 2⁷). Massgebend sind dabei die äusseren Kundgebungen der Absicht dauernden Verbleibens, eine blosser Willenskundgebung allein genügt nicht. In den meisten Fällen deckt sich der steuerrechtliche Wohnsitz mit dem **zivilrechtlichen Wohnsitz** gemäss ZGB 23 ff⁸. 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. Eine Ausnahme gilt gemäss Praxis des Bundesgerichts für Wochenaufenthalter in leitender Stellung; diese haben ihr Hauptsteuerdomizil am Arbeitsort und am Wohnort ein sekundäres Steuerdomizil. 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. Dezember 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 oder am Ort der tatsächlichen Verwaltung (StHG 20 Abs. 1⁹).

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 besteht, wenn ein Einzelunternehmer sein Geschäft ausserhalb des Hauptsteuerdomizils in ständigen Anlagen und Einrichtungen betreibt oder dort eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübt. 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, die ihren Sitz ausserhalb des Hauptsteuerdomizils eines Gesellschafters hat. Für solche Gesellschafter begründet die Beteiligung ein Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes am Sitz der Gesellschaft.

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

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 zwischen dem primären und dem sekundären Steuerdomizil aufzuteilen. Als Betriebsstätte gilt im interkantonalen Steuerrecht wie bei der direkten Bundessteuer (DBG 4 Abs. 2¹⁰ und DBG 51 Abs. 2¹¹) jede ständige körperliche Anlage oder Einrichtung, in der 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.

6.2 Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit

Die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sind immer am Hauptsteuerdomizil steuerbar. Dies gilt auch für sog. «Pendler», die ihre Arbeit ausserhalb des Wohnortes ausüben, aber täglich an diesen zurückkehren. Dies gilt sogar auch für sog. «Wochenaufenthalter», die während der Woche am Arbeitsort wohnen und am Wochenende regelmässig an ihren Wohnort zurückkehren und dort auch ihren Lebensmittelpunkt haben.

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). Das Arbeitsentgelt wird wie die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dem Hauptsteuerdomizil zugeteilt.

Bei Beteiligungen an einfachen oder stillen Gesellschaften sind 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 Betriebsstättenkantonen 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 am Hauptsteuerdomizil des Nutzniessers. 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 (StHG 12 Abs. 2 lit. a).

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, die im Sitzkanton gelegen sind.

6.7 Übrige Einkünfte

Übrige Einkünfte können am Hauptsteuerdomizil der berechtigten Person besteuert werden, ausser wenn sie einem Nebensteuerdomizil zur Besteuerung zugewiesen sind.

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, das 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 (vgl. 7.3.3):

- die quotenmässig direkte Methode und
- die quotenmässig indirekte Methode

7.2 Steuerausscheidung bei natürlichen Personen

7.2.1 Steuerausscheidung Einkommen und Vermögen

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 zugeschrieben 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 Steuerauscheidung von Beteiligungen an Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, bei denen alle Schulden und Schuldzinsen objektmässig dem Geschäftsort zugeteilt werden.
- 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 Steuerauscheidung von Irene Meier sieht wie folgt aus (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	-2 000	-4 000
Gewinn Einzelfirma (vor Schuldzinsen) ¹²	61 000		61 000	
Lohn (netto)	50 000	50 000		
Total Reineinkommen	123 000	56 000	59 000	8 000
Quote für übrige Abzüge	100%	45,53%	47,97%	6,50%
Abzug für Versicherungsprämien, Kinderabzug u. a. (Annahme)	-8 000	-3 642		
Steuerbares Einkommen	115 000	52 358		

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).

7.2.2 Steuerausscheidung bei Erbschaften

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

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 des Erblassers 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. Bei solchen sogenannten interkantonalen Unternehmen werden ihr Gesamtkapital und der Gesamtgewinn i. d. R. 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, der zum Geschäftsvermögen gehört.

7.3.2 Kapitalausscheidung

Bei interkantonalen Unternehmen wird das Geschäftskapital proportional im Verhältnis der Aktiven des Sitzes und der Betriebsstätten zu den Gesamtktiven 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, die unmittelbar dem Sitz bzw. einer Betriebsstätte dienen, werden nach ihrer Lage dem Sitz bzw. der Betriebsstätte 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 Steuerauscheidung für den Gewinn sieht wie folgt aus (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 Zentrallleitung für die Erzielung des Gesamtergebnisses oft zu wenig Berücksichtigung findet, wird dem Hauptsitz i. d. R. vorweg ein Vorausanteil (Präzipium) von 10–20% des Gewinns zugewiesen.

Beispiel

Die Steuerauscheidung für den Gewinn der Handels AG mit Sitz in Zug und einer Betriebsstätte in Luzern sieht wie folgt aus (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. Zur Vermeidung von interkantonalen Doppelbesteuerungen oder Nichtbesteuerungen hat die SSK mit dem Kreisschreiben 34 vom 15. Januar 2020 die Grundsätze der Behandlung der interkantonalen Probleme, die 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 (BGG 86 Abs. 1 lit. d). Bei Beschwerden in Doppelbesteuerungssachen können gleichzeitig auch die bereits rechtskräftigen Veranlagungen eines anderen Kantons mit angefochten werden (BGG 100 Abs. 5).

Obwohl nach Art. 127 Abs. 3 BV die interkantonale Doppelbesteuerung untersagt ist, konnten Steuerpflichtige das Beschwerderecht verwirken, wenn sie sich treuwidrig verhielten. Als treuwidriges Verhalten galt z.B. trotz Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs von zwei oder mehreren Kantonen das vorbehaltlose Einreichender Steuererklärung, der Verzicht auf Einsprache oder das vorbehaltlose Zahlen der Steuern. Mit BGE 9C_710/2022 vom 17. August 2023 hat das Bundesgericht eine Praxisänderung vollzogen und festgelegt, dass eine doppelt besteuerte Person ihr Beschwerderecht nur noch verwirkt, wenn ihr Verhalten qualifiziert missbräuchlich ist und der betroffene Kanton zugleich ausnahmsweise ein legitimes Interesse daran hat, bezogene Steuern einzubehalten, obwohl er nach interkantonalem Doppelbesteuerungsrecht oder sogar nach harmonisiertem Steuerrecht keine Steueranspruch hat (vgl. dazu auch BGE 9C_591/2023 vom 2. April 2024). Mit dieser Praxisänderung wird in interkantonalen Doppelbesteuerungsfällen das Verwirken der Rückforderung faktisch aufgehoben. Hingegen dürften solche Fälle vermehrt als Steuerdelikte beurteilt werden.

Dieser Beitrag wurde verfasst von:

**Mathias Oertli**

Prof. Dr. iur. et lic. rer. pol., 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.