
KOMMENTAR ZUM
SCHWEIZERISCHEN STEUERRECHT

Zweifel · Beusch · de Vries Reilingh (Hrsg.)

Interkantonaless Steuerrecht

2. Auflage



Helbing Lichtenhahn Verlag

KOMMENTAR ZUM
SCHWEIZERISCHEN STEUERRECHT

Interkantonaies
Steuerrecht

2. Auflage

Herausgeber

Martin Zweifel

Michael Beusch

Daniel de Vries Reilingh

Helbing Lichtenhahn Verlag

Bibliographische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten
sind im Internet abrufbar: <http://dnb.dnb.de>

Zitiervorschlag:

BEARBEITER/-IN, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh (Hrsg.),
Kommentar Interkantonaies Steuerrecht, § 12 N 5

Alle Rechte vorbehalten. Dieses Werk ist weltweit urheberrechtlich geschützt.
Insbesondere das Recht, das Werk mittels irgendeines Mediums (grafisch, technisch,
elektronisch und/oder digital, einschliesslich Fotokopie und Downloading) teilweise
oder ganz zu vervielfältigen, vorzutragen, zu verbreiten, zu bearbeiten, zu übersetzen,
zu übertragen oder zu speichern, liegt ausschliesslich beim Verlag. Jede Verwertung
in den genannten oder in anderen als den gesetzlich zugelassenen Fällen bedarf
deshalb der vorherigen schriftlichen Einwilligung des Verlags.

Bei den Gesetzestexten handelt es sich nicht um eine amtliche Veröffentlichung.
Massgebend ist allein die Veröffentlichung durch die Bundeskanzlei.



© 2021 Helbing Lichtenhahn Verlag, Basel

ISBN 978-3-7190-4386-5
www.helbing.ch

Vorwort zur 2. Auflage

Das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot ist schon seit 1874 in der Verfassung verankert. Weil sich die vom Bundesgericht in über 150-jähriger Praxis entwickelte Rechtsprechung bewährt hat, wurde bei der Ausarbeitung der neuen Bundesverfassung vom 18. Dezember 1998 (in Kraft seit dem 1. Januar 1999) darauf verzichtet, einen entsprechenden Gesetzesauftrag in der Bundesverfassung aufzunehmen. Es ist deshalb umso wichtiger, dieses komplexe Rechtsgebiet – welches fast ausschliesslich auf Richterrecht basiert – umfassend darzustellen und zu kommentieren. Wie die 1. Auflage vereint auch die vorliegende 2. Auflage die Darstellung der Rechtsprechung sowie der Praxis mit kritischer Würdigung derselben und Vorschlägen zu Verbesserungen oder zur Lösung von Fragen, welche das Bundesgericht bisher noch nicht zu beurteilen hatte. Es soll damit nicht nur den Steuerbehörden und den Steuerpraktikerinnen und -praktikern, sondern auch den Justizbehörden ein nützliches Hilfsmittel im Alltag sein. Die für den Aufbau gewählte Systematik hat sich bewährt und wurde beibehalten; diese erlaubt es, dieses Werk auch im Unterricht als Lehrmittel zur Vertiefung einzusetzen.

Seit dem Erscheinen der 1. Auflage sind bereits zehn Jahre vergangen. Eine Neuauflage des Kommentars zum Interkantonalen Steuerrecht war daher überfällig, was sich nicht zuletzt daran zeigt, dass sich der Umfang um ein Viertel erweitert hat.

Aus der Herausgeberschaft ausgeschieden ist Peter Mäusli-Allenspach, an seine Stelle ist neu Daniel de Vries Reilingh getreten.

Wiederum hat sich die kaum veränderte Autorenschaft aus Steuerrechtswissenschaft, Steuerjustiz, Steuerverwaltung und Steuerberatung um eine wissenschaftlich fundierte, praxisnahe und aktuelle Kommentierung bemüht.

Die Herausgeber danken den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des Verlags Helbing Lichtenhahn, namentlich Herrn Dr. iur. Patrick Simon, für die stets kompetente und sorgfältige Betreuung dieses Bandes. Ein besonderer Dank gilt ihm auch dafür, dass er das Sachregister auf den neuesten Stand gebracht hat.

Zürich/Colombier (NE), im Frühjahr 2021

Die Herausgeber

Autorinnen und Autoren

Büsa Beceren

Dr. iur., Dozentin, Wissenschaftliche
Mitarbeiterin für schweizerisches,
europäisches und internationales
Steuerrecht an der Universität Zürich
§§ 34, 37

Philipp Betschart

lic. iur., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte,
Chef Bereich Recht und Gesetzgebung
sowie Mitglied der Geschäftsleitung des
kantonalen Steueramtes Zürich
§§ 15, 16, 24

Michael Beusch

Prof. Dr. iur., Rechtsanwalt, Bundesrichter,
Titularprofessor für Öffentliches Recht
mit Schwerpunkt Steuerrecht an der
Universität Zürich
§§ 40–43

Arthur Brunner

Dr. iur., Rechtsanwalt, Ersatzmitglied am
Verwaltungsgericht des Kantons Zürich,
Gerichtsschreiber am Bundesgericht in
Lausanne, Lehrbeauftragter an der
Universität Zürich
§§ 42, 46

Silvia Hunziker

Prof. Dr. iur., Rechtsanwältin, Richterin am
Verwaltungsgericht des Kantons Zürich,
Lehrbeauftragte an der Universität Zürich,
Professorin für Öffentliches Recht und
Steuerrecht an der Kalaidos Law School in
Zürich
§§ 5, 6, 8, 28

Martin Kocher

PD Dr. iur., LL.M. (Taxation; LSE),
Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte,
Lehrbeauftragter für Abgaberecht an der
Universität Basel, Präsidial-Gerichtsschreiber
Abgaben/wissenschaftlicher Berater am
Bundesgericht in Lausanne
§§ 44, 45

Nicole Elischa Krenger

MLaw, LL.M., Projektleiterin steuer-
politische Geschäfte, Eidgenössische
Steuerverwaltung ESTV
§ 37

Frank Lobsiger

lic. iur., wissenschaftlicher Mitarbeiter
Geschäftsbereich Recht und Koordination,
Steuerverwaltung des Kantons Bern
§§ 21, 30–32

Olivier Margraf

lic. iur. HSG, Abteilungsleiter Rechtsdienst
der kantonalen Steuerverwaltung Thurgau
§§ 35, 36, 38, 39

René Matteotti

Prof. Dr. iur., M.A., LL.M. Tax, Ordinarius
für schweizerisches, europäisches und
internationales Steuerrecht an der
Universität Zürich, Rechtsanwalt in Zürich
§§ 34, 37

Peter Mäusli-Allenspach

Prof. Dr. iur., LL.M. (Taxation;
New York University School of Law),
Steuerrechtskonsulent in St. Gallen
§§ 1–4, 7, 13, 15, 16, 20, 29

Nadine Mayhall-Mannhart

Dr. iur., Rechtsanwältin in Zürich
§ 40

Mathias Oertli

Prof. Dr. iur. et lic. rer. pol.,
Steuerberater in St. Gallen,
Professor für Steuerrecht an der
Hochschule für Technik und
Wirtschaft Chur
§ 33

Autorinnen und Autoren

Jakob Rütsche

dipl. Steuerexperte, ehemaliger
Amtsvorsteher der kantonalen
Steuerverwaltung Thurgau
§§ 35, 36, 38, 39

Moritz Seiler

lic. iur., MSc (Oxon), Rechtsanwalt,
dipl. Steuerexperte, Gerichtsschreiber
am Bundesgericht in Lausanne
§§ 43, 46

Roman Sieber

Dr. iur., Rechtsanwalt,
Steuerberater in Zürich,
Ersatzmitglied des Steuerrekursgerichts
des Kantons Zürich
§§ 9, 17, 25

Claudia Suter

Dr. iur., dipl. Steuerexpertin,
Rechtsanwältin in Zürich
§§ 12, 27

Hannes Teuscher

Dr. iur., LL.M. Tax, Fürsprecher,
dipl. Steuerexperte, Steuerberater in Bern
§§ 21, 30–32

Daniel de Vries Reilingh

Dr. iur., LL.M., Rechtsanwalt,
dipl. Steuerexperte, Steuerrechtsanwalt
in Neuenburg
§§ 10, 11, 14, 18, 19, 22, 23, 26

Martin Zweifel

Prof. Dr. iur., Rechtsanwalt,
ehem. Verwaltungsgerichtspräsident
und nebenamtlicher Bundesrichter,
Titularprofessor für Steuerrecht
an der Universität Zürich,
Ehrenprofessor der Kalaidos
Fachhochschule Schweiz,
Professor für Steuerrecht an der
Kalaidos Law School in Zürich
§§ 5, 6, 8

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Vorwort	V
Autorinnen und Autoren	VII
Abkürzungsverzeichnis	XIII
Literatur- und Materialienverzeichnis	XXI
1. Teil: Grundlagen des interkantonalen Steuerrechts	1
1. Kapitel: Begriff, Rechtsnatur und Rechtsquellen des interkantonalen Steuerrechts	1
§ 1 Begriff, Funktion und Rechtsnatur des interkantonalen Steuerrechts	1
§ 2 Rechtsquellen des interkantonalen Steuerrechts	5
2. Kapitel: Doppelbesteuerungsverbot und Vermeidung der Doppelbesteuerung	15
§ 3 Verbotene Doppelbesteuerung	15
§ 4 Vermeidung der Doppelbesteuerung im interkantonalen Steuerrecht	36
2. Teil: Steuerdomizile	41
3. Kapitel: Grundlagen	41
§ 5 Begriff, Funktion und Arten des Steuerdomizils	41
4. Kapitel: Hauptsteuerdomizile	44
§ 6 Hauptsteuerdomizil natürlicher Personen	44
§ 7 Hauptsteuerdomizil bei Erbschaft und Schenkung	85
§ 8 Hauptsteuerdomizil juristischer Personen	90
5. Kapitel: Nebensteuerdomizile	102
§ 9 Liegenschaftsort	102
§ 10 Geschäftsort	114
§ 11 Betriebsstätte	122
§ 12 Familienniederlassung	135
§ 13 Nebensteuerdomizil bei Erbschaft und Schenkung	140
3. Teil: Zuteilungsnormen	143
6. Kapitel: Grundlagen	143
§ 14 Wesen und Funktion der Zuteilungsnormen	143

Inhaltsverzeichnis

	Seite
7. Kapitel: Zuteilungsnormen bei natürlichen Personen	148
§ 15 Zuteilungsnormen für die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	148
§ 16 Zuteilungsnormen für das bewegliche Privatvermögen	152
§ 17 Zuteilungsnormen für das unbewegliche Privatvermögen	159
§ 18 Zuteilungsnormen für das Geschäftsvermögen und das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit	163
§ 19 Zuteilungsnormen für die übrigen Einkünfte	180
§ 20 Zuteilungsnormen bei Erbschaft und Schenkung	183
8. Kapitel: Zuteilungsnormen bei juristischen Personen	193
§ 21 Zuteilungsnormen bei juristischen Personen	193
4. Teil: Interkantonale Steuerauscheidung	201
9. Kapitel: Begriff, Funktion und Methoden der Steuerauscheidung	201
§ 22 Begriff und Funktion der Steuerauscheidung	201
§ 23 Methoden der Steuerauscheidung	205
10. Kapitel: Steuerauscheidung bei natürlichen Personen	210
§ 24 Grundsätze und Verlegung der Abzüge vom Einkommen und Vermögen bei der Steuerauscheidung	210
§ 25 Steuerauscheidung bei Liegenschaften des Privatvermögens	231
§ 26 Steuerauscheidung bei Geschäftsorten	250
§ 27 Steuerauscheidung bei Ehegatten	268
§ 28 Steuerauscheidung bei alternierendem Wohnsitz und Saisonaufenthalt	285
§ 29 Steuerauscheidung bei Erbschaft und Schenkung	291
11. Kapitel: Steuerauscheidung bei Unternehmen	300
§ 30 Grundsätze der Steuerauscheidung bei Unternehmen	300
§ 31 Steuerauscheidung des Unternehmensgewinns	324
§ 32 Steuerauscheidung des Kapitals	342
§ 33 Steuerauscheidung bei Unternehmensliegenschaften	352
§ 34 Verlustverrechnung	392
5. Teil: Steuerauscheidung in besonderen Fällen	423
12. Kapitel: Steuerauscheidung bei Veränderung der persönlichen Zugehörigkeit	423
§ 35 Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht einer natürlichen Person	423

	Seite
§ 36	Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht einer juristischen Person 434
§ 37	Verlustverrechnung nach Wohnsitz- oder Sitzverlegung innerhalb der Schweiz 441
13. Kapitel:	Steuerausscheidung bei Veränderung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit 457
§ 38	Begründung und Aufhebung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit von natürlichen Personen 457
§ 39	Begründung und Aufhebung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit von juristischen Personen 475
6. Teil:	Verfahrensrecht 483
14. Kapitel:	Grundsätze 483
§ 40	Beanspruchung der kantonalen Steuerhoheit 483
§ 41	Kantonale Verfahren bei Steuerpflicht in mehreren Kantonen 493
§ 42	Verwirkung des kantonalen Besteuerungsrechts und des Beschwerderechts betroffener Personen 495
15. Kapitel:	Rechtsmittelverfahren 505
§ 43	Kantonales Rechtsmittelverfahren 505
§ 44	Beschwerde an das Bundesgericht 522
§ 45	Klage an das Bundesgericht 639
§ 46	Revision und Nachsteuer 656
Sachregister	669

§ 12 Familienniederlassung

Inhalt

I. Bedeutung bis 1988	1
II. Bedeutung seit 1988	3

Literatur

- ARNOLD MARTIN, Der steuerrechtliche Wohnsitz natürlicher Personen im interkantonalen Verhältnis nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung, ASA 68 (1999/2000) 449 ff.
- BEHNISCH BRIGITTE, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, Diss., Bern 1992
- LANZ-BAUR REGULA, Grenzen der gemeinsamen Steuerpflicht, Neue Probleme bei der Ehegattenbesteuerung, StR 1990, 55 ff.
- LOCHER PETER, Neues Eherecht und Ehegattenbesteuerung ASA 56 (1987/88) 2 ff., zit. LOCHER, *Eherecht*
- MARANTELLI ADRIANO/OPEL ANDREA, Die steuerliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2015, in: Zeitschrift des bernischen Juristenvereins, 151 ff.
- PASCHOUD JEAN-BLAISE/DANIEL DE VRIES REILINGH, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin (Hrsg.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2. Aufl., Basel 2017
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2004 (2. Teil), FStR 2005, 290 ff.
- YERSIN DANIELLE, Le domicile des époux et la double imposition intercantonale, StR 43 (1988) 341 ff., zit. YERSIN, *Domicile*

Materialien

- Botschaft vom 11. Juli 1979 über die Änderung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Wirkungen der Ehe im allgemeinen, Ehegüterrecht und Erbrecht), BBl 1979 II 1191 ff.

I. Bedeutung bis 1988

Nach dem alten Eherecht hatte die Ehefrau i.d.R. einen vom Ehemann **abgeleiteten Wohnsitz**; der eigene Wohnsitz stellte die Ausnahme dar (vgl. BBl 1979 II 1191, 1249). Dies war solange unproblematisch, als der Wohnsitz des Ehemanns, d.h. der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen (vgl. § 6 N 23 ff.), mit demjenigen Ort übereinstimmte, an dem sich auch die übrigen Familienmitglieder aufhielten. Das Bundesgericht sah sich allerdings mit dem (Ausnahme-)Fall konfrontiert, dass der Ehemann *dauernd* von der Familie getrennt lebte und infolgedessen seinen *zivilen Wohnsitz am Arbeitsort* begründete (LOCHER/LOCHER, § 3, I B, 3 Nr. 4 = BGE 40 I 221 E. 3, 229; 47 I 64 E. 3). Da die Ehefrau grundsätzlich keinen eigenen Wohnsitz begründen konnte, wäre derjenige Kanton, in welchem sich die Ehefrau bzw. die Familie dauernd aufhielt und allenfalls von dort aus sogar eine eigene Erwerbstätigkeit ausgeübt hat, leer ausgegangen und der Wohnsitzkanton des Ehemanns hätte die Gesamtfaktoren alleine besteuern können. Eine solche Konsequenz wäre im interkantonalen Verhältnis unbefriedigend gewesen. Deshalb hat das Bundesgericht am Wohnort der Ehefrau das Steuerdomizil der Familienniederlassung – als sekundäres Steuerdomizil des

Ehemanns – entwickelt (LOCHER/LOCHER, § 3, I B, 3 Nr. 18 = StE 1995 A 24.24.3 Nr. 1 E. 5b = StR 50 [1995] 289 f.; vgl. LOCHER/LOCHER, § 3, I B, 3 Nr. 15 = BGE 101 Ia 557 E. 4b m.w.H.).

- 2 Diese Aufteilung der Steuerhoheit zwischen Arbeitsort und Familienniederlassung galt nicht nur für unselbständig, sondern weitgehend auch für selbständig erwerbstätige Personen (LOCHER/LOCHER, § 3, I B, 3 Nr. 18 = StE 1995 A 24.24.3 Nr. 1 E. 4c = StR 50 [1995] 289).

II. Bedeutung seit 1988

- 3 Mit Inkrafttreten des neuen Eherechts am 1. Januar 1988 wurde die Bestimmung über den *abgeleiteten Wohnsitz der Ehefrau aufgehoben*, sodass der Wohnsitz fortan für jeden Ehegatten einzeln nach Art. 23 ff. ZGB bestimmt werden muss (BB1 1979 II 1191, 1249; BGE 115 II 120 E. 4a). Dies würde den Schluss nahelegen, dass das Steuerdomizil der Familienniederlassung obsolet wurde. Das Bundesgericht hat aber festgehalten, dass das neue Eherecht (bei rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe) im interkantonalen Steuerrecht **keine grundlegende Änderung** bewirkt habe: Zwar stelle nun der selbständige Wohnsitz für die Ehefrau ein Hauptsteuerdomizil dar, der Wohnsitz der Ehefrau begründe aber für den Ehemann «ein Nebensteuerdomizil, vergleichbar der Familienniederlassung» (LOCHER/LOCHER, § 3, I B, 3 Nr. 18 = StE 1995 A 24.24.3 Nr. 1 E. 5b und 6a = StR 50 [1995] 289 f.; LOCHER/LOCHER, § 3 I B, 1b Nr. 20 = BGE 132 I 29 E. 4.2; vgl. YERSIN, Domicile, 350; vgl. REICH/WALDBURGER, die darauf hinweisen, dass in jenem Entscheid die Ehefrau am Wohnsitz ihres Ehemanns noch nicht für steuerpflichtig erklärt wurde, sondern dies sei erst mit LOCHER/LOCHER, § 3, I B, 3 Nr. 20 = BGer, 7.1.2004, ASA 73 [2004/2005] 426 E. 2.4.2 = StE 2004 A 24.24.3 Nr. 2 geschehen; vgl. hinten N 6). Demgegenüber hat sich das Bundesgericht in einem neueren Entscheid nicht mehr zur Frage der Familienniederlassung ausgesprochen. Im Gegenteil hat das Bundesgericht die jeweiligen Hauptsteuerdomizile der in fortbestehender Ehe lebenden Steuerpflichtigen festgehalten und sich, trotz Verweises auf den Bundesgerichtsentscheid aus dem Jahr 2004 sogleich mit der Frage der Steuerausscheidung befasst (BGer, 23.7.2012, 2C_891/2011, E. 2.2 und 2.3).
- 3a Immerhin erfahre der Grundsatz der Familienniederlassung dann eine *Ausnahme*, wenn der Steuerpflichtige bereits an einen anderen Ort umgezogen sei, die Familie aber noch nicht nachgezogen habe, er aber beabsichtige, dies sobald wie möglich zu tun und die bisherige Wohnung aufzugeben (VGer LU, 30.8.2010, LGVE 2010 II Nr. 22, 249 ff., E. 3b m.w.H.).
- 3b Zuweilen wird der Begriff der Familienniederlassung allerdings auch *missverständlich* verwendet, nämlich wenn der Lebensmittelpunkt eines jüngeren Steuerpflichtigen eruiert wird. In solchen Fällen könne es sein, dass der Mittelpunkt der Lebensbeziehungen am «Ort ihrer Familienniederlassung» verbleibe, wenn sie in ihrer Freizeit überwiegend und regelmässig heimkehrten (BGer, 27.1.2005, 2P.214/2004, E. 3.2, m.w.H.; vgl. VGer SG, 12.6.2013, B 2012/218, E. 3.3.3; so auch VGer GR, 7.12.2004, A 04 64, in: PVG 2004 77 ff., E. 1d). Dabei geht es vielmehr um die *Feststellung des Hauptwohnsitzes für jeden Steuerpflichtigen selbst*. Es wird nicht geprüft, ob allenfalls ein Nebensteuerdomizil vorliegen könnte (vgl. auch die missverständliche Verwendung des Begriffs in BGer, 15.4.2008, 2C_634/2007, E. 4.3, ebenso in VGer, 16.8.2007, in: VVGE 2007/2008 Nr. 32, 128 ff., E. 4a, oder in BVGer, 29.5.2019, A-4939/2018, E. 3.3.1).

Das Bundesgericht nimmt somit auch unter der Geltung des neuen Eherechts für 4
beide Ehegatten eine **Teilung der Steuerhoheit** zwischen dem Wohnsitzkanton des
einen Ehegatten und demjenigen des anderen Ehegatten vor; beim Wohnsitzkanton
des einen handelt es sich jeweils um die Familienniederlassung und damit um ein sek-
undäres Steuerdomizil des anderen. Hierfür ist – gleichermassen wie noch unter al-
tem Eherecht – vorausgesetzt, dass einerseits diese getrennten Wohnsitze *dauernder*
Natur sind (andernfalls keine unterschiedlichen Hauptsteuerdomizile begründet wür-
den) und andererseits die *Ehe* nach wie vor *intakt* ist (ARNOLD, 481 f.). Diese Teilung
der Steuerhoheit bewirkt auch eine Aufteilung des den Ehegatten gemeinsam zur
Verfügung stehenden Steuersubstrats, soweit es sich nicht um Einkommen und Ver-
mögen handelt, die einem Spezialsteuerdomizil zugewiesen sind (DE VRIES REILINGH,
216; vgl. zur Steuerauscheidung bei Ehegatten § 27 N 10 ff.).

In der **Lehre** ist die Weitergeltung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Fami- 5
lienniederlassung **umstritten**:

Dagegen wird vorgebracht, dass diese Rechtsprechung unter der Herrschaft des
StHG fraglich sei, zumal der Ehepartner, dessen Hauptsteuerdomizil am Arbeitsort
sei, am Ort der Familienniederlassung keine persönliche Zugehörigkeit begründe,
habe er doch dort weder steuerrechtlichen Wohnsitz noch Aufenthalt (LOCHER, Ein-
führung, 39 f.). Ein Nebensteuerdomizil am Hauptsteuerdomizil des Ehepartners
lasse sich folglich nur aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit herleiten, wobei die
Gemeinschaftlichkeit der Mittel als Anknüpfungspunkt in Frage kommen würde. Da
aber eine solche Anknüpfung *im StHG nicht vorgesehen* und die Aufzählung in
Art. 4 StHG abschliessend sei, müsse spätestens seit dem Jahr 2000, d.h. ab dem In-
krafttreten des StHG, das Nebensteuerdomizil der Familienniederlassung mangels
gesetzlicher Grundlage entfallen. Das habe wiederum zur Konsequenz, dass jeder
Ehegatte selbständig veranlagt werden müsse, wobei die Kantone die Gesamtfakto-
ren untereinander aufteilen müssten (LOCHER, Einführung, 40; DERS., Eherecht, 18;
DERS., Steuerharmonisierung und interkantonaes Steuerrecht, in: Beiträge zur Me-
thodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, Bern 2014, 45 ff., 58 ff.;
HÖHN/MÄUSLI, § 9 N 15; REICH/BEUSCH, Vor Art. 1/2 StHG N 55; REICH/WALDBURGER,
293). Einer noch restriktiveren Auffassung zufolge würde nicht einmal die wirtschaft-
liche Zugehörigkeit für eine gemeinsame Steuerpflicht genügen, sondern die Ehegat-
ten würden diesfalls nur ein eigenes Spezialsteuerdomizil begründen (LANZ-BAUR,
57). Sodann wird darauf hingewiesen, dass sich die Teilung der Steuerhoheit seit der
Geltung des neuen Eherechts bereits aufgrund der getrennten Hauptsteuerdomizile
der gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten ergebe (HÖHN/MÄUSLI, § 9 N 15; vgl.
REICH/BEUSCH, Vor Art. 1/2 StHG N 55). Ausserdem sei nicht einzusehen, weshalb
im interkantonalen Verhältnis etwas anderes gelten soll als im internationalen, bei
welchem anerkannt ist, dass nur derjenige Ehegatte der Schweizer Steuerhoheit un-
terliege, der die gesetzlichen Voraussetzungen der Steuerpflicht persönlich erfülle
(REICH/WALDBURGER, 293 f. m.V. auf BGer, 11.5.2001, StE 2001 B 11.3 Nr. 12; OES-
TERHELT/SEILER, Art. 3 StHG N 97).

Demgegenüber sieht die gegenteilige Meinung die Grundlage für den Weiterbestand
des Steuerdomizils der Familienniederlassung gerade darin, dass sich die *ökonomi-*
sche Leistungsfähigkeit des Ehepaars als Ganzes an beiden Hauptsteuerdomizilen
manifestiere. So würden etwa gegenseitige Besuche etc. zu einer *gewissen persön-*
lichen Zugehörigkeit zum Wohnsitz des Ehepartners führen, was steuerrechtlich be-
achtenswert sei (BEHNISCH, 48 f.; befürwortend, aber ohne Begründung YERSIN, DO-

micile, 343; a.M. LOCHER, Einführung, 39 FN 48, demzufolge Besuche nur dann zu einer persönlichen Zugehörigkeit führen könnten, wenn sie die Voraussetzungen eines qualifizierten Aufenthalts i.S.v. Art. 3 Abs. 1 StHG erfüllen würden, was kaum je der Fall sei). Infolgedessen sei eine gemeinsame Veranlagung – eine entsprechende gesetzliche Grundlage vorausgesetzt – gerechtfertigt (BEHNISCH, 49).

- 6 Das **Bundesgericht** hat sich mit der in der Lehre an der Familienniederlassung geäusserten Kritik auseinandergesetzt und festgehalten, dass das StHG nichts an den Grundsätzen der Familienniederlassung geändert habe (LOCHER/LOCHER, § 3, I B, 3 Nr. 20 = BGer, 7.1.2004, ASA 73 [2004/2005] 426 E. 2.4.2 = StE 2004 A 24.24.3 Nr. 2; so auch VGer BE, 24.3.2015, StE 2016 A 24.21 Nr. 35, E. 3.3): Die Anknüpfung am Ort der Familienniederlassung würde nicht vorrangig auf wirtschaftlichen, sondern auf *persönlichen Gesichtspunkten*, namentlich dem Willen der Ehegatten zur Fortführung ihrer Ehegemeinschaft, beruhen. Eine besondere gesetzliche Grundlage sei nicht erforderlich, weil sich das Steuerdomizil der Familienniederlassung direkt aus dem Grundsatz der Ehegattenbesteuerung ergebe, was im Übrigen durch Art. 3 Abs. 3 StHG bekräftigt werde. Demgegenüber unterblieb eine Auseinandersetzung mit der Frage der Familienniederlassung in BGer, 23.7.2011, 2C_891/2011 vollends.
- 6a In einem Verfahren vor dem Verwaltungsgericht Bern hatte sich die *Beschwerdeführerin* explizit auf die *Ausscheidung an ihr eigenes, von der Familienniederlassung getrenntes Hauptsteuerdomizil* berufen (VGer BE, 24.3.2015, StE 2016 A 24.21 Nr. 35, E. 3.3): Die Beschwerdeführerin machte geltend, dass der Familienort bei kinderlosen Ehepaaren nicht gleichermassen bedeutend sei, weshalb sie an ihrem Arbeitsort als Hauptsteuerdomizil (mit Nebensteuerdomizil der Familienniederlassung am Wohnort des Ehemanns) besteuert werden wollte. Das Verwaltungsgericht Bern hielt allerdings entgegen, dass dies dem System der Familienbesteuerung widersprechen würde. Damit der Argumentation der Beschwerdeführerin gefolgt werden könne, müsse es an einer regelmässigen Rückkehr an den Familienort fehlen.
- 6b Demgegenüber nahm das Verwaltungsgericht St. Gallen eine differenzierte Abwägung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Einzelfall vor (VGer SG, 12.2.2014, B 2013/16, E. 3.2.3 und 3.2.4): Das Verwaltungsgericht hielt fest, dass die beschränkte Steuerpflicht des einen Ehegatten zufolge Grundeigentums im Kanton keine Steuerpflicht des anderen Ehegatten nach sich ziehe, wenn bei diesem weder persönliche noch wirtschaftliche Anknüpfungspunkte an das Nebensteuerdomizil gegeben seien. Dies lasse sich auch nicht aus der Rechtsprechung zum Nebensteuerdomizil der Familienniederlassung ableiten. Dieses komme nur bei Vorliegen von zwei abweichenden Hauptsteuerdomizilen zum Zuge. Folglich gebe es (zu Recht) kein *Nebensteuerdomizil* der Familienniederlassung *am Spezialsteuerdomizil des anderen Ehegatten*. Dieser Entscheid wurde allerdings vom Bundesgericht (zu Unrecht) aufgehoben (BGE 141 II 318 = StE 2015 B 13.1 Nr. 21 = StR 2016, 153 = RDAF 2016 II 62; vgl. auch die begründete Kritik von MARANTELLI/OPEL, 183 ff. m.w.H.).
- 7 Das *Festhalten an der hergebrachten Rechtsprechung* wird von der Lehre angesichts der fehlenden Grundlage für die Begründung der subjektiven Steuerpflicht der in einem anderen Kanton ansässigen Ehegatten in den kantonalen Steuergesetzen und angesichts des im Steuerrecht streng zu handhabenden Legalitätsprinzips zu Recht *kritisiert* (REICH/WALDBURGER, 294).
- 8 Aus Sicht des Steuerpflichtigen erscheint die Frage, ob eine Familienniederlassung bejaht oder verneint wird, auf den ersten Blick wenig relevant, werden doch die Ehe-

gatten in beiden Fällen auf der Grundlage der Gesamtfaktoren, die zwischen den beiden Wohnsitzkantonen aufgeteilt werden, besteuert. Die **praktische Bedeutung** liegt aber einerseits in der gegebenenfalls höheren Gesamtsteuerbelastung und andererseits in den zu beachtenden Verfahrensvorschriften. Besteht nämlich am Wohnsitz des einen Ehegatten für den anderen ein sekundäres Steuerdomizil, bedeutet dies, dass beide Ehegatten in beiden Kantonen gemeinsam veranlagt werden und es nicht genügt, wenn der Ehegatte mit dem Hauptsteuerdomizil im jeweiligen Kanton die Verfahrenspflichten für sich allein erfüllt und damit eine getrennte Veranlagung über die Gesamtfaktoren bewirken würde (im Einzelnen s. § 27 N 19; vgl. auch OESTERHELT/SEILER, Art. 3 StHG N 98). Die Missachtung der Verfahrenspflichten durch die Ehegatten kann eine Ermessenstaxation (Art. 46 Abs. 3 StHG bzw. Art. 130 Abs. 2 DBG) sowie eine Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten (Art. 55 StHG bzw. Art. 174 DBG) zur Folge haben.

In der Literatur wird vorgebracht, dass die Diskussion um das **sekundäre Steuerdomizil der Familienniederlassung im Recht der direkten Bundessteuer** irrelevant 9 sei. Vielmehr sei erforderlich, dass die Eheleute dort gemeinsam besteuert würden, wo sie den Mittelpunkt ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hätten (zum Ganzen PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, Art. 3 N 18). Dabei stützen sich die Autoren auf eine per Ende 2014 aufgehobene Bestimmung der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer (RS 642 117.1), welche aber weiterhin anwendbar sei, auch wenn im DBG keine Ersatzbestimmung aufgenommen worden sei, und genau diese Zuweisung der Steuerhoheit an den Kanton mit den überwiegenden Lebensinteressen vorsah (PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, Art. 3 N 18). Dem kann nach hier vertretener Auffassung nur teilweise gefolgt werden.

Für das Konstrukt der Familienniederlassung gibt es keine Rechtfertigung mehr. Es 10 ist letztlich auch nicht erforderlich, um eine der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechende Besteuerung herbeizuführen. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um die Besteuerung im Anwendungsbereich des DBG oder des StHG handelt. Es ist allerdings nicht einzusehen, weshalb im Bereich der direkten Bundessteuer nur einem Kanton die Besteuerungshoheit zukommen soll. Das im Steuerrecht strikt geltende Legalitätsprinzip verlangt, dass sich jede Besteuerung auf eine ausreichend bestimmte gesetzliche Grundlage stützen lässt. Im DBG lässt sich allerdings keine Bestimmung finden, welche eine solche Zuweisung der Besteuerungshoheit an einen einzigen Kanton vorsehen würde, zumal es sich auch bei Ehegatten anerkanntermassen um separate Steuersubjekte handelt. Zwar verlangt Art. 9 Abs. 1 DBG eine Faktorenaddition. Diese kann letztlich nur für die Ermittlung des massgeblichen Steuersatzes relevant sein, nicht aber für die Ermittlung des für die Besteuerung zuständigen Kantons (vgl. auch OESTERHELT/SEILER, Art. 3 StHG N 92 ff.). Alsdann befasst sich Art. 108 DBG mit der Frage einer streitigen Zuständigkeit. «Ist der Ort der Veranlagung im Einzelfall ungewiss oder streitig, so wird er, wenn die Veranlagungsbehörden nur eines Kantons in Frage kommen, von der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer, wenn mehrere Kantone in Frage kommen, von der ESTV bestimmt» (Art. 108 Abs. 1 Satz 1 DBG). Dies kann einzig dann gelten, wenn Zuständigkeit betreffend dasselbe Steuersubjekt (verstanden als jeder Ehegatte separat und nicht die Ehegatten gemeinsam) betroffen ist. Dementsprechend gilt **auch im Anwendungsbereich des DBG, dass für jeden Ehegatten das Hauptsteuerdomizil separat ermittelt** werden muss.

§ 13 Nebensteuerdomizil bei Erbschaft und Schenkung

Inhalt

I. Belegenheitsort von Grundeigentum	1
II. Keine weiteren Nebensteuerdomizile	2

Literatur

Vgl. die Literaturhinweise zu § 7.

I. Belegenheitsort von Grundeigentum

- 1 Im interkantonalen Verhältnis kommt bei den Erbschafts- und Schenkungssteuern dem Wohnsitz bzw. dem letzten Wohnsitz immer der Vorrang zu (vgl. dazu § 7). Dieser Grundsatz wird einzig durch das **Besteuerungsrecht des Liegenschaftenkantons** eingeschränkt (LOCHER/LOCHER, § 7, II Nr. 1, 2, 3, 5 und 8 betreffend Erbschaftssteuern sowie LOCHER/LOCHER, § 7, III Nr. 1 und 2 betreffend Schenkungssteuern).

II. Keine weiteren Nebensteuerdomizile

- 2 Im Gegensatz zu den Einkommens- und Vermögenssteuern sind demnach für die Abgrenzung der Steuerhoheit bei Erbschafts- und Schenkungssteuern der **Geschäftsort oder eine Betriebsstätte ohne Bedeutung**, sofern diese nicht in einer eigenen Liegenschaft betrieben werden. Im interkantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht berechtigt **auch für Geschäftsvermögen einzig das Grundeigentum** einen Kanton zur Besteuerung der unentgeltlichen Übertragung (LOCHER/LOCHER, § 7, III, Nr. 2). Die in den Steuergesetzen z.T. vorgesehene Steuerpflicht bei Übertragung von im Kanton gelegenen beweglichem Geschäftsvermögen (z.B. § 2 Abs. 2 ESchG ZH) beschränkt sich somit auf jene Fälle, bei welchen der letzte Wohnsitz des Erblassers bzw. der Wohnsitz des Schenkers ausserhalb der Schweiz liegt (vgl. auch § 7 N 11).
- 3 So ist bei Schenkung einer **Kommandite** durch den Kommanditär nur jener Kanton neben dem Wohnsitzkanton des Schenkers zur Besteuerung berechtigt, in welchem sich eine Liegenschaft der Kommanditgesellschaft befindet (LOCHER/LOCHER, § 6, III Nr. 6 = BGE 78 I 12 = Pra 41 Nr. 79).
- 4 Auch für **Immobilien Gesellschaften** gilt keine Ausnahme (vgl. auch § 20 N 29a). Selbst die Tatsache, dass sich sowohl der Sitz der Gesellschaft als auch deren Immobilien im Kanton befinden, vermag daselbst kein Nebensteuerdomizil für die Erbschafts- und Schenkungssteuern zu begründen. So ist auch dann nur der Kanton des letzten Wohnsitzes eines Erblassers zur Erhebung der Erbschaftssteuer berechtigt, wenn dieser an einer Liegenschaft über eine **Mieter-Aktiengesellschaft** beteiligt war (LOCHER/LOCHER, § 7, II Nr. 6 = BGE 95 I 26 E. 2–4 = Pra 58 Nr. 85).
- 4a Einige Kantone sehen überdies vor, dass eine Steuerpflicht auch dann besteht, wenn im Kanton gelegenes bewegliches Betriebsstättenvermögen Gegenstand der unentgeltlichen Übertragung ist (vgl. z.B. § 2 Abs. 2 ESchG ZH). Dies jedoch i.d.R. mit der Einschränkung, dass die Steuerpflicht nur besteht, wenn der Schenker oder der

Wenn die einfache oder stille Gesellschaft über **keine ständigen Anlagen oder Einrichtungen** verfügt, sind die Beteiligungen und deren Ertrag den jeweiligen **Hauptsteuerdomizilen der Gesellschafter** zur Besteuerung zuzuweisen (HÖHN/MÄUSLI, § 13 N 31; ALIG, 45; LOCHER/LOCHER, § 8, IV C, Nr. 3). Sofern in diesem Fall eine **kaufmännische Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft** beteiligt ist, steht das Besteuerungsrecht dafür dem Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes dieser Kollektiv- bzw. Kommanditgesellschaft zu (VGer GR, 8.6.2002, StE 2002 B 11.2 Nr. 7; vgl. auch HÖHN/MÄUSLI, § 13 N 31 FN 68). 52

Im Gegensatz zu Beteiligungen an stillen Gesellschaften, die am Geschäftsort der Gesellschaft steuerbar sind, stellen **partiarische Darlehen** bewegliches Vermögen dar, das am **Hauptsteuerdomizil** des Darlehensgebers zu versteuern ist. Der Unterscheidung zwischen stiller Beteiligung und partiarischem Darlehen kommt daher für die Zuteilung der Steuerhoheit erhebliche Bedeutung zu, was in der Praxis oft Schwierigkeiten bereitet (vgl. hierzu auch HÖHN/MÄUSLI, § 13 N 32; DE VRIES REILINGH N 459). 53

Ein **partiäres Darlehen** liegt dann vor, wenn die Vertragsparteien abmachen, dass der Darlehensnehmer dem Geldgeber statt eines Zinses einen **Anteil am Gewinn** seines Geschäftes ausrichtet (vgl. dazu ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER FORSTMOSER/ROLF SETHE, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 12. Aufl., Bern 2018, § 1 N 73 ff.). Daneben kann aber auch ein Zins vereinbart werden. Charakteristisch ist, dass der Darlehensnehmer mit dem geborgten Geld ein **vertraglich bestimmtes Geschäft** verfolgen und so einen Gewinn erwirtschaften soll. Darüber hinaus besteht aber typischerweise **kein Mitspracherecht** des Geldgebers. Auch hat der Darlehensgeber immer das Recht auf die Rückerstattung des Darlehens, d.h. eine **Verlustbeteiligung ist ausgeschlossen** (vgl. VGer ZH, 30.10.1996, StE 1997 B 42.22 Nr. 7 E. 5a). Ist eine solche vereinbart oder stehen dem Geldgeber umfassende Mitspracherechte zu, liegt kein partiäres Darlehen vor, sondern eine stille Gesellschaft (LOCHER/LOCHER, § 8, IV C, Nr. 4). Ist umgekehrt der Geldgeber am Verlust der Gesellschaft nicht beteiligt und besitzt er kein Mitspracherecht, so ist in der Regel die Annahme einer stillen Gesellschaft ausgeschlossen (LOCHER/LOCHER, § 8, IV C, Nr. 3 und 4; vgl. auch ALIG, 121 sowie 145 f.). 54

V. Verluste

Grundsätzlich gelten die vorn dargelegten Zuteilungsnormen auch bei **Geschäftsverlusten** und/oder **Verlusten aus Immobilien**. Dabei ergeben sich jedoch bei der Steuerauscheidung oft grosse Schwierigkeiten. Dazu sei auf § 33 N 40 ff., 81 f., 121 und 130 (Verluste im Rahmen der Steuerauscheidung bei Unternehmensliegenschaften) sowie § 34 (Verlustverrechnung) und § 37 (Verlustverrechnung nach einer Wohnsitz- oder Sitzverlegung innerhalb der Schweiz) verwiesen. 55

§ 19 Zuteilungsnormen für die übrigen Einkünfte^{*}

Inhalt

I. Zuteilungsnorm	1
II. Abgrenzung	4
III. Beispiele für übrige Einkünfte	7

Literatur

KOLLER THOMAS, Die Besteuerung von Unterhaltsleistungen im Lichte von BGE 118 Ia 277, ASA 61 (1992/93) 741 ff. und (1993/94) 289 ff.

KÜHNE MARCEL, Kinderalimente im interkantonalen Verhältnis, ST 69, 541 ff.

STAUBER RENÉ, Besteuerung von Leistungen aus Personenversicherungen, Diss. Zürich 1977.

Vgl. auch die Literaturhinweise bei § 14.

I. Zuteilungsnorm

- 1 Im Sinne einer **Sammelklausel** werden alle steuerbaren Vermögensbestandteile und Einkünfte, für welche keine abweichende Zuteilungsnorm gilt, dem **Hauptsteuerdomizil** zugewiesen. Für das Vermögen ist die Sammelklausel ohne praktische Bedeutung, weil die Zuteilungsnormen für das bewegliche bzw. unbewegliche Geschäfts- bzw. Privatvermögen bereits alle Fälle abdecken. Hingegen sind bei den steuerbaren Einkünften nicht alle Einkunftsarten von den speziellen Zuteilungsnormen abgedeckt (vgl. hinten N 7 f.).
- 2 Eine Aufteilung des Steuersubstrats muss jedoch dann erfolgen, wenn bei einem sekundären Steuerdomizil des **Saisonaufenthaltes** dem Kanton des Saisonaufenthaltes ein Besteuerungsrecht pro rata temporis zusteht (vgl. § 15 N 4; LOCHER, Einführung, 65; vgl. auch § 28 N 10 ff.).
- 3 Ausserdem ist eine Aufteilung vorzunehmen, wenn gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten bzw. eingetragene Partner je einen **separaten Wohnsitz** haben (vgl. dazu § 6 N 65 ff.; HÖHN/MÄUSLI, § 16 N 1). Gleiches gilt bei alternierendem Wohnsitz (vgl. dazu § 28 N 7 ff.), bei Personen, welche eine leitende Stellung bekleiden (vgl. § 16 N 51 ff.; § 27 N 12 f.).

II. Abgrenzung

- 4 Das **Geschäftsvermögen** sowie die Einkünfte aus **selbständiger Erwerbstätigkeit** (vgl. für die Zuteilungsnormen § 18) sowie das **unbewegliche Privatvermögen** und die Erträge daraus (vgl. für die Zuteilungsnormen § 17) sind stets am Spezialsteuerdomizil (Geschäftsort bzw. Belegenheitsort) steuerbar.
- 5 Die Zuteilungsnormen für die **Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit** sowie für das **bewegliche Privatvermögen** und die Erträge daraus weisen das Besteuerungs-

^{*} Die Ausführungen in § 19 basieren auf der Kommentierung von Prof. Dr. iur. HSG LL.M. Peter Mäusli-Allenspach in der Voraufgabe, aktualisiert um seitherige Entwicklungen. Prof. Dr. iur. HSG LL.M. Peter Mäusli-Allenspach sei hiermit herzlich gedankt.

recht dem Hauptsteuerdomizil zu. Deshalb ist eine Abgrenzung der übrigen Einkünfte zum Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und aus beweglichem Vermögen ohne praktische Bedeutung. Als Einkünfte aus Erwerbstätigkeit sind alle regelmässig oder einmal fließenden Einkünfte dem Hauptsteuerdomizil zur Besteuerung zugewiesen, welche ihren Grund in einem bestehenden oder früheren Arbeitsverhältnis haben, z.B. **Pensionen** und **Kapitalabfindungen aus Arbeitsverhältnis** (LOCHER/LOCHER, § 5, III, Nr. 4 = ASA 43 [1974/75] 473 = BGE 99 Ia 234) sowie Kapitalzahlungen von Versicherungen (mit Ausnahme der zufolge Todesfalls ausgerichteten Versicherungsleistungen), soweit es sich dabei um **Einkommensersatz** handelt (vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 17 N 7). Das Gleiche gilt für Kapitalleistungen, welche die Altersleistungen (Renten) einer Einrichtung der **beruflichen Vorsorge** ganz oder teilweise ersetzen (LOCHER/LOCHER, § 5, III Nr. 7 = StE 2001 A 24.35 Nr. 2 = StR 55, 505). Zur Abgrenzung bei Versicherungsleistungen, welche im Todesfall ausgerichtet werden, ist auf § 20 N 18 ff. verwiesen (vgl. auch LOCHER/LOCHER, § 5, III, Nr. 8 = BGE 130 I 205 = StE 2004 A 24.35 Nr. 3 = ASA 74 [2005/2006] 594 = RDAF 60 II, 316 betreffend die interkantonale Zuweisung von Vorsorge- und Versicherungsleistungen sowie LOCHER/LOCHER, § 5, III, Nr. 9 = BGE 131 I 409 = StE 2005 A 24.35 Nr. 4 = StR 60, 948 betreffend die doppelsteuerrechtliche Behandlung des Rückgewährbetrags einer Leibrente im Todesfall).

Die Zuteilungsnormen für die übrigen Einkünfte gelten nur für **entgeltliche Leistungen**. Für die unentgeltlichen Zuwendungen sind andere Zuteilungsnormen anwendbar (vgl. § 20). Massgebendes Kriterium der Abgrenzung zu den Schenkungen ist die Entgeltlichkeit der Leistung (vgl. LOCHER/LOCHER, § 6, III, Nr. 7 = BGE 98 Ia E. 2–4; zur Abgrenzung vgl. ausführlich § 20 N 5 ff.).

III. Beispiele für übrige Einkünfte

Am Hauptsteuerdomizil des Empfängers sind alle nicht aus Erwerbstätigkeit oder Vermögen stammenden, **regelmässig** fließenden Einkünfte steuerbar, die entgeltlichen Charakter haben. Dazu gehören insbesondere (vgl. auch HÖHN/MÄUSLI, § 16 N 4):

- **Sozialversicherungsrenten** (LOCHER/LOCHER, § 5, III, Nr. 3 = ASA 37 [1968/69] 404);
- **Renten** und **Leibrenten**, die durch Hingabe von Kapital oder in anderer Weise vertraglich begründet wurden (LOCHER/LOCHER, § 5, III, Nr. 5 = StR 29, 448 = BGE 99 Ia 223); darunter fallen auch **Veräusserungsrenten** und an Zahlungen statt errichtete Leibrenten, die als Entgelt für die Veräusserung von Vermögen durch den Rentenberechtigten bezogen werden, und zwar selbst dann, wenn sie durch Veräusserung von unbeweglichem Vermögen begründet wurden (vgl. dazu auch § 16 N 11);
- **Unterhaltsleistungen** (LOCHER/LOCHER, § 1, II A, Nr. 24 = ASA 65 [1996/97] 682 = StR 50, 378); steuerfrei sind jedoch Unterhaltszahlungen, welche in der Form einer einmaligen Kapitalabfindung geleistet werden (vgl. LOCHER/LOCHER, § 1, II A, Nr. 26 = StR 55, 331) und **Kinderalimente** (LOCHER/LOCHER, § 1, II A, Nr. 22 = ASA 61 [1992/93] 743 = StE 1993 A 24.42.6 Nr. 3 und LOCHER/LOCHER, § 1, II A, Nr. 23 = ASA 65 [1996/97] 600 = StR 50, 327);
- laufende **Zuwendungen von Stiftungen** für den Lebensunterhalt;
- **Stipendien** (vgl. dazu Kreisschreiben Nr. 43 der ESTV vom 26. Februar 2018 [«Steuerliche Behandlung von Preisen, Ehrengaben, Auszeichnungen, Stipendien sowie Förderbeiträgen im Kultur-, Sport- und Wissenschaftsbereich»], sowie BGE 146 II 6).

- 8 Ausserdem sind am Hauptsteuerdomizil des Empfängers alle **nicht regelmässig** fließenden Einkünfte steuerbar, soweit es sich nicht um Veräusserungsgewinne aus *unbeweglichem Vermögen* oder *beweglichem Geschäftsvermögen* handelt. Dazu gehören insbesondere (vgl. auch HÖHN/MÄUSLI, § 16 N 5):
- Kapitalleistungen aus der **2. Säule** (LOCHER/LOCHER, § 5, III, Nr. 10 = StE 2006 A 24.35 Nr. 5 = StR 61, 350) sowie aus der **Säule 3a** und aus reinen **Risikoversicherungen** (LOCHER/LOCHER, § 5, III, Nr. 8 = StE 2004 A 24.35 Nr. 3 = BGE 130 I 205; vgl. dazu § 20 N 18 ff.);
 - 40 % der **Prämienrückgewährleistung** aus einer rückkaufsfähigen Leibrentenversicherung, welche im Todesfall der versicherten Person an die Erbberechtigten geleistet wird (LOCHER/LOCHER, § 5, III, Nr. 9 = StE 2005 A 24.35 Nr. 4 = StR 60, 948; vgl. auch § 20 N 22);
 - Versicherungsleistungen für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile; diese sind nicht bereits im Zeitpunkt des Ereignisses, das die spätere Leistung auslöst, als zugeflossen zu betrachten. Ein definitiver Anspruch besteht erst dann, wenn die Leistung im Rahmen einer Vereinbarung oder eines Vergleichs festgelegt ist (LOCHER/LOCHER, § 5, III, Nr. 13 = StE 2017 B 26.44 Nr. 11 = StR 72, 964);
 - **Lotteriegewinne**;
 - **Reugelder**, die für den Rücktritt von einem Kaufvertrag bezahlt werden (das gilt grundsätzlich auch für Reugelder im Zusammenhang mit Immobiliengeschäften, vgl. dazu § 16 N 25 f. sowie LOCHER/LOCHER, § 7, I D, Nr. 15 = ASA 29 [1960/61] 200 = StR 15, 70);
 - Entgelte im Falle von Verzicht oder Rückzug einer Einsprache gegen eine Baubewilligung (BGE 139 II 262 E. 2.5–2.6);
 - Konventionalstrafen (vgl. BGer, 7.5.2019, 2C_628/2018);
 - Sogenannte «Schlüsselgelder», welche dafür entrichtet werden, dass ein Mieter das Mietobjekt vorzeitig zurückgibt (vgl. BGer, 16.12.2019, 2C_44/2019; vgl. dazu auch § 16 N 26).

§ 20 Zuteilungsnormen bei Erbschaft und Schenkung

Inhalt

I. Allgemeines	1
II. Anwendungsbereich der Zuteilungsnormen bei Erbschaft und Schenkung	5
1. Anwendungsbereich für die Schenkungssteuer	7
2. Anwendungsbereich für die Erbschaftssteuer	12
3. Abgrenzungen	15
a) Abgrenzung zur Einkommenssteuer	15
b) Abgrenzung zu den Versicherungsleistungen	18
c) Abgrenzung zur Grundstückgewinnsteuer	23
III. Zuteilungsnormen bei beweglichem Vermögen	24
IV. Zuteilungsnormen bei unbeweglichem Vermögen	31

Literatur

Vgl. die Literaturhinweise zu § 14.

I. Allgemeines

Die Zuteilungsnormen für die unentgeltlichen Zuwendungen knüpfen grundsätzlich an den **Ort der Herkunft** des übertragenen Vermögens an. Dieser ist bei Vermögensanfällen von Todes wegen der **letzte Wohnsitz des Erblassers**, bei Schenkungen der **Wohnsitz des Schenkers** zur Zeit der Schenkung.

Anders als beim interkantonalen *Einkommenssteuerrecht* besteht bei den unentgeltlichen Zuwendungen neben dem Hauptsteuerdomizil des bisherigen Vermögensträgers (Wohnsitz bzw. letzter Wohnsitz) im interkantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht **nur ein weiteres Steuerdomizil**, nämlich der Belegenheitsort der Liegenschaften (§ 13 N 2 ff.).

Mit anderen Worten: Im Gegensatz zur Einkommensbesteuerung stellen Geschäfts-ort und Betriebsstätte bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen keine Steuerdomizile dar. Kantone, in denen sich Betriebsstätten oder Geschäftsorte befinden, sind somit nur dann zur Besteuerung berechtigt, wenn sich auf ihrem Gebiet **Geschäftsliegenschaften** befinden, die zum übertragenen Vermögen gehören.

Die Unterscheidung zwischen (beweglichem) **Geschäfts- und Privatvermögen** ist daher für die Steuerausscheidung bei Erbschaften und Schenkungen **unerheblich**. Es ist somit lediglich zwischen dem am Wohnsitz des bisherigen Vermögensträgers steuerbaren beweglichen Vermögen und dem am Belegenheitsort steuerbaren unbeweglichen Vermögen zu unterscheiden.

II. Anwendungsbereich der Zuteilungsnormen bei Erbschaft und Schenkung

Wie vorn dargestellt gelten für die Erbschafts- und Schenkungssteuern andere Steuerdomizile als für die Einkommenssteuern. Es ist deshalb für die richtige Anwendung der Zuteilungsnormen wesentlich, einerseits die **unentgeltlichen Vermö-**

genszuflüsse der Schenkungs- oder der Erbschaftssteuer zuzuordnen (dazu nachstehend N 7 ff. und N 12 ff.), und diese andererseits von jenen Einkünften zu unterscheiden, welche mit der Einkommenssteuer erfasst werden (dazu nachstehend N 15 ff.). So kann z.B. die unterschiedliche Auslegung einer Gesetzesnorm zu einer **unterschiedlichen Qualifikation des Steuerobjektes** führen. Die Qualifikation einer Zuwendung des Arbeitgebers an einen ausserkantonalen Mitarbeiter im einen Kanton als Schenkung (zur Besteuerung berechtigt ist der Wohnsitzkanton des Schenkers) und im anderen Kanton als unselbständiges Erwerbseinkommen (berechtigt ist der Wohnsitzkanton des Begünstigten) hat beispielsweise eine unzulässige Doppelbesteuerung zur Folge (vgl. VGer AG, 29.3.2007, StE 2008 B 22.1 Nr. 5). Zwar werden die jeweiligen Zuteilungsnormen für die Schenkung bzw. für die unselbständigen Erwerbseinkünfte korrekt angewendet, die Doppelbesteuerung ergibt sich aber aus der uneinheitlichen Qualifikation des Steuerobjekts als Grundlage für die Bestimmung der anwendbaren Zuteilungsnorm.

- 5a Auch die vom Bundesgericht aufgestellten Zuteilungsnormen bedürfen wie alle Rechtsnormen der Auslegung. Bei der Frage, ob ein bestimmter Sachverhalt unter die eine oder andere Zuteilungsnorm fällt, können sich Auslegungsschwierigkeiten ergeben. Deshalb können auch **Qualifikationskonflikte bei den Zuteilungsnormen** selbst entstehen (HÖHN/MÄUSLI, § 3 N 17).
- 5b Diese Qualifikationskonflikte werden letztinstanzlich **durch das Bundesgericht entschieden** (vgl. dazu § 44). Da das Bundesgericht als letzte Instanz endgültig über die Auslegung sowohl der StHG-Normen (Art. 73 StHG) als auch der Kollisionsnormen (einschliesslich der Zuteilungsnormen) entscheidet, kann im Einzelfall die Doppelbesteuerung vollständig vermieden werden.
- 5c Obwohl sich die vom Bundesgericht zu beurteilenden Fälle heute weitgehend auf solche Auslegungsfragen beschränken, ist auch die **gesetzgeberische Arbeit des Bundesgerichts** im Sinne der Schaffung von neuen und insbesondere der **Modifizierung von bestehenden Zuteilungsnormen (Praxisänderung)**; vgl. dazu z.B. die Entwicklung der Rechtsprechung zu den sog. Ausscheidungsverlusten: § 3 N 45 ff.) nach wie vor bedeutsam. Dabei berücksichtigt das Bundesgericht nicht nur seine bisherige Rechtsprechung und die dabei geschaffenen Grundsätze (vgl. dazu ausführlich LOCHER, Einführung, 53), sondern auch die StHG-Normen (vgl. z.B. LOCHER/LOCHER, § 7, I B, Nr. 46 = ASA 71 [2002/2003] = StR 2002, 184 = StE 2002 A 24.32 Nr. 6, wo das Bundesgericht bei seiner Auslegung sogar schon vor der verbindlichen Anwendbarkeit des StHG auf dieses Bezug genommen hat; dazu ausführlich § 3 N 26 ff.).
- 6 Diese Zuteilungsnormen gelten **auch für Nach- oder Strafsteuern**, welche später von den fehlbaren Begünstigten (Erben, Beschenkte) erhoben werden (LOCHER/LOCHER, § 6, III, Nr. 3), selbst wenn bei einer Zuwendung zu Lebzeiten der Schenker in jenem Zeitpunkt seinen Wohnsitz nicht mehr dort hat.

1. Anwendungsbereich für die Schenkungssteuer

- 7 Der **steuerrechtliche Schenkungsbegriff** ist **weiter als der zivilrechtliche Begriff** der Schenkung (Art. 239 Abs. 1 ZGB). Übereinstimmung besteht insoweit, als beide Begriffe eine **unentgeltliche Vermögenszuwendung zu Lebzeiten** voraussetzen. Im Zivilrecht bedarf es aber für das Vorliegen einer Schenkung zusätzlich des subjektiven Tatbestandsmerkmals des Schenkungswillens. Dies gilt beim steuerrechtlichen Schenkungsbegriff nicht unbeschadet. Da die Schenkungssteuer nicht harmonisiert ist, muss

für jedes kantonale Steuergesetz geprüft werden, ob der gesetzliche Schenkungsbegriff einen Schenkungswillen umfasst oder ob bereits die rein objektive Tatsache der unentgeltlichen Zuwendung als Schenkung zu qualifizieren ist.

Unter den **Begriff der Schenkung** fallen auch im interkantonalen Steuerrecht unentgeltliche Zuwendungen, welche unter Lebenden vollzogen werden (zum Begriff SIEBER/OEHRLI, Komm. ESchStR, § 14 N 1 ff.). Dazu gehören auch die **Vorempfänge**, welche auf den Erbteil anzurechnen sind (LOCHER/LOCHER, § 6, III, Nr. 4; BGE 50 I 83). Eine Schenkung ist auch dann als solche anzuerkennen, wenn ein Vater die seinem Sohne gemachte Schenkung auf Anrechnung an den Erbteil mit Auflagen versieht (ASA 47 [1978/79] 624). Dagegen gehören Schenkungen auf den Todesfall zu den Vermögensanfällen von Todes wegen.

Eine Schenkung unter Lebenden liegt ausserdem vor beim **Verzicht eines Erben auf seinen Erbteil** zugunsten eines Miterben (sog. **Querschenkung**; LOCHER/LOCHER, § 6, III, Nr. 2). In einem solchen Fall liegt somit keine verbotene interkantonale Doppelbesteuerung vor, wenn zunächst im letzten Wohnsitzkanton des Erblassers die Erbschaftssteuer erhoben wird und anschliessend im Wohnsitzkanton des verzichtenden Erben die Schenkungssteuer. Vorausgesetzt ist jedoch immer, dass dazu auch die gesetzlichen Grundlagen bestehen. Dies ist nicht überall der Fall: So wird im Kanton Aargau gestützt auf den Wortlaut der entsprechenden Norm zur Erbschaftssteuer («Steuerpflichtig ist, wer den Vermögensanfall tatsächlich erhält» [§ 143 Abs. 1 StG AG]) bei Erbverzicht keine Schenkungssteuer erhoben und das entsprechende Substrat bei den begünstigten Erben als direkt aus Erbschaft zugeflossen behandelt.

Das Bundesgericht hat die Besteuerung des Erbverzichts als Querschenkung ausserdem insoweit eingeschränkt, als ein **Vergleich zwischen den Erben nicht als Querschenkung gilt**, wenn nur dadurch ernsthafte Zweifel an der erbrechtlichen Lage beseitigt werden können und wenn sich die getroffene Vereinbarung nicht offensichtlich gegen den Fiskus richtet. Dabei ist es unerheblich, ob die zivilrechtliche Lage durch ein gerichtliches Urteil oder durch Vergleich abgeändert wurde, entscheidend ist einzig, ob ernsthafte tatsächliche oder rechtliche Zweifel über Bestand und Umfang der beidseitigen Erbansprüche vorlagen, die durch eine Verständigung beseitigt wurden (BGE 105 Ia 54 E. 3a, bestätigt im Zusammenhang einer interkantonalen Doppelbesteuerungsbeschwerde in einem n. publ. Urteil: BGer, 29.8.2006, 2P.296/2005, E. 3.2.3 = LOCHER/LOCHER, § 6, II, Nr. 19).

Bezüglich des Erfordernisses eines **Schenkungswillens (animus donandi)** hält das Bundesgericht fest, dass ein solcher zum zivilrechtlichen Schenkungsbegriff untrennbar dazu gehört (vgl. dazu auch SIEBER/OEHRLI, Komm. ESchStR, § 14 N 51 ff.). Entsprechend ist bei kantonalen Schenkungssteuernormen, welche auf den zivilrechtlichen Begriff «Schenkung» abstellen, **zwangsläufig auch ein Schenkungswille Voraussetzung** für eine Erfassung der unentgeltlichen Zuwendung mit der Schenkungssteuer (BGE 118 Ia 497 E. 2 = ASA 62 [1993/94] 437 = StR 1993, 339). Dabei darf aber bei Zuwendungen zwischen nahestehenden Personen der Schenkungswille vermutet werden (BGer, 5.7.2011, 2C_91/2011), d.h. der Nachweis einer fehlenden Schenkungsabsicht muss vom Steuerpflichtigen erbracht werden.

Demgegenüber darf aber gemäss Bundesgericht ein Kanton **auch bei Fehlen eines Schenkungswillens** auf unentgeltlichen Zuwendungen die Schenkungssteuer erheben, wenn das kantonale Steuergesetz nicht auf den zivilrechtlichen Schenkungsbegriff Bezug nimmt und die steuerbare Zuwendung einzig an ein **objektives Miss-**

verhältnis von Leistung und Gegenleistung anknüpft (betreffend den Kanton St. Gallen: n. publ. Urteil BGer, 20.10.1997, StR 1998, 667, E. 1c = SG 1997 Nr. 16). Entsprechende Regelungen finden sich in den Kantonen **Appenzell Ausserrhoden** (Art. 136 StG AR) und **St. Gallen** (Art. 143 StG SG), welche Zuwendungen unter Lebenden der Schenkungssteuer unterwerfen, sobald die empfangende Person aus dem Vermögen einer anderen Person ohne entsprechende Gegenleistung bereichert wird. Die jeweiligen Gesetzestexte stellen nicht auf den zivilrechtlichen Schenkungsbegriff ab und werden so ausgelegt, dass ein Schenkungswille nicht erforderlich ist. Eine explizite Regelung findet sich gar im Kanton **Graubünden**, wo «unbekümmert einer Schenkungsabsicht jede freiwillige Zuwendung unter Lebenden» (Art. 106a Abs. 1 StG GR) als Schenkung im Sinne des Steuergesetzes gilt. Zusammenfassend lässt sich somit festhalten, dass zwar jede Schenkung im zivilrechtlichen Sinne von den kantonalen Schenkungssteuern erfasst wird. Je nach Kanton kann aber auch schon die unentgeltliche Zuwendung von Vermögen ohne Schenkungsabsicht den steuerbaren Tatbestand der Schenkung erfüllen.

- 11 Die Erfassung von unentgeltlichen Zuwendungen mit der Schenkungssteuer **trotz fehlendem Schenkungswillen verstösst aber gegen das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot**. Wenn nämlich eine Person mit Wohnsitz im Kanton St. Gallen einer Person mit Wohnsitz im Kanton Zürich ohne Schenkungsabsicht rein objektiv betrachtet einen Vermögensvorteil zukommen lässt, wird diese Zuwendung im Kanton St. Gallen von der Schenkungssteuer erfasst (Art. 143 StG SG), denn hier hat der Zuwendende seinen Wohnsitz. Gleichzeitig wird der Kanton Zürich als Wohnsitzkanton des Begünstigten den Vermögenszufluss gestützt auf die Einkommensgeneralklausel von § 16 StG ZH (vgl. Art. 7 Abs. 1 StHG; Art. 16 DBG) mit der Einkommenssteuer erfassen. Da aus Sicht des Kantons Zürich keine Schenkung vorliegt, greift die Steuerbefreiung von § 24 Abs. 1 lit. a StG ZH (vgl. Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG; Art. 24 Abs. 1 lit. a DBG) nicht.
- 11a Das Bundesgericht hat sich dazu bisher noch nicht geäußert, müsste aber wohl auch zu diesem Schluss kommen. Bei der Auslegung des Schenkungsbegriffs in der Ausnahmebestimmung von Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG und Art. 24 Abs. 1 lit. a DBG ist der **bisherigen Rechtsprechung des Bundesgerichts zum zivilrechtlichen Schenkungsbegriff folgend ein Schenkungswille als zwingende Voraussetzung** zu berücksichtigen. Somit fehlt es an der Voraussetzung für eine Befreiung von der Einkommensteuer. Die dadurch resultierende unzulässige interkantonale Doppelbesteuerung (Schenkungssteuer im Kanton St. Gallen, Einkommensteuer im Kanton Zürich) ist aus dem Harmonisierungsrecht abgeleitet dadurch zu beseitigen, dass in einem solchen Fall die **Erfassung der Zuwendung mit der Einkommenssteuer vorgeht** und damit dem Wohnsitzkanton des Begünstigten das bessere Besteuerungsrecht zukommt. In analoger Weise hat das Bundesgericht auch den Besteuerungskonflikt bei Vorsorge- und Versicherungsleistungen gelöst (vgl. MÄUSLI-AlLENSPACH, Komm. ESchStR, § 58 N 13 ff.).

2. Anwendungsbereich für die Erbschaftssteuer

- 12 Die Erbschaftssteuer kann als Nachlass- oder als Erbanfallsteuer ausgestaltet sein. Bei der **Erbanfallsteuer** ist der unentgeltliche Vermögensübergang auf den einzelnen Erben bzw. Vermächtnisnehmer das Steuerobjekt (OPEL, Komm. ESchStR, § 5 N 2). Bei der **Nachlasssteuer** ist der unentgeltliche Übergang des Nachlasses auf die Gesamtheit der Erben Steuerobjekt (OPEL, Komm. ESchStR, § 5 N 4). Die Zuteilungs-

3. Ausnahmen von der proportionalen Verlegung

Schulden und Schuldzinsen von **Kollektiv- und Kommanditgesellschaften** werden 25 nicht proportional nach dem Verhältnis der Gesamtktiven der Gesellschafter verlegt. Für die interkantonale Steuerauscheidung wird von einem Sondervermögen und einem Sondereinkommen ausgegangen. Wie bei Anteilen an einer juristischen Person werden deshalb die Schulden und Schuldzinsen der Kollektiv- bzw. Kommanditgesellschaft bei den Gesellschaftern nicht in die Ausscheidung im Verhältnis der Aktiven miteinbezogen. Vielmehr werden die Schulden direkt vom Vermögen und die Schuldzinsen objektmässig vom Gewinn der Kollektiv- bzw. Kommanditgesellschaft in Abzug gebracht. Den Sitz- bzw. Betriebsstättkantonen der Kollektiv- bzw. Kommanditgesellschaft wird somit nur das Nettovermögen der Gesellschaft bzw. der Gewinn nach Schuldzinsen zugewiesen. Konsequenterweise werden vom Nettovermögen der Kollektiv- bzw. Kommanditgesellschaft keine privaten Schulden der Gesellschafter und vom Gewinn der Gesellschaft keine privaten Schuldzinsen in Abzug gebracht (LOCHER/LOCHER, § 9, I A, 1 Nr. 14 = u.a. BGE 49 I 515 E. 2 und 60 I 95 E. 1; LOCHER/LOCHER, § 9, I A, 1 Nr. 20; siehe auch § 26 N 34 ff.).

Baukreditzinsen werden in den Kantonen uneinheitlich behandelt: Wie bei der direkten Bundessteuer gelten sie in verschiedenen Kantonen als Anlagekosten. Als solche können sie bei der Grundstückgewinnsteuer, nicht aber bei der Einkommenssteuer abgezogen werden. Baukreditzinsen in diesem Sinne können auch dann vorliegen, wenn die Finanzierung eines Neu- oder Umbaus durch andere Mittel als einen Baukredit erfolgt, z.B. anhand der Sicherstellung durch eine bereits bestehende Hypothek. Dabei ist die wirtschaftliche Funktion der Finanzierung entscheidend. Bei genügendem Zusammenhang mit der nachmaligen Überbauung sind selbst sog. **Landerwerbskreditzinsen** als Anlagekosten einzustufen. Andere Kantone lassen hingegen Baukreditzinsen auf Liegenschaften des Privatvermögens bei der Einkommenssteuer zum Abzug zu (BGE 127 V 466, E. 3c; BGer, 21.5.2014, 2C_874/2013, E. 2). Ausscheidungsrechtlich werden Baukreditzinsen auf Liegenschaften des Privatvermögens nicht wie Schuldzinsen proportional im Verhältnis der Aktiven ausgeschieden, sondern wie Anlagekosten objektmässig dem Kanton der gelegenen Sache zugewiesen. Der Liegenschaftskanton muss einen Abzug bei der Einkommenssteuer nur soweit gewähren, als er dies auch tun würde, wenn der Steuerpflichtige ausschliesslich seiner Steuerhoheit unterliegt (LOCHER/LOCHER, § 9, II, Nr. 31, E. 3–5 = ASA 52 [1983/84] 169). Nach dieser Praxis können die Baukreditzinsen unter Umständen nicht vollständig in Abzug gebracht werden, z.B. wenn mit der Liegenschaft kein oder nur ein geringer Grundstücksgewinn erzielt wird. Diese begrenzte Abzugsfähigkeit ergibt sich aber nicht aus der interkantonalen Steuerauscheidung, sondern aus dem innerkantonalen Recht und ist somit hinzunehmen, da sie keine Schlechterstellung von ausserkantonalen Steuerpflichtigen bedeutet.

Besondere Regeln gelten schliesslich für **interkantonale Unternehmungen** (vgl. dazu 27 §§ 31–33). Speziell erwähnt sei hier einzig, dass bei Liegenschaftenhändlern Schulden und Schuldzinsen seit 2007 ebenfalls proportional nach Lage der Aktiven ausgeschieden werden und nicht mehr objektmässig (LOCHER/LOCHER, § 9, II, Nr. 41, E. 6.3 = StE 2007 A 24.43.1 Nr. 19 = ASA 76 [2007/2008] 334 = StR 62 [2007] 110).

4. Beispiel zur Schuldenverlegung

28

Sachverhalt	
Liegenschaft Kanton A (kantonaler Steuerwert)	2 400 000
Liegenschaft Kanton B (kantonaler Steuerwert)	500 000
übrige Vermögenswerte (Wertschriften)	100 000
Schulden insgesamt	2 000 000
Sozialabzug im Kanton A	50 000

Ausscheidung (aus Sicht des Wohnsitzkantons A)

	(1) kantona- ler Steuer- wert	(2) Reparti- tionsfaktor	(3) Reparti- tionswert	(4) Faktor für Um- rechnung im Kan- ton A	(5) Vermö- gens- steuerwert im Kanton A	(6) Differenz Reparti- tions- zu Vermö- gens- steuerwert A
			(1)x(2)= (3)		(3):(4)= (5)	(5)–(3)= (6)
Liegenschaft A	2 400 000	90 %	2 160 000	90 %	2 400 000	240 000
Liegenschaft B	500 000	115 %	575 000	90 %	638 889	63 889
Total			2 735 000			303 889

	Total	Kanton A	Kanton B
Liegenschaften (Repartitionswerte)	2 735 000	2 160 000	575 000
übrige Vermögenswerte (Wertschriften)	100 000	100 000	
Total Aktiven	2 835 000	2 260 000	575 000
<i>in Prozenten</i>	<i>100.000 %</i>	<i>79.718 %</i>	<i>20.282 %</i>
Passiven (nach Aktivenanteilen)	–2 000 000	–1 594 356	–405 644
Subtotal	835 000	665 644	169 356
Differenz Repartitions- zu Vermögenssteuerwert A	303 889	240 000	63 889
Reinvermögen	1 138 889	905 644	233 245
Sozialabzug im Verhältnis der Reinvermögensanteile	–50 000	–39 760	
steuerbares Vermögen	1 088 889	865 884	

IV. Gewinnungskosten- und Schuldzinsenüberschüsse

1. Grundsätze der Verlegung von Gewinnungskostenüberschüssen

- 29
- Sind die einem Kanton zuzuweisenden Gewinnungskosten höher als das auf ihn entfallende Einkommen, liegt ein Gewinnungskostenüberschuss vor. Ein **Gewinnungskostenüberschuss eines Nebensteuerdomizils** ist grundsätzlich vom Hauptsteuerdomizil zu übernehmen (LOCHER/LOCHER, § 9, II, Nr. 39, E. 3.1 = ASA 74 [2005/2006])

684 = StE 2005 A 24.43.1 Nr. 15; LOCHER/LOCHER, § 9, II, Nr. 40, E. 3.1). Befindet sich aber im gleichen Kanton ein weiteres Nebensteuerdomizil, ist der Gewinnungskostenüberschuss zuerst innerhalb dieses Kantons zu verrechnen (BGer, 29.1.2019, 2C_23/2013, E. 3.2.3; LOCHER/LOCHER, § 9, II, Nr. 8 E. 5 = BGE 66 I 43; LOCHER/LOCHER, § 9, II, Nr. 32 E. 3b = ASA 55 [1986/87] 652; LOCHER/LOCHER, § 7, I B, Nr. 32 E. 5c/bb = ASA 53 [1984/85] 444; KGer FR, 8.9.2017, StE 2017 A 24.43.1 Nr. 29, E. 2.3; KS-SSK Nr. 27, Ziff. 3.1.1; vgl., auch zum Folgenden, § 25 N 18 ff. und § 26 N 21 ff.). Die übrigen Nebensteuerdomizile haben einen Gewinnungskostenüberschuss eines anderen Nebensteuerdomizilkantons nur zu übernehmen, soweit er innerhalb des letzteren Kantons und am Hauptsteuerdomizil nicht verrechnet werden kann (BGer, 29.1.2019, 2C_23/2019, E. 3.2.3; KGer FR, 8.9.2017, StE 2017 A 24.43.1 Nr. 29, E. 2.3; LOCHER, Einführung, 80; DE VRIES REILINGH, N 670). Dabei ist der Gewinnungskostenüberschuss am Hauptsteuerdomizil primär mit «Nichtvermögenserträgen» (anderen Erträgen) zu verrechnen. Eine Verrechnung mit den Vermögenserträgen erfolgt nur soweit, als die anderen Erträge für die Übernahme der Gewinnungskosten nicht ausreichen. In diesem Fall wird der verbleibende Gewinnungskostenüberschuss vom Vermögensertrag vor Schuldzinsen abgezogen (LOCHER, Einführung, 80; DE VRIES REILINGH, N 695).

Beispiel zur Verlegung eines Gewinnungskosten- (und Schuldzinsen-)überschusses eines Nebensteuerdomizils: 30

Sachverhalt

Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (netto)	20 000
Ertrag aus beweglichem Vermögen	30 000
Kosten für die Verwaltung des beweglichen Vermögens	1 000
Liegenschaftenertrag Kanton B	10 000
Unterhaltskosten Liegenschaft B	50 000
Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit Kanton B (netto)	5 000
Liegenschaftenertrag Kanton C	20 000
Unterhaltskosten Liegenschaft C	2 000
Schuldzinsen	5 000
(Aktivenquoten: Kanton A: 50 %, Kanton B: 30 %, Kanton C: 20 %)	
Gemeinnützige Zuwendungen	500
Keine weiteren Abzüge	

Ausscheidung

	Total	Kanton A (Wohnsitz)	Kanton B (Betriebs- stätte)	Kanton C (Liegen- schaft)
Liegenschaftenerträge	30 000		10 000	20 000
Unterhaltskosten Liegenschaften	-52 000		-50 000	-2 000
Ertrag aus beweglichem Vermögen	30 000	30 000		
Kosten für die Verwaltung des beweglichen Vermögens	-1 000	-1 000		
Nettovermögenserträge	7 000	29 000	-40 000	18 000

	Total	Kanton A (Wohnsitz)	Kanton B (Betriebs- stätte)	Kanton C (Liegen- schaft)
Einkommen aus selbständiger Er- werbstätigkeit (innerhalb Kanton B mit Gewinnungskostenüber- schuss zu verrechnen)	5 000		5 000	
Subtotal nach Verrechnung inner- halb Kanton B	12 000	29 000	-35 000	18 000
Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	20 000	20 000		
Verrechnung mit Gewinnungskos- tenüberschuss Kanton B (primär mit Nichtvermögenserträgen)	0	-20 000	20 000	
Rest: Verrechnung mit Netto- vermögensertrag A	0	-15 000	15 000	
Subtotal nach Verrechnungen zu Lasten Kanton A	32 000	14 000	0	18 000
Schuldzinsen (nach Aktiven- quoten)	-5 000	-2 500	-1 500	-1 000
Subtotal nach erster Schuldzinsen- verlegung	27 000	11 500	-1 500	17 000
Verlegung des Schuldzinsenüber- schusses (im Verhältnis 50:20, A somit 71.429 %, C 28.571 %)	0	-1 071	1 500	-429
Nettoeinkommensanteile	27 000	10 429	0	16 571
<i>in Prozenten</i>	<i>100.000 %</i>	<i>38.624 %</i>	<i>0.000 %</i>	<i>61.376 %</i>
gemeinnützige Zuwendungen	-500	-193	0	-307
steuerbares Einkommen	26 500	10 235	0	16 265

31 Ein **Gewinnungskostenüberschuss des Hauptsteuerdomizils** ist durch die positive Einkünfte ausweisenden Nebensteuerdomizile zu übernehmen (LOCHER/LOCHER, § 9, II, Nr. 39, E. 4.1 = ASA 74 [2005/2006] 684 = StE 2005 A 24.43.1 Nr. 15). Dabei ist der Gewinnungskostenüberschuss zuerst von den Kantonen mit Geschäftsorten und Betriebsstätten und dann von den reinen Liegenschaftskantonen zu übernehmen. Die Verlegung erfolgt dabei im Verhältnis der in den jeweiligen Kantonen steuerbaren Nettoeinkommen (vgl. LOCHER, Einführung, 80; KS-SSK Nr. 27, Ziff. 3.1.3).

2. Grundsätze der Verlegung von Schuldzinsenüberschüssen

32 Schuldzinsen sind in erster Linie auf die Nettovermögenserträge zu verlegen (vgl. vorn N 20). Da die Vermögenserträge der einzelnen Aktiven prozentual unterschiedlich hoch sind und die Schuldzinsen proportional nach dem Verhältnis der Aktiven und nicht nach dem Verhältnis der Vermögenserträge ausgedrückt werden, kann der einem Kanton zugewiesene Vermögensertrag tiefer sein als die ihm in einer ers-

ten Verlegung zugewiesenen Schuldzinsen. Da die Schuldzinsen in erster Linie auf die Vermögenserträge zu verlegen sind, werden die nach einer ersten Verlegung festgestellten Schuldzinsenüberschüsse in einer **zweiten Verlegung** auf die Kantone verteilt, welche nach der ersten Verlegung noch über positive Vermögenserträge verfügen. Die Verlegung erfolgt wiederum proportional nach Massgabe der Aktiven; die Quoten sind dabei neu zu berechnen, da die Verlegung nun nach Massgabe der Aktiven der Kantone, welche noch über Vermögenserträge verfügen, erfolgt. Auf diese Weise ist fortzufahren, bis kein Schuldzinsenüberschuss mehr verbleibt (LOCHER/LOCHER, § 9, II, Nr. 34, E. 5 = ASA 65 [1996/97] 582 = StR 50 [1995] 421; LOCHER, Einführung, 82; DE VRIES REILINGH, N 687 und § 26 N 26 ff.; § 25 N 31 ff.). Vgl. zur Verlegung eines Schuldzinsenüberschusses auch das Beispiel, vorn N 30.

Sind die gesamten Schuldzinsen höher als das Total der Vermögenserträge, werden die Vermögenserträge in den anderen Kantonen für die Verrechnung des Schuldzinsenüberschusses eines Kantons nicht ausreichen (sog. **Gesamtschuldzinsenüberschuss**). Dieser Gesamtschuldzinsenüberschuss wird im Rahmen einer weiteren Verlegung auf die übrigen Einkünfte des Hauptsteuerdomizils und – sofern vorhanden – des Nebensteuerdomizils des Geschäftsorts verlegt (LOCHER/LOCHER, § 9, II, Nr. 34, E. 6 = ASA 65 [1996/97] 582 = StR 50 [1995] 421). Dabei werden dem Hauptsteuerdomizil und dem Geschäftsort in erster Linie jene Schuldzinsen zugewiesen, welche sie aufgrund der ersten Schuldzinsenverlegung zu übernehmen gehabt hätten, aber mangels genügender Vermögenserträge nicht übernehmen konnten (LOCHER/LOCHER, § 9, II, Nr. 34, E. 6c = ASA 65 [1996/97] 582 = StR 50 [1995] 421; LOCHER, Einführung, 82). Verbleibt so immer noch ein Überschuss, ist dieser von jenen Steuerdomizilen zu übernehmen, welche noch ein positives Einkommen haben. Haben noch mehrere Steuerdomizile (Hauptsteuerdomizil oder Geschäftsorte) ein positives Einkommen, so ist der Überschuss im Verhältnis der übrigen Einkommen – nach Verrechnung der Schuldzinsen – von diesen zu tragen (vgl. LOCHER, Einführung, 82; HÖHN/MÄUSLI, 334 f.; § 25 N 34; § 26 N 29 ff.; DE VRIES REILINGH, N 691). Indem auf die übrigen Einkommen nach Verrechnung der Schuldzinsen abgestellt wird, muss nur noch eine Verlegung des verbleibenden Schuldzinsenüberschusses erfolgen. Diese Methode ist deshalb einfacher als eine Verlegung im Verhältnis der übrigen Einkommen vor Verrechnung der Schuldzinsen und somit der Letzteren vorzuziehen.

Beispiel zur Verlegung eines Gesamtschuldzinsenüberschusses:

34

Sachverhalt

Vermögenserträge	120 000
(davon im Kanton A: 35 000, Kanton B: 20 000, Kanton C: 25 000, Kanton D: 40 000)	
Unterhalts- und Verwaltungskosten	16 000
(davon im Kanton A: 5 000, Kanton B: 3 000, Kanton C: 2 000, Kanton D: 6 000)	
Schuldzinsen	125 000
(Aktivenquoten: Kanton A: 28 %, Kanton B: 20 %, Kanton C: 20 %, Kanton D: 32 %)	
Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit	34 000
(davon steuerbar im Kanton A: 20 000, im Kanton B: 6 000, im Kanton C: 8 000)	
gemeinnützige Zuwendungen	600
keine weiteren Abzüge	

Ausscheidung

	Total	Kanton A (Wohn- sitz, Ge- schäfts- ort)	Kanton B (Liegen- schaft, Betriebs- stätte)	Kanton C (Liegen- schaft, Betriebs- stätte)	Kanton D (Liegen- schaft)
Vermögenserträge	120 000	35 000	20 000	25 000	40 000
Unterhalts-/Verwaltungs- kosten	-16 000	-5 000	-3 000	-2 000	-6 000
Nettovermögenserträge	104 000	30 000	17 000	23 000	34 000
Schuldzinsen (nach Aktivenquoten)	-125 000	-35 000	-25 000	-25 000	-40 000
Nettovermögenserträge nach Schuldzinsen (Gesamtschuldzinsenüber- schuss)	-21 000	-5 000	-8 000	-2 000	-6 000
Einkommen aus selbständi- ger Erwerbstätigkeit	34 000	20 000	6 000	8 000	0
erste Verlegung des Gesamtschuldzinsen- überschusses	-21 000	-5 000	-8 000	-2 000	-6 000
Subtotal	13 000	15 000	-2 000	6 000	-6 000
<i>positive Anteile in Prozenten (von 15 000 + 6 000 = 21 000)</i>	<i>100.000 %</i>	<i>71.429 %</i>	<i>0.000 %</i>	<i>28.571 %</i>	<i>0.000 %</i>
Verlegung des verbleiben- den Gesamtschuldzinsen- überschusses (2 000 + 6 000 = 8 000)	0	-5 714	2 000	-2 286	6 000
Nettoeinkommensanteile	13 000	9 286	0	3 714	0
<i>in Prozenten</i>	<i>100.000 %</i>	<i>71.429 %</i>	<i>0.000 %</i>	<i>28.571 %</i>	<i>0.000 %</i>
gemeinnützige Zuwendun- gen nach Nettoeinkommens- anteilen	-600	-429	0	-171	0
steuerbares Einkommen	12 400	8 857	0	3 543	0

3. Vereinfachung der Verlegung von Gewinnungskosten- und Schuldzinsenüberschüssen

- 35 Die vorstehenden Grundsätze zur Verlegung von Gewinnungskosten- und Schuldzinsenüberschüssen sind vom Bundesgericht über Jahrzehnte einzelfallweise entwickelt worden. Mehrheitlich sind sie auch nachvollziehbar. Dass beispielsweise Schuldzinsen in erster Linie auf Vermögenserträge verlegt werden, ist mit Blick auf den Gewinnungskostencharakter der Schuldzinsen sachgerecht. Nachdem nunmehr Ausscheidungsverluste möglichst zu vermeiden und damit in vielen Fällen die bisherigen ausschliesslichen Besteuerungsbefugnisse relativiert worden sind, sollte eine Verein-

fachung in Betracht gezogen werden. Eine mögliche Lösung wäre die Folgende: Wie bisher werden zuerst die Einkünfte objektmässig auf die Kantone zugeteilt. Anschliessend werden wie bisher die Gewinnungskosten und die objektmässig zu verlegenden allgemeinen Abzüge objektmässig und die Schuldzinsen nach Massgabe der Aktiven auf die Kantone verteilt. Es findet aber nur eine Verlegung der Gewinnungskosten, der objektmässig zu verteilenden allgemeinen Abzüge und der Schuldzinsen statt. Aufgrund dieser nur einmaligen Verlegung der Gewinnungskosten, der objektmässig zu verteilenden allgemeinen Abzüge und der Schuldzinsen werden die Nettoeinkommensanteile (vor übrigen allgemeinen Abzügen und Sozialabzügen) der beteiligten Kantone ermittelt. Weisen ein oder mehrere beteiligte Kantone nach dieser einmaligen Verlegung negative Nettoeinkünfte auf, so sind diese negativen Einkünfte von den Kantonen mit positiven Nettoeinkommensanteilen im Verhältnis der positiven Nettoeinkommensanteile zu übernehmen. Anschliessend werden die übrigen allgemeinen Abzüge und die Sozialabzüge wie bisher im Verhältnis der verbleibenden Nettoeinkommensanteile ausgeschieden. Dieses Vorgehen würde zu einer deutlichen Vereinfachung führen. Einerseits fallen die mehrfachen Schuldzinsenverlegungen weg. Andererseits ist für die Übernahme von Überschüssen nicht mehr zwischen verschiedenen Arten von Steuerdomizilen und Einkommensarten zu unterscheiden. Die Verschiebung von Schuldzinsenüberschüssen zu übrigen Erträgen auf der einen Seite und die Übernahme von Gewinnungskostenüberschüssen durch Nebensteuerdomizile auf der anderen Seite sollten sich teilweise ausgleichen und wären teilweise im Sinn einer Vereinfachung hinzunehmen.

Die Ausscheidung des Gewinnungskosten- und Schuldzinsenüberschusses im vorstehenden **Beispiel** (vorn N 30) würde demnach wie folgt vereinfacht:

	Total	Kanton A (Wohnsitz)	Kanton B (Liegenschaft, Geschäftsort)	Kanton C (Liegenschaft)
Liegenschaftenerträge	30 000		10 000	20 000
Ertrag aus beweglichem Vermögen	30 000	30 000		
Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	20 000	20 000		
Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit	5 000		5 000	
Total der Einkünfte	85 000	50 000	15 000	20 000
Unterhaltskosten Liegenschaften	-52 000		-50 000	-2 000
Kosten für die Verwaltung des beweglichen Vermögens	-1 000	-1 000		
Schuldzinsen (nach Aktivenquoten)	-5 000	-2 500	-1 500	-1 000
Nettoeinkommensanteile vor Verlegung von Überschüssen, übrigen allgemeinen Abzügen und Sozialabzügen	27 000	46 500	-36 500	17 000

	Total	Kanton A (Wohnsitz)	Kanton B (Liegenschaft, Geschäftsort)	Kanton C (Liegenschaft)
<i>positive Nettoeinkommensanteile in Prozenten (von 46 500 + 17 000 = 63 500)</i>	100.000 %	73.228 %	0.000 %	26.772 %
Verlegung Überschuss B im Verhältnis der positiven Nettoeinkommensanteile	0	-26 728	36 500	-9 772
gemeinnützige Zuwendungen im Verhältnis der positiven Nettoeinkommensanteile	-500	-366	0	-134
steuerbares Einkommen	26 500	19 406	0	7 094

37 Die Ausscheidung des Gesamtschuldzinsenüberschusses würde wie folgt vereinfacht (wenn auch mit den Ausgangswerten gemäss vorherigem **Beispiel**, vorn N 34, zum gleichen Resultat führend):

	Total	Kanton A (Wohnsitz, Geschäfts-ort)	Kanton B (Liegenschaft, Betriebs-stätte)	Kanton C (Liegenschaft, Betriebs-stätte)	Kanton D (Liegenschaft)
Vermögenserträge	120 000	35 000	20 000	25 000	40 000
Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit	34 000	20 000	6 000	8 000	0
Total der Einkünfte	154 000	55 000	26 000	33 000	40 000
Unterhalts-/Verwaltungskosten	-16 000	-5 000	-3 000	-2 000	-6 000
Schuldzinsen (nach Aktienquoten)	-125 000	-35 000	-25 000	-25 000	-40 000
Nettoeinkommensanteile vor Verlegung von Überschüssen, übrigen allgemeinen Abzügen und Sozialabzügen	13 000	15 000	-2 000	6 000	-6 000
<i>positive Nettoeinkommensanteile in Prozenten (von 15 000 + 6 000 = 21 000)</i>	100.000 %	71.429 %	0.000 %	28.571 %	0.000 %
Verlegung der Überschüsse von B und D (2 000 + 6 000 = 8 000) im Verhältnis der positiven Nettoeinkommensanteile	0	-5 714	2 000	-2 286	6 000

	Total	Kanton A (Wohnsitz, Geschäfts- ort)	Kanton B (Liegen- schaft, Betriebs- stätte)	Kanton C (Liegen- schaft, Betriebs- stätte)	Kanton D (Liegen- schaft)
Zwischentotal	13 000	9 286	0	3 714	0
Übertrag	13 000	9 286	0	3 714	0
gemeinnützige Zuwen- dungen im Verhältnis der positiven Nettoeinkom- mensanteile	-600	-429	0	-171	0
steuerbares Einkommen	12 400	8 857	0	3 543	0

V. Verlegung der übrigen allgemeinen Abzüge

Bei den allgemeinen Abzügen ist entscheidend, ob der Abzug in einem sachlichen bzw. direkten Zusammenhang mit einem bestimmten Einkommen steht. Die meisten allgemeinen Abzüge (auch **anorganische Abzüge, Abzüge für besondere Aufwendungen oder sozialpolitische Abzüge** genannt) stehen anders als die Gewinnungskosten mit der Einkommenserzielung nicht in einem sachlichen Zusammenhang. Ihre Abzugsfähigkeit wird gesetzgeberisch mit sozialpolitischen Überlegungen und Billigkeitserwägungen begründet. Die allgemeinen Abzüge werden in Art. 9 Abs. 2 StHG abschliessend aufgezählt (Art. 9 Abs. 4 StHG; StE 2002 A 23.1 Nr. 6, E. 4b = BGE 128 II 66). Obwohl in den Steuergesetzen unter den allgemeinen Abzügen aufgeführt, haben Beiträge an Sozialversicherungen, an die berufliche und die gebundene Selbstvorsorge häufig einen engen Bezug zu einem Erwerbseinkommen. Vorsorge- und Versicherungsbeiträge werden deshalb vorn (vgl. N 12 ff.) zusammen mit den Gewinnungskosten behandelt. Die Verlegung von Schuldzinsen wird aufgrund ihrer Besonderheiten ebenfalls separat dargestellt (vgl. vorn N 18 ff.)

Da die meisten allgemeinen Abzüge in keinem sachlichen bzw. direkten Zusammenhang mit der Einkommenserzielung stehen, können sie nicht objektmässig zugeteilt werden. Vielmehr sind sie **nach Massgabe der Nettoeinkommensanteile** (Bruttoeinkommen abzüglich Gewinnungskosten, weitere objektmässig zuzuteilende Abzüge und Schuldzinsen) auf die einzelnen Kantone zu verlegen (vgl. BGer, 27.8.2015, 2C_95/2015, E. 4.3 = LOCHER/LOCHER, § 9, III, Nr. 8 = StE 2015 B 11.3 Nr. 29; ebenso, im internationalen Verhältnis, BGer, 26.6.2015, 2C_1154/2013, E. 3.3). Dies gilt – mit den nachstehend dargelegten Einschränkungen – insbesondere für die folgenden Abzüge:

- **Dauernde Lasten** und 40 % der bezahlten **Leibrenten** (Art. 9 Abs. 2 lit. b StHG). Gemäss einem älteren Bundesgerichtsentscheid sollen aber Renten, welche aufgrund einer testamentarischen Auflage ein ererbtes Vermögen belasten, wie Schuldzinsen proportional nach Massgabe der Aktiven primär auf den Vermögensertrag verlegt werden (LOCHER/LOCHER, § 9, II, Nr. 13, E. 3 = ASA 29 [1960/61] 149; vgl. auch LOCHER, Einführung, 83, und DE VRIES REILINGH, N 698 f., wonach sämtliche Rentenverpflichtungen nach Massgabe der Aktiven zu verlegen seien). Renten sollten m.E. nur dann gleich wie Schuldzinsen behandelt werden, wenn die Rentenverpflichtung unmittelbar mit einem Vermögensübergang zusam-

menhängt. Andernfalls sind sie nach Massgabe der Nettoeinkommensanteile zu verlegen.

- 41 – **Unterhaltsbeiträge** (Ehegatten- und Kinderalimente) i.S.v. Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG (LOCHER/LOCHER, § 9, III, Nr. 6, E. 5c = StE 1987 A 24.42.6 Nr. 2; StR 48 [1993] 287, E. 3b; BGer, 26.6.2015, 2C_1154/2013, E. 3.5 = StR 70 [2015] 784).
- 42 – Beiträge von **Nichterwerbstätigen** an die **AHV/IV/EO** und die **berufliche Vorsorge** (Art. 9 Abs. 2 lit. d; vgl. vorn N 12 und 13).
- 43 – Abzug für Beiträge an die Lebens-, die Kranken- und die Unfallversicherung sowie für die Zinsen von Sparkapitalien gemäss Art. 9 Abs. 2 lit. g StHG (**Versicherungsprämienabzug**; LOCHER, Einführung, 84; DE VRIES REILINGH, N 702; HÖHN/MÄUSLI, 267; vgl. auch LOCHER/LOCHER, § 9, III, Nr. 3, und vorn N 15).
- 44 – **Krankheits-, Unfall- und behinderungsbedingte Kosten** i.S.v. Art. 9 Abs. 2 lit. h und h^{bis} StHG (LOCHER, Einführung, 84; DE VRIES REILINGH, N 702; HÖHN/MÄUSLI, 266).
- 45 – Abzüge für **gemeinnützige Zuwendungen** gemäss Art. 9 Abs. 2 lit. i StHG (LOCHER/LOCHER, § 9, III, Nr. 4, E. 5 = ASA 48 [1979/80] 649 = StR 34 [1979] 472; Steuergericht Basel-Landschaft, 20.2.2009, StE 2009 B 11.3 Nr. 21, E. 5b) sowie Mitgliederbeiträge und **Zuwendungen an politische Parteien** (vgl. Art. 9 Abs. 2 lit. l StHG).
- 46 – **Zweitverdienerabzüge** (auch **Doppelverdienerabzug** genannt; vgl. Art. 9 Abs. 2 lit. k StHG). Zweitverdienerabzüge werden nur gewährt, wenn und soweit beide Ehegatten Erwerbseinkünfte erzielen. Aufgrund dieses engen Bezugs zum Erwerbseinkommen scheiden einzelne Kantone diesen Abzug wie Gewinnungskosten aus (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 31 StG ZH N 201). Der Gesetzgeber wollte den Zweitverdienerabzug von Art. 9 Abs. 2 lit. k StHG aber nicht mit Blick auf den Umfang der Erwerbseinkünfte festsetzen. Vielmehr sollen die Haushaltmehrkosten, die bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten anfallen, berücksichtigt werden (Ausgleich für das fehlende Schatteneinkommen, wenn nicht ein Ehegatte die Haushaltarbeiten vollumfänglich besorgen kann; REICH/VON AH/BRAWAND, Art. 9 StHG N 54; vgl. BGer, 15.11.2010, 2C_272/2010, E. 3.2; BGE 128 II 66, E. 4c). Der Zweitverdienerabzug beschlägt demnach die insgesamt verminderte Leistungsfähigkeit der Ehegatten und damit ihr gesamtes Einkommen. Entsprechend der Gesetzessystematik (Einordnung unter den allgemeinen Abzügen von Art. 9 Abs. 2 StHG) ist er deshalb proportional nach Massgabe der Nettoeinkommensanteile zu verlegen (VGer ZH, RB ZH 2004 Nr. 88, E. 2.2 = StE 2005 B 11.3 Nr. 17 = StR 59 [2004] 528; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, Art. 33 DBG N 38b; DE VRIES REILINGH, N 703).
- 47 – Abzüge für die Kosten der Drittbetreuung von Kindern (**Kinderbetreuungskosten**) gemäss Art. 9 Abs. 2 lit. m StHG: In den meisten Kantonen wurden schon vor Inkrafttreten von Art. 9 Abs. 2 lit. m StHG Abzüge für die Fremdbetreuung von Kindern gewährt (vgl. den per 1. Januar 2011 aufgehobenen Art. 72c StHG, wonach die Kantone einen Abzug für die während der Erwerbstätigkeit der Eltern entstehenden Kosten vorsehen konnten und BBl 2009 4767). Der Abzug für die Fremdbetreuung von Kindern steht zwar häufig im Zusammenhang mit einer Erwerbstätigkeit, da nur die Drittbetreuung der Kinder beiden Ehegatten die Erzielung von Erwerbseinkünften ermöglicht. Verschiedentlich wurde deshalb die Auffassung vertreten, es handle sich um Gewinnungskosten (REICH/VON AH/

BRAWAND, Art. 9 StHG N56d). Dieser enge Bezug zu den Erwerbseinkünften würde eine objektmässige Verlegung auf diese Einkünfte nahelegen. In der Rechtsprechung wurde der Gewinnungskostencharakter aber mehrheitlich verneint; da sich jeder Beruf – losgelöst von den konkreten Umständen der Steuerpflichtigen – ohne Auslagen für die Kinderbetreuung ausüben lasse, erschienen diese Auslagen als vorwiegend in der allgemeinen Lebenshaltung der Steuerpflichtigen begründete Kosten (vgl., auch zur Kritik an dieser Auffassung, REICH/VON AH/BRAWAND, Art. 9 StHG N56b). Der Gesetzgeber hat sich deshalb entschieden, diese Kosten unter den allgemeinen Abzügen aufzuführen (BB1 2009 4750). Zudem ist der Abzug gemäss Art. 9 Abs. 2 lit. m StHG auch zulässig, wenn die Kosten in einem direkten Zusammenhang mit der Ausbildung oder der Erwerbsunfähigkeit der steuerpflichtigen Person stehen. In diesen Fällen fehlen mit den Kosten zusammenhängende Einkünfte. Auch aus diesem Grund drängt es sich auf, diesen Abzug, seiner gesetzlichen Einordnung entsprechend, als allgemeinen Abzug zu betrachten und nach Massgabe der Nettoeinkommensanteile auf die beteiligten Kantone zu verlegen (DE VRIES REILINGH, N 706).

- **Abzüge für berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten** (Art. 9 Abs. 2 lit. o StHG; Art. 33 Abs. 1 lit. j DBG; vgl. vorn N 10). 47a

VI. Verlegung von Sozialabzügen

Sozialabzüge (auch als **Steuerfreibeträge** bezeichnet) unterscheiden sich dadurch von den allgemeinen Abzügen, dass sie nicht effektive Aufwendungen des Steuerpflichtigen aus der Bemessungsgrundlage ausscheiden wollen, sondern den sozialen Status des Steuerpflichtigen berücksichtigen und entsprechende Teile der Bemessungsgrundlage aufgrund der konkreten wirtschaftlichen Situation des Steuerpflichtigen von der Steuer ausnehmen (REICH/VON AH/BRAWAND, Art. 9 StHG N 60 und 63). Klassische Sozialabzüge sind die persönlichen Abzüge, Kinderabzüge und Unterstützungsabzüge. Sozialabzüge werden in Art. 9 Abs. 4 StHG explizit vorbehalten. Da diese Abzüge in keinem besonderen Zusammenhang mit bestimmten Einkünften stehen, sind sie **nach Massgabe der Reinvermögens- bzw. Nettoeinkommensanteile** auf die beteiligten Kantone zu verlegen (LOCHER/LOCHER, § 9, III, Nr. 4, E. 4c = ASA 48 [1979/80] 649 = StR 34 [1979] 471; vgl. aber LOCHER/LOCHER, § 9, III, Nr. 5 = ASA 54 [1985/86] 232 = StE 1984 A 24.41.3 Nr. 1: Nach diesem Entscheid ist von einer anteilmässigen Verlegung abzusehen, wenn Grundstückgewinne im Hauptsteuerdomizil der allgemeinen Einkommenssteuer und im Liegenschaftskanton der speziellen Grundstückgewinnsteuer unterliegen. Für Liegenschaften des Privatvermögens ist dieser Entscheid schon länger überholt, da sämtliche Kantone nunmehr Grundstückgewinne mit einer Objektsteuer erfassen (HÖHN/MÄUSLI, 267, FN 63). Auch für Liegenschaften des Geschäftsvermögens dürfte dieser Entscheid nunmehr überholt sein. Gemäss neuerer Rechtsprechung ist nämlich beim Aufeinandertreffen von monistischem und dualistischem System der Grundstückgewinnbesteuerung die Auscheidung so vorzunehmen, wie wenn in allen Kantonen das dualistische System anwendbar wäre (BGer, 2.5.2014, 2C_404/2013, E. 3.3.3, 3.3.4 und 3.3.7 = StE 2014 A 24.43.1 Nr. 25). Damit bleibt kein Raum mehr für eine unterschiedliche Verlegung von Sozialabzügen, je nachdem ob in anderen Kantonen Grundstückgewinne der Einkommens- oder der Grundstückgewinnsteuer unterliegen. Zu den nach Art. 13 Abs. 4 StHG steuerbefreiten persönlichen Gebrauchsgegenständen und dem Hausrat, vgl. vorn N 24.

- 49 Steuerfreibeträge (Sozialabzüge) auf dem Vermögen sind dabei im Verhältnis der **nach kantonalem Recht bewerteten Reinvermögensanteile** und somit nicht auf der Basis der Repartitionswerte auszuschneiden (vgl. die Beispiele vorn N 28 und DE VRIES REILINGH, N 658 f. und Annexe 3; HÖHN/MÄUSLI, 267).

3.	Handelsliegenschaften im Sitzkanton und in Betriebsstättkantonen	122
a)	Allgemeines	122
b)	Vermögens- bzw. Kapitalausscheidung	123
c)	Einkommens- bzw. Gewinnausscheidung	124
d)	Veräusserungsgewinne und Veräusserungsverluste	127
e)	Übernahme von Verlusten	130
4.	Zusammenfassende Darstellung	131

Literatur

- BLÖCHLINGER ROMAN, Die Verlustverrechnung im interkantonalen und internationalen Verhältnis, StR 61 (2006) 698 ff.
- DENNER REINER/FREY CHRISTOPH, Interkantonale Verlustverrechnung bei Immobiliengesellschaften, StR 4 (2010) 274 ff.
- DENNER REINER/FREY CHRISTOPH/DOLDER MAXIM, Innerkantonale Verlustverrechnung – keine Schlechterstellung von Zürcher Unternehmen, StR 11 (2014) 764 ff.
- KURZ HANSPETER, Interkantonale Verlustübernahme bei Immobiliengesellschaften und -Fonds, EF 2020/3, 133 ff.
- MÄUSLI-AlLENSPACH PETER, Interkantonale Steuerauscheidung bei Grundstücken des Geschäfts- und Privatvermögens – eine Standortbestimmung, zsis) 2006, Aufsätze Nr. 3
- Stärkere Gewichtung des Schlechterstellungsverbot in der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts – Fällt nun ein weiteres Privileg des Spezialsteuerdomizils?, zsis) 07/08, 5 ff.
- SCHAEFER BERNHARD F., Verlustverrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, Diss. Zürich 1997
- SCHENK PETER/WALTER PHILIP, Ausscheidungsverluste (fast) den Garaus gemacht, ST 79 (2005) 617 ff.
- Praxisänderung: Bundesgericht schränkt Ausscheidungsverluste ein, StR 2005, 527 ff.
- SCHERER PAUL/RÖSLI PRISKA, Die Harmonisierung der steuerneutralen Ersatzbeschaffung, ST 3/2001, 257 ff.
- SCHWEIZERISCHE STEUERKONFERENZ, Kreisschreiben 27 vom 15. März 2007 betreffend die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten, <www.steuerkonferenz.ch>, zit. KS-SSK Nr. 27
- VON AH JULIA, Besteuerung des Liegenschaftenhandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken (inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstückverlusten), zsis) 2006, Aufsätze Nr. 2
- Besteuerung des Liegenschaftenhandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken (inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstückverlusten sowie Unternehmenssteuerreform II), Teil 1, zsis) 11/12
- Besteuerung des Liegenschaftenhandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken (inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstückverlusten sowie Unternehmenssteuerreform II), Teil 2, zsis) 12/12
- WYSSMANN JOACHIM, Besteuerung von Veräusserungsgewinnen auf Betriebsliegenschaften von Liegenschaftenhändlern und Bauunternehmen im interkantonalen Verhältnis, ASA 73 (2004/2005) 755 ff.
- ZUPPINGER FERDINAND, Die Besteuerung des Liegenschaftenhändlers im interkantonalen Verhältnis, Bern 1971, zit. ZUPPINGER, *Liegenschaftenhändler*

I. Arten von Unternehmensliegenschaften

- 1 Liegenschaften von Unternehmen zeichnen sich dadurch aus, dass sie Vermögen eines Geschäftsbetriebs sind. Träger der Unternehmen sind insbesondere Personenunternehmen, d.h. Einzelunternehmen, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften gemäss Art. 552 ff. bzw. 594 ff. OR oder Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Art. 620 ff. OR; Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Art. 772 ff. OR) und Genossenschaften (Art. 820 ff. OR). In seltenen Fällen sind auch öffentlich-rechtliche Institutionen und ausländische Personengesellschaften Träger von Unternehmen, für welche dann im interkantonalen Steuerrecht die Regelungen für juristische Personen zur Anwendung gelangen.
- 2 Die **Unternehmensliegenschaften** bilden zum einen durch ihre Räumlichkeiten oder ihre Grundfläche wie z.B. Fabriken und Lagerhäuser in Form von **Betriebsliegenschaften** die Grundlage für die betriebliche Leistungserstellung und den Unternehmensgewinn und werfen selber keinen Ertrag ab. Sie bilden betriebliches Anlagevermögen und werden in der Jahresrechnung als Sachanlagen ausgewiesen. Zum andern können Unternehmensliegenschaften den Unternehmen aber auch durch ihren Ertrag als **Kapitalanlageliegenschaften** dienen wie z.B. Miethäuser oder vermietete bzw. verpachtete Gewerbe- und Fabrikliegenschaften. Kapitalanlageliegenschaften stellen in der Handelsbilanz Finanzanlagen dar. Unternehmensliegenschaften können aber auch Gegenstand einer Handelstätigkeit, z.B. eines Liegenschaftenhändlers bilden oder von einem Bauunternehmen zum Zwecke der Veräusserung erstellt werden, weshalb sich solche Liegenschaften handelsrechtlich als Umlaufvermögen qualifizieren.
- 3 Auch Unternehmensliegenschaften begründen am **Belegenheitsort** gemäss Art. 4 Abs. 1 und Art. 21 Abs. 1 lit. c StHG ein **Spezialsteuerdomizil**. Bei Unternehmensliegenschaften kann indessen das ausschliessliche Besteuerungsrecht des Liegenschaftskantons mit den Grundsätzen der Unternehmensbesteuerung, d.h. der i.d.R. quotenmässigen Aufteilung des Unternehmensvermögens und -gewinns aufgrund des Geschäftsbetriebs bzw. des Sitzes gemäss Art. 4 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 1 StHG und aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit wegen Betriebsstätten gemäss Art. 4 Abs. 1 und Art. 21 Abs. 1 lit. b StHG aufeinandertreffen. Zwischen diesen beiden Grundsätzen muss für Liegenschaften im interkantonalen Steuerrecht ein Ausgleich gefunden werden.
- 4 Das ausschliessliche Besteuerungsrecht des Liegenschaftskantons kann nur dann mit der quotenmässigen Aufteilung des Unternehmensgewinns kollidieren, wenn ein Unternehmen zugleich ausserkantonale Betriebsstätten und im Sitzkanton und/oder in Betriebsstättekantonen Kapitalanlageliegenschaften besitzt. Allein mit ausserkantonalen Liegenschaften begründen Unternehmen keine Betriebsstätten (LOCHER/LOCHER, § 7, I B, Nr. 42). Es können deshalb unterschieden werden:
 - Unternehmen ohne ausserkantonale Betriebsstätten mit Betriebs- und Kapitalanlageliegenschaften im Sitzkanton und Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons sowie
 - Unternehmen mit ausserkantonalen Betriebsstätten mit Betriebs- und Kapitalanlageliegenschaften sowohl im Sitzkanton als auch ausserhalb des Sitzkantons. Unternehmen mit ausserkantonalen Betriebsstätten werden als interkantonale Unternehmen bezeichnet.

Gemäss der durch das **Bundesgericht festgelegten Praxis** sind bei der interkantonalen 5
Steuerausscheidung folgende zwei Arten von Unternehmensliegenschaften im Anlagevermögen zu unterscheiden:

- **Betriebsliegenschaften im Sitzkanton** und in **Betriebsstättkantonen** und **Kapitalanlageliegenschaften im Sitzkanton sowie**
- **Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons.**

Beispiele:

- Die Alpha AG ist ein Produktionsunternehmen mit Sitz in St. Gallen und einer Betriebsstätte in Zürich. Sie verfügt über eigene Produktionsliegenschaften in St. Gallen und Zürich sowie über voll vermietete Wohnliegenschaften in St. Gallen, Zürich und Basel.

Die Alpha AG gilt als interkantonales Unternehmen. Bei den Fabrikationsliegenschaften in St. Gallen und Zürich handelt es sich um Betriebsliegenschaften. Die Wohnliegenschaften in St. Gallen, Zürich und Basel bilden Kapitalanlageliegenschaften. Für die Wohnliegenschaft in St. Gallen gelten, weil sie im Kanton des Hauptsteuerdomizils gelegen ist, im interkantonalen Steuerrecht die gleichen Regeln wie für Betriebsliegenschaften. Für die Kapitalanlageliegenschaften in Zürich und Basel gelten hingegen die Grundsätze für Kapitalanlageliegenschaften.

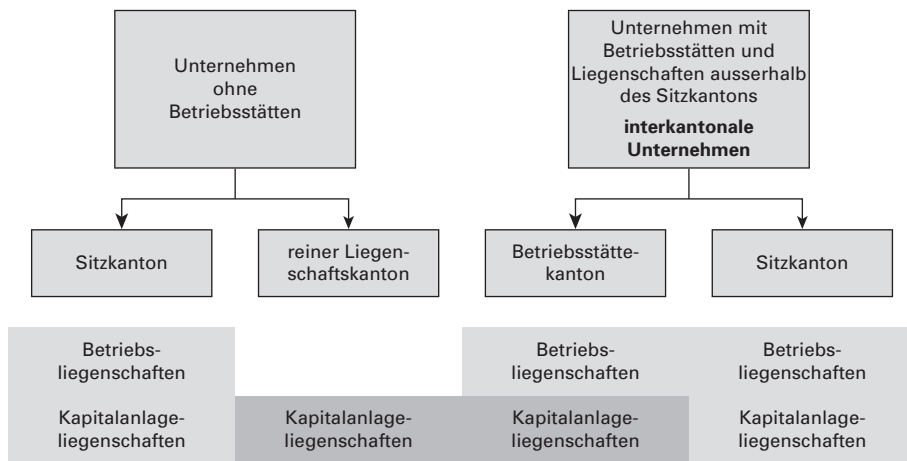
- Die Beta AG ist ebenfalls ein Produktionsunternehmen. Sie hat ihren Sitz in Zürich. Sie verfügt über eine eigene Fabrikationsliegenschaft in Zürich sowie über eine voll vermietete Wohnliegenschaft in Bern.

Die Beta AG gilt mangels einer ausserkantonalen Betriebsstätte nicht als interkantonales Unternehmen. Bei der Fabrikationsliegenschaft in Zürich handelt es sich um eine Betriebsliegenschaft. Die Liegenschaft in Bern ist eine Kapitalanlageliegenschaft, für die im interkantonalen Steuerrecht die Grundsätze für Kapitalanlageliegenschaften zur Anwendung gelangen.

Die folgenden Ausführungen übernehmen für die Liegenschaften von Unternehmen 6
diese Zweiteilung. Sie stellen einerseits die Steuerausscheidung für Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons und anderseits für Betriebsliegenschaften im Sitzkanton und in Betriebsstättkantonen sowie für Kapitalanlageliegenschaften im Sitzkanton dar.

Besondere Regeln gelten bei der interkantonalen Steuerausscheidung für Liegen- 7
schaften von **Liegenschaftenhändlern** und **Generalbauunternehmen**. Bei diesen stellen die Immobilien i.d.R. **Umlaufvermögen** dar. Die Liegenschaftenhändler und Generalbauunternehmen werden deshalb in IV. (hinten N 83 ff.) separat behandelt.

Im interkantonalen Steuerrecht gelten für Unternehmensliegenschaften von Perso- 8
nenunternehmen und von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften i.d.R. die gleichen Grundsätze. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich deshalb stets auf beide Arten von Unternehmen. Auf Unterschiede in der Steuerausscheidung wird jeweils an der betreffenden Stelle hingewiesen.

Darstellung 1: Unternehmensliegenschaften im Überblick**II. Steuerauscheidung bei Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons***1. Grundsatz*

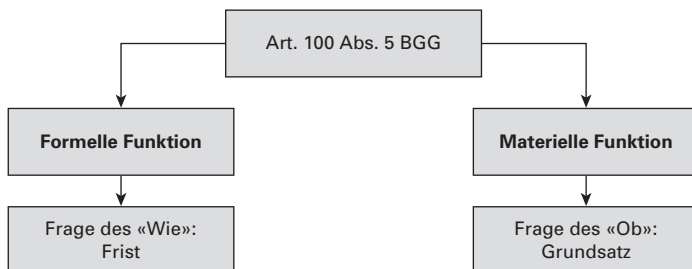
- 9 **Kapitalanlageliegenschaften** von Unternehmen **ausserhalb des Sitzkantons** begründen am Belegenheitsort ein **Spezialsteuerdomizil** des Grundeigentums (LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 1, Nr. 23; HÖHN/MÄUSLI, § 28 N 13). Dies gilt sowohl für Unternehmen ohne ausserkantonale Betriebsstätten als auch für die Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons von interkantonalen Unternehmen. Daraus folgt, dass der Liegenschaftskanton zur Besteuerung des auf die Liegenschaft entfallenden Vermögens sowie des daraus fliessenden Ertrags und der Veräusserungsgewinne berechtigt ist.

2. Vermögens- bzw. Kapitalausscheidung

- 10 Für die Ausscheidung des Vermögens bei Personenunternehmen bzw. des Kapitals bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften werden die **Liegenschaften objektmässig** dem Belegenheitskanton zugewiesen (LOCHER, Einführung, 87 und 91).
- 11 Die **Schulden** werden **proportional nach Lage der Aktiven** verteilt (LOCHER, Einführung, 87 und 91). Bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften erfolgt allerdings nur eine indirekte Zuteilung der Schulden, indem direkt das Eigenkapital (als Nettoaktivenüberschuss) proportional aufgrund der Aktiven auf die beteiligten Kantone verlegt wird. Zu den Schulden gehören auch die geschäftsmässig begründeten Rückstellungen, nicht hingegen Wertberichtigungskonti (LOCHER/LOCHER, § 7, I B, Nr. 27). Diese sind von den damit zusammenhängenden Aktiven in Abzug zu bringen. Zu den proportional zu verlegenden Schulden gehören ebenfalls die technischen Reserven im Lebensversicherungsgeschäft (BGE 93 I 242 = LOCHER/LOCHER, § 9, II, Nr. 22). Von den Schulden entfällt damit jener Anteil auf das Spezialsteuerdomizil, welcher dem Verhältnis der objektmässig zugewiesenen Liegenschaftswerte zu den Gesamtaktiven entspricht.

Nach der hier vertretenen Ansicht kommt dieser Norm eine Doppelfunktion zu, was 7
grafisch wie folgt veranschaulicht werden kann:

Doppelte Funktion von Art. 100 Abs. 5 BGG



Wortlaut von Art. 100 Abs. 5 BGG:

«Bei Beschwerden wegen interkantonalen Kompetenzkonflikte beginnt die Beschwerdefrist spätestens dann zu laufen, wenn in beiden Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden kann.»

Darstellung: Autor

Die Bedeutung von Art. 100 Abs. 5 BGG geht folglich **über die formelle Funktion 8 einer Fristenregelung hinaus**. Die Kernaussage dürfte darin bestehen, dass es möglich ist, zwecks Abwendung einer interkantonalen Doppelbesteuerung eine Beschwerde zu ergreifen, deren Anfechtungsobjekt nicht nur im Entscheid eines, sondern mehrerer Kantone (oder Gemeinden) liegen kann. Diese das **materielle Verfahren öffnende gesetzliche Funktion** ist wohl als überwiegend einzuschätzen.

Dies ändert aber nichts daran, dass es sich bei der Doppelbesteuerungsbeschwerde 9 um nichts Anderes als um einen Anwendungsfall der **Einheitsbeschwerde** handelt, hier in der Erscheinungsform der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82–112 BGG).

Die Besonderheit der auf Art. 127 Abs. 3 BV gestützten Beschwerde besteht einzig 10 darin, dass die allgemeinen Regeln über die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten leicht – aber prägend – modifiziert werden. Die Doppelbesteuerungsbeschwerde unterscheidet sich von der Grundform (Art. 82 ff. BGG) im Wesentlichen hinsichtlich der zulässigen **Vorinstanzen** und der **Beschwerdefrist**.

cc) Funktion und Privileg des Bundesgerichts

Das Bundesgericht ist die einzige Behörde, der es aufgetragen ist, gewissermassen als 11 **«Schiedsrichter»** über die widerstreitenden Steueransprüche zweier oder mehrerer Kantone oder Gemeinden zu entscheiden. Alle Vorinstanzen, d.h. die Veranlagungsbehörden und Gerichtsbehörden der jeweiligen Kantone, legen zwar ihr eigenes Recht aus und wenden dieses an. Es ist ihnen aber **untersagt, in die Hoheit eines anderen Kantons einzugreifen** und diesen im individuell-konkreten Fall «in die Schranken zu weisen».

Dies kann anhand des folgenden Beispiels verdeutlicht werden: Die X AG hat zivil- 12 und steuerrechtlichen Sitz im Kanton A, wo sie folglich persönlich zugehörig und unbeschränkt steuerpflichtig ist (Art. 20 Abs. 1 StHG). Sie hält im Kanton B eine Kapitalanlageliegenschaft. Daraus ergibt sich dort eine wirtschaftliche Zugehörigkeit und beschränkte Steuerpflicht (Art. 21 Abs. 1 lit. c StHG). Die Kantone A und B sind je

berechtigt, die aufgrund der interkantonalen Steuerauscheidung auf sie entfallenden Steuerfaktoren zu besteuern. Darüber – und **nur darüber** – haben sie eine **Veranlagungsverfügung** zu erlassen.

- 13 Demgegenüber verstiesse es gegen **Art. 3 BV** (dazu BGer, 14.5.2020, 2C_946/2019, E. 2.3), und natürlich auch gegen **Art. 127 Abs. 3 BV**, wenn der Kanton A eine Verfügung über die im Kanton B gelegene Kapitalanlageliegenschaft erliesse oder dort zur Einsprache berechtigt wäre. Denn der Kanton B ist exklusiv zuständig zur Wahrnehmung des Veranlagungsrechts. Dem Kanton A kommt hinsichtlich der ausserkantonalen Kapitalanlageliegenschaft **keinerlei Steuerhoheit** zu.
- 14 Entsprechend sind die Kantone A und/oder B im bundesgerichtlichen Verfahren nicht zur Beschwerde befugt, der jeweils andere Kanton habe seine Befugnisse überschritten. So oder anders steht ihnen das Recht zu, die «eigenen» Steuerfaktoren zu erfassen. Wenn sich dadurch eine interkantonale Doppelbesteuerung ergeben sollte, wäre es **Sache der X AG**, dies vor Bundesgericht zu rügen. Nur diese ist **unmittelbar betroffen**. Dem Kanton A entgeht kein Steuersubstrat dadurch, dass der Kanton B dieselben Faktoren besteuert. Er ist (höchstens) mittelbar betroffen.
- 15 Das Bundesgericht entscheidet mithin als einzige, zugleich **erste und letzte Gerichtsbehörde** über Bestand oder Nichtbestand einer interkantonalen Doppelbesteuerung. Die Unter- und Vorinstanzen haben neben ihrem eigenen (harmonisierten) Steuerrecht zwar auch Art. 127 Abs. 3 BV zu berücksichtigen, ohne aber befugt zu sein, autoritativ über die Ansprüche anderer Kantone zu entscheiden.
- 16 Nicht zu den Aufgaben des Bundesgerichts zählt demgegenüber, **abstrakte Rechtsfragen zu beantworten oder rechtstheoretische Streitigkeiten zu klären**, die nicht entscheidrelevant sind (BGer, 8.1.2020, 2C_1082/2019, E. 3.2.4; BGE 142 II 161 E. 3, 173; 142 III 557 E. 8.2, 561). Ebenso wenig Sache des Bundesgerichts ist es, in allgemeiner Weise **Gutachten** zu erstellen, die in der einen oder anderen Form früher oder später in ein Beschwerdeverfahren einfließen könnten. **Ausserhalb der Anfechtung eines Entscheides oder eines Erlasses** kann das Bundesgericht daher nicht tätig werden. Gutachten fallen nicht in den Aufgabenbereich.

b) Interkantonaler Kompetenzkonflikt

aa) Im Allgemeinen

- 17 Bei den Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots steht **nicht der Eingriffsaspekt** im Vordergrund, **sondern die Lösung von Kompetenzkonflikten** zwischen verschiedenen Gemeinwesen, welche die Rechtsstellung der steuerpflichtigen Person unmittelbar berühren (KÄLIN, 58).
- 18 Was hier als Doppelbesteuerungsbeschwerde bezeichnet wird, beschreibt der Gesetzgeber als «Beschwerde wegen interkantonalen Kompetenzkonflikte». Kennzeichnend für den **Streitgegenstand** dieser Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist also, dass
 - ein **Kompetenzkonflikt** vorliegt, und zwar
 - ein solcher **auf interkantonomer Ebene**.
- 19 Liegen die beiden Elemente nicht kumulativ vor, kann keine «Doppelbesteuerungsbeschwerde» ergriffen werden. Insbesondere fehlt dann ein Anwendungsbereich von Art. 100 Abs. 5 BGG.

bb) Kompetenzkonflikt

aaa) Kompetenzkonflikt zwischen Gemeinwesen verschiedener Kantone

Streitgegenstand der Doppelbesteuerungsbeschwerde ist im Kern stets ein – eigentlich immer positiver – **Kompetenzkonflikt** zwischen zwei oder mehreren Kantonen (Art. 3 BV). 20

Es greift aber zu kurz, den Kompetenzkonflikt auf eine parallele Besteuerung durch zwei (oder mehrere) Kantone zu reduzieren. Denkbar sind insbesondere drei Konstellationen. Die interkantonale Doppelbesteuerung ergibt sich: 21

- weil **zwei (oder mehrere) Kantone** sich widersprechende Verfügungen erlassen haben, die zu einer interkantonalen Doppelbesteuerung führen (BGE 1 I 52 E. 2, 59);
- weil **eine Gemeinde** (oder mehrere Gemeinden) **des einen Kantons und der andere Kanton** (oder mehrere andere Kantone) sich widersprechende Verfügungen erlassen, die zu einer interkantonalen Doppelbesteuerung führen (BGE 139 II 373 E. 3.5, 379; 98 Ia 86 E. 2, 89);
- weil **eine Gemeinde** (oder mehrere Gemeinden) **des einen und eine Gemeinde** (oder mehrere Gemeinden) **eines anderen Kantons** oder der anderen Kantone sich widersprechende Verfügungen erlassen, die zu einer interkantonalen Doppelbesteuerung führen (BGE 8 I 701 E. 1, 703).

In aller Regel handelt es sich aber um den Kompetenzkonflikt zwischen zwei Kantonen. Die Gemeinden spielen gemeinhin in diesem Bereich eine untergeordnete Rolle, was damit zu tun hat, dass die **Zuständigkeit** zur Veranlagung der Staats- und der Gemeindegemeinden in den meisten Kantonen beim Kanton liegt.

bbb) Kompetenzkonflikt aufgrund einer Doppelbesteuerung

Im hier interessierenden Bereich schlägt sich der Kompetenzkonflikt in einer **Doppelbesteuerung** nieder. «Doppelbesteuerung» ist also nichts anderes als die bereichsspezifische Verdeutlichung des allgemeineren Begriffs («Kompetenzkonflikt»). Ein sich für die betreffende steuerpflichtige Person negativ auswirkender Kompetenzkonflikt kann sich in 22

- einer **aktuellen**, «praktischen» Doppelbesteuerung bzw. «*double imposition effective*» (BGE 140 I 114 E. 2.3.1, 117 f.; gleiches Steuersubjekt, gleiches Steuerobjekt, gleiche Steuerperiode, gleiche Steuerart, beansprucht durch den Kanton A und den Kanton B); oder in
- einer **virtuellen**, «theoretischen» Doppelbesteuerung bzw. «*double imposition virtuelle*» (BGE 140 II 353 E. 7.1, 352; Kanton C beansprucht das dem Kanton D zustehende Substrat); oder in
- einem Verstoss gegen das **Schlechterstellungsverbot** bzw. «*interdiction du traitement fiscal discriminatoire*», der sich darin äussert, dass der Kanton E ein Steuersubjekt einzig deshalb stärker belastet, weil es nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch im Kanton F steuerpflichtig ist (BGE 140 I 114 E. 2.3.1, 117 f.; insbesondere zu einem Anwendungsfall des Schlechterstellungsverbots).

Damit ist gleichzeitig auch gesagt, dass grundsätzlich sämtliche Konstellationen des materiellen Rechts der interkantonalen Doppelbesteuerung zum Gegenstand der Doppelbesteuerungsbeschwerde gemacht werden können. Das auf Art. 127 Abs. 3 BV gestützte verfassungsmässige Individualrecht der steuerpflichtigen Personen 23

dient der Behebung aller denkbaren interkantonalen Doppelbesteuerungen (BGer, 11.11.2020, 2C_857/2019, E.2.2.3). Die Doppelbesteuerungsbeschwerde ist mithin die prozessuale «Speerspitze», deren es bedarf, um dem materiellen Recht (Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung) zum Durchbruch zu verhelfen.

ccc) Kompetenzkonflikt zulasten einer steuerpflichtigen Person

- 24 Die Doppelbesteuerungsbeschwerde wird nicht durch eines oder mehrere der beteiligten Gemeinwesen angestrengt, sondern durch eine **rechtsunterworfenen Person**, deren Rechtsposition aufgrund des Kompetenzkonflikts beeinträchtigt wird. Beim Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung handelt es sich um ein **verfassungsmässiges Individualrecht** (BGer, 7.12.2020, 2C_803/2020, E.2.3; BGer, 11.11.2020, 2C_857/2019, E.1.5; BGer, 2C_663/2019, E.1.4.2; BGer, 13.3.2014, 2C_319/2013, E.1.6, nicht publ. in: BGE 140 I 114), das als solches lediglich der steuerpflichtigen Person zusteht. Entsprechend schützt Art. 127 Abs.3 BV **die Bürgerinnen und Bürger** vor einer doppelten Besteuerung (BGE 131 I 409 E.3.1, 412; 101 Ia 384 E.4a, 387).
- 25 Nicht auszuschliessen ist, dass ein **Gemeinwesen oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts** zur Beschwerde greifen möchte. Zu denken ist etwa an Fälle, in welchen eine Einwohnergemeinde des Kantons A im Kanton B Grundeigentümerin ist, wobei die Besteuerung im Kanton B in einer Weise erfolgt, die im Widerspruch zu Art. 127 Abs.3 BV steht.
- 26 Abgesehen von den Fällen, in welchen das Gemeinwesen im anderen Kanton steuerpflichtig und **wie eine natürliche oder juristische Person des Zivilrechts** zu besteuern ist, kann dieses Gemeinwesen eine Verletzung von Art. 127 Abs.3 BV nicht anrufen.
- 27 So ist es, um ein anderes Beispiel zu bilden, dem Kanton C namentlich verwehrt, gegen eine Veranlagungsverfügung des Kantons D an das Bundesgericht zu gelangen und vorzubringen, der Kanton D habe bei Veranlagung der im Kanton C persönlich oder zumindest wirtschaftlich zugehörigen X AG gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung verstossen.
- 28 Für eigentliche Kompetenzkonflikte zwischen zwei oder mehreren Gemeinwesen steht ausschliesslich die **Behördenklage** zur Verfügung (Art. 189 Abs.2 BV; Art. 120 BGG; hinten § 45).

cc) Interkantonale Ebene

- 29 Alsdann muss der Kompetenzkonflikt zwingend in einer **interkantonalen** Konstellation begründet sein, wie sich aus den dargestellten Steuerhoheiten ergibt. Mit Blick auf das Abgaberecht heisst dies:
 - dass (**positiv** formuliert) Fragen des *interkantonalen* Steuerrechts, konkret solche in Nachachtung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs.3 BV) in den materiellen Anwendungsbereich von Art. 100 Abs.5 BGG fallen,
 - dass (**negativ** ausgedrückt) nicht dem Schutzbereich von Art. 100 Abs.5 BGG angehören:
 - Fragen des *internationalen* Steuerrechts, handle es sich um solche des unilateralen Rechts (namentlich Art.3ff. DBG; siehe dazu BGer, 10.5.2017, 2C_404/2017 [internationale Steuerauscheidung im Fall eines in Frankreich gelegenen bebauten Grundstücks, das einen Gewinnungskostenüberschuss ver-

ursacht], die Normen des StAhiG usw.) oder des Staatsvertragsrechts (insbesondere die von der Schweiz geschlossenen DBA) und

- Fragen des *interkommunalen* Steuerrechts.

Bei den Regeln über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) handelt es sich, anders als dies auf den ersten Blick vermutet werden könnte, **nicht um «interkantonales Recht»** i.S.v. Art. 189 Abs. 1 lit. d BV. Unter das hier nicht einschlägige «interkantonale Recht» zu subsumieren sind vielmehr die von den Kantonen geschlossenen Konkordate (Art. 48 Abs. 1 BV; dazu beispielsweise BGer, 23.11.2015, 2C_584/2015 zur Interkantonalen Prüfungskommission in Osteopathie).

Im Steuerbereich hat das Konkordatsrecht ganz erheblich an Bedeutung eingebüsst. Seine grösste praktische Bedeutung dürfte es im Zusammenhang mit der interkantonalen Vollstreckung von Steueransprüchen gehabt haben. Besonders hervorzuheben ist dabei das **Konkordat** vom 23. August 1912 über die **Gewährung gegenseitiger Rechtshilfe zur Vollstreckung öffentlich-rechtlicher Ansprüche**. Das Konkordat von 1912 wurde erst nach sechzig Jahren ersetzt, und zwar durch dasjenige vom 28. Oktober 1971 (AS 1972 153). Mit dem Konkordat von 1912 hielt die Möglichkeit der Betreibung am Wohnsitz (Art. 46 SchKG) auch bezüglich öffentlich-rechtlicher Ansprüche Einzug (ausführlich zur rechtshistorischen Entwicklung KOCHER, Art. 27 OECD-MA N 59 ff.).

Mit dem Inkrafttreten der eidgenössischen ZPO am 1. Januar 2011 und der Ablösung der 26 kantonalen Zivilprozessverfahren entstand ein **einheitlicher Vollstreckungsraum Schweiz**, aufgrund dessen das Konkordat hinfällig wurde (näher dazu KOCHER, Art. 27 OECD-MA N 62).

c) Rechtlicher Charakter

aa) Materiell Gesetzesrecht, aber ...

Die vom Bundesgesetz entwickelten Regeln zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gehören damit nicht dem Rechtsbestand des interkantonalen Rechts an (Art. 189 Abs. 1 lit. d BV), vielmehr bilden sie uneingeschränkt **Bundesrecht** i.S.v. Art. 189 Abs. 1 lit. a BV, was zur Prüfung von Amtes wegen (BGE 146 IV 88 E. 1.3.2, 92) mit uneingeschränkter Kognition (BGE 145 I 239 E. 2, 241) führt (Art. 95 lit. a i.V.m. Art. 106 Abs. 1 BGG; N 488), aber nur, soweit die qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit erfüllt ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; N 495).

Dem vom Bundesgericht entwickelten **Richterrecht** kommt an sich (materiell) **Gesetzesrang** zu. Das Bundesgericht wirkt in diesem Bereich in Vertretung des bislang untätig gebliebenen Gesetzgebers. Seine Rechtsprechung steht **stellvertretend** für die vom Bundesgesetzgeber nie in Angriff genommene Gesetzgebung zur Vermeidung interkantionaler Doppelbesteuerungen. Während Art. 46 Abs. 2 BV 1874 die zu erlassende Bundesgesetzgebung immerhin noch angekündigt hatte («Die Bundesgesetzgebung wird über die Anwendung dieses Grundsatzes sowie gegen Doppelbesteuerung die erforderlichen Bestimmungen treffen»), hat der Verfassungsgeber von 1999 wohlweislich davon abgesehen. Auf längere Sicht ist damit zu rechnen, dass es beim heutigen Zustand bleibt.

bb) ... formell Verfassungsrecht

- 35 Wenn die bundesgerichtliche Praxis auch eine Lücke im Gesetzssystem füllt, die zwingend zu schliessen war (Art. 44 Abs. 2 BV), so nimmt das Bundesgericht in ständiger Rechtsprechung dennoch an, den Regeln komme (formell) **Verfassungsrang** zu (BGer, 8.12.2016, 2C_669/2016, 2C_670/2016, E. 1.2.3; BGer, 15.1.2015, 2C_18/2014, E. 1.3.5; BGer, 10.10.2014, 2C_215/2014, E. 1.3.3, nicht publ. in: BGE 140 II 495; BGer, 13.3.2014, 2C_319/2013, E. 1.6, nicht publ. in: BGE 140 I 114; zumeist unter Bezugnahme auf BGE 131 I 409 E. 3.1, 412; zuvor u.a. BGE 101 Ia 384 E. 4a, 387).
- 36 Ausgangspunkt bildet dabei die Einordnung der Rechte aus Art. 127 Abs. 3 BV als **verfassungsmässige Individualrechte** der betroffenen steuerpflichtigen Person (BGer, 7.12.2020, 2C_803/2020, E. 2.3; BGer, 11.11.2020, 2C_857/2019, E. 1.5; BGer, 26.3.2020, 2C_663/2019, E. 1.4.2; BGer, 13.3.2014, 2C_319/2013, E. 1.6, nicht publ. in: BGE 140 I 114; BGE 131 I 409 E. 3.1, 412).
- 37 Die Verletzung von Grundrechten (Art. 7–34 BV, nebst den übrigen verfassungsmässigen Individualrechten der Bundesverfassung und den völkerrechtlichen Rechtsansprüchen), von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht das Bundesgericht in jedem Fall nur unter den Voraussetzungen von Art. 106 Abs. 2 BGG. Die beschwerdeführende Person hat damit der **qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit** zu genügen (BGE 146 III 303 E. 2, 305; N 495).
- 38 Daraus ergibt sich eine **hybride** Rechtslage: **Formell** Bundesgesetzesrecht, wird den richterrechtlich geschaffenen Normen **materiell** der Rang von Verfassungsrecht zugewiesen, was zwar die Prüfung von Amtes wegen ausschliesst (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 146 IV 88 E. 1.3.2, 92), was aber der – im Rahmen der hinreichend erhobenen und begründeten Rügen – **vollen Kognition** nicht entgegensteht (BGE 145 I 239 E. 2, 241).
- 39 Dies bedeutet, dass das Bundesgericht hinreichend erhobenen und begründeten Rügen, welche die Verletzung verfassungsmässiger Rechte zum Gegenstand haben (Art. 106 Abs. 2 BGG), **frei** nachgeht (Art. 106 Abs. 1 BGG), also nicht beschränkt auf die Frage danach, ob die Vorinstanz bei Auslegung und Anwendung der Regeln zum interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht gegen verfassungsmässige Individualrechte verstossen habe. Grundvoraussetzung ist aber, dass die erhobenen Rügen der **qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit** genügen (N 495).
- 40 Auch **Art. 127 Abs. 3 BV** unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGer, 2.6.2017, 2C_415/2017, E. 1.2.3; BGer, 2.5.2014, 2C_404/2013, E. 1.7).
- 41 Bei alledem ist nicht zu übersehen, dass Art. 127 Abs. 3 BV **self-executing** ist, während die Normen des Harmonisierungsrechts grundsätzlich der Transformation ins kantonale oder kommunale Recht bedürfen. Vorbehalten bleiben die Fälle, in welchen das Harmonisierungsrecht den Charakter von unmittelbar anwendbarem Recht annimmt, weil die Kantone das Bundesrecht innerhalb der gesetzlichen Frist nicht angepasst haben (Art. 72 Abs. 2 StHG).

3. Zu den Besonderheiten der Doppelbesteuerungsbeschwerde

a) Instanzenzug, Frist, Vorinstanzen

- 42 Auch auf dem Gebiet des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung ist der **Instanzenzug** in einem Kanton vollständig zu durchlaufen, ehe das Bundesgericht an-

gerufen werden kann (Art. 86 Abs. 1 lit. d i.V.m. Abs. 2 BGG). Ist der Instanzenzug in einem Kanton vollständig bewältigt, kann zusammen mit dem noch nicht rechtskräftigen letztinstanzlichen Entscheid des einen Kantons aber auch – was dieser Regel widerspricht – die **bereits rechtskräftige Veranlagungsverfügung** oder der **bereits rechtskräftige Rechtsmittelentscheid** eines weiteren Kantons oder Gemeinde bzw. mehrerer weiterer Kantone oder Gemeinden angefochten werden.

In Bezug auf den oder diese Verfügungen und Entscheide aus einem oder mehreren anderen Kantonen oder Gemeinden besteht kein Erfordernis der Letztinstanzlichkeit. Die **Beschwerdefrist** bei Beschwerden wegen interkantonaler Kompetenzkonflikte beginnt spätestens (*«au plus tard»*) zu laufen, wenn in beiden (bzw. allen) Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden kann (Art. 100 **Abs. 5** BGG; N7). Diese Regel erfasst die bereits *rechtskräftigen* Entscheide anderer Kantone.

Was den Entscheid des letztverfügenden Kantons betrifft, herrscht die übliche 30-Tage-Frist gemäss Art. 100 **Abs. 1** BGG (BGE 139 II 373 E. 1.4, 376; wegweisend BGE 133 I 300 E. 2.4, 307 f., unter Bezugnahme auf ALFRED MEIER/DIEGO CLAVADETSCHER, Prozessuale Klippen bei der Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, FStR 2007, 135, passim; BEUSCH, Einheitsbeschwerde, 258).

In Bezug auf diese Verfügungen und Entscheide aus einem oder mehreren **anderen Kantonen** oder Gemeinden besteht **kein Erfordernis der Letztinstanzlichkeit**. Das hiervoor dargestellte Beispiel beruht auf der Annahme, dass im Kanton A eine der steuerpflichtigen Person genehme Veranlagungsverfügung ergangen ist, weshalb kein Grund bestand, diese anzufechten. Selbst wenn sie längst in Rechtskraft erwachsen wäre, könnte sie aufgrund von Art. 100 Abs. 5 BGG vor Bundesgericht angefochten werden, falls der Verwaltungsgerichtsentscheid des Kantons B und die Veranlagungsverfügung des Kantons A sich derart widersprechen, dass ein Verstoß gegen Art. 127 Abs. 3 BV vorliegt.

b) Stossrichtung

Die Doppelbesteuerungsbeschwerde beruht auf dem seit jeher in den Bundesverfassungen bestehenden verfassungsmässigen Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Sie ist gerichtet auf die Behebung einer aktuellen oder zumindest virtuellen Doppelbesteuerung und stellt darüber hinaus ein Schlechterstellungsverbot auf. Während die beiden ersten Erscheinungsformen dem klassischen Bestand einer **kollisionsrechtlichen** Abgrenzung verschiedener territorialer Hoheiten entspringen und Aktualität vornehmlich im individuell-konkreten Einzelfall erlangen, wohnt dem Aspekt des Schlechterstellungsverbots zumindest teilweise auch eine **gleichheitsrechtliche** Komponente inne. Es soll nicht etwas einzig deshalb schlechter gestellt oder weniger vorteilhaft besteuert werden, weil der Sachverhalt eine interkantonale Anknüpfung kennt.

Verfassungsrechtlich verpönte interkantonale Doppelbesteuerungen können sich selbstverständlich **nicht nur im konkreten Einzelfall** ergeben, auf welchen die Doppelbesteuerungsbeschwerde zugeschnitten ist. Dem Verfassungsgeber von 1848 und hernach jenem von 1874 schwebte vor, dass der Bundesgesetzgeber tätig werde und die sich drohenden Kompetenzkonflikte generell-abstrakt angehe. Dies ist, wie wir wissen, bis heute Wunschdenken geblieben, weshalb Art. 127 Abs. 3 BV 1999 von einem Gesetzgebungsprojekt Abstand genommen hat. Die Rede ist lediglich noch

davon, dass der Bund die «erforderlichen Massnahmen» treffe. In der Zwischenzeit sind die kantonalen Gesetzgeber nicht untätig geblieben und haben den Spielraum genutzt. Das vom Bundesgericht entwickelte **Richterrecht** hat aber eine **kanalisierende Wirkung** entfaltet, die sich darin äussert, dass kaum je ein kantonales Gesetz wegen Verletzung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung hätte aufgehoben werden müssen.

- 48 Letztlich geht es auch bei der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 127 Abs. 3 BV um die Verwirklichung des **formell harmonisierten, einheitlichen «Steuerraums Schweiz»** (Art. 129 Abs. 1 BV; BGer, 2.5.2014, 2C_404/2013, E. 3.3.3).

4. Verhältnis zum Harmonisierungsrecht

- 49 Die **Harmonisierungsgesetzgebung** hat Wesentliches zum «Steuerraum Schweiz» beigetragen. In den Art. 3, 4 und 4b bzw. Art. 20 ff. StHG hat der Bundesgesetzgeber ein Regime geschaffen, das alles Wesentliche zur interkantonalen Abgrenzung enthält. Davon abweichende kantonale Bestimmungen wären harmonisierungswidrig und im Fall einer hauptfrageweisen oder vorfrageweisen Rechtsetzungskontrolle aufzuheben (N 272 ff.). So hat das Bundesgericht zum Verhältnis von Art. 127 Abs. 3 BV und StHG festgehalten, dass die doppelbesteuerungsrechtliche Zuteilungsnorm sich an der vom StHG getroffenen Lösung zu orientieren habe.
- 50 Das Bundesgericht begründete dies mit dem Bedürfnis nach einer einheitlichen und kohärenten Regelung, «zumal damit auch eine vertikale Steuerharmonisierung zwischen Bund und Kantonen hergestellt wird» (so beispielsweise BGE 131 409 E. 3.2, 412 f. m.H.). Insoweit verfolgt das Bundesgericht damit die **Präferenz des harmonisierten Steuerrechts gegenüber den** – von ihm entwickelten – **doppelbesteuerungsrechtlichen Grundsätzen**.
- 51 Damit ist zugleich gesagt, dass ein mit dem übergeordneten Recht in Widerspruch stehendes kantonales oder kommunales Gesetz, das hauptfrageweise angefochten werden soll, nicht mit der Doppelbesteuerungsbeschwerde anzufechten ist (dazu gleich nachfolgend). Der Konzeption nach ist die Doppelbesteuerungsbeschwerde auf die Regelung einer sich im konkreten Einzelfall ergebenden Doppel- oder Mehrfachbesteuerung in zwei oder mehreren Kantonen oder Gemeinden angelegt.
- 52 Diese Stossrichtung geht anschaulich auch aus dem korrekt formulierten **Rechtsbegehren** hervor (N 108 ff.), das einen wesentlichen Bestandteil jeder Doppelbesteuerungsbeschwerde bildet.

5. Verhältnis zur Rechtsetzungskontrolle

a) Zur hauptfrageweisen Rechtsetzungskontrolle

- 53 Fragen aus dem Bereich der interkantonalen Doppelbesteuerung können grundsätzlich zum Gegenstand einer reinen, d.h. hauptfrageweisen Rechtsetzungskontrolle (oft «abstrakte» Normenkontrolle genannt) gemacht werden (N 272 ff.). Gegeben hierfür ist die **«normale» Beschwerde** in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. b BGG), also die Beschwerde unter Ausklammerung der Besonderheiten, wie sie im Bereich der Doppelbesteuerungsbeschwerde bestehen.
- 54 Es bestehen hierzu allerdings nur wenige **praktische Beispiele**. In einem Fall, der sich vor hundert Jahren zugetragen hat, hob das Bundesgericht den neu geschaffenen § 14

Ziff. 1 StG/BS in der Fassung vom 6. April 1922 auf. Dieser hatte die Freistellung des Einkommens und Vermögens aus ausserkantonalen Grundstücken davon abhängig gemacht, dass «der Nachweis für die Versteuerung erbracht ist». Zwei im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtige Personen erhoben staatsrechtliche Beschwerde mit dem Antrag, der letzte Halbsatz von § 14 Ziff. 1 StG/BS 1922 sei für ungültig zu erklären.

Das Bundesgericht erkannte in BGE 48 I 262 E. 4, 267 (Auszeichnungen und Kürzungen durch den Autor): 55

«Die Ordnung, wonach Grundeigentum, das in anderen Kantonen gelegen ist, und Beteiligungen an ausserkantonalen Geschäften, sowie das daraus fließende Einkommen von der Basler Steuer grundsätzlich befreit sind, **entspricht dem geltenden Bundesrecht**. Dagegen steht, was der Regierungsrat gar nicht bestreitet, der beanstandete Zusatz, der die Befreiung von dem **Nachweis der Versteuerung im andern Kanton** abhängig macht, mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im **Widerspruch**.»

Entsprechend hiess das Bundesgericht die Beschwerde gut und erklärte es den letzten Halbsatz von § 14 Ziff. 1 StG/BS 1922 «als ungültig [...], was in gleicher Weise wie das Gesetz zu veröffentlichen ist».

b) Zur vorfrageweisen Rechtsetzungskontrolle

Soweit ersichtlich, hat sich die Frage noch nicht gestellt, wie vorzugehen wäre, wenn der Antrag – neben einem Rechtsbegehren im oben dargestellten Sinn – auch auf eine vorfrageweise Rechtsetzungskontrolle («konkrete Normenkontrolle») abzielte. Dem steht an sich **nichts entgegen**. Geht man vom vorgenannten Beispiel (Erfordernis des Nachweises der Besteuerung im andern Kanton) aus, so sind zwei Varianten denkbar: 56

- Ist das **Steuergesetz des Hauptsteuerdomizils** streitbetroffen, so kann die fehlende Aufwärtsvereinbarkeit schon im kantonalen Verfahren und zuletzt auch vor Bundesgericht noch vorgetragen werden.
- Soweit das **Steuergesetz des Nebensteuerdomizils** streitbetroffen ist, gilt grundsätzlich dasselbe: Wenn (nur) dieses Steuergesetz den Besteuerungsvorbehalt kennt, so begründet dieses eine aktuelle oder zumindest virtuelle Doppelbesteuerung, was durch Anfechtung des Erlasses gerügt werden kann.

Das für die Beschwerdeführung unerlässliche schutzwürdige Interesse fehlt indes von vornherein, wenn selbst die Gutheissung des Rechtsmittels zu **keinem anderen Ergebnis** führen würde oder eine Rechtsfrage aufgeworfen wird, die im streitbetroffenen Fall von **keinerlei Bedeutung** ist (BGer, 1.7.2020, 2C_392/2020, E. 2.3.2; BGer, 13.12.2017, 2C_514/2017, E. 2.2.2). Legitimiert zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist nur, wer die Voraussetzungen von Art. 89 Abs. 1 BGG erfüllt. Das Gesetz verlangt namentlich, dass die beschwerdewillige Person durch einen angefochtenen Entscheid oder einen Erlass besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat (Art. 89 Abs. 1 lit. b und c BGG). 57

Nicht zu den Aufgaben des Bundesgerichts zählt, **abstrakte Rechtsfragen zu beantworten oder rechts-theoretische Streitigkeiten zu klären**, die nicht entscheidrelevant sind (BGE 142 III 557 E. 8.3, 561; 142 II 161 E. 3, 173; BGer, 6.12.2013, 2C_565/2013, E. 4.3.2). Ebenso wenig Sache des Bundesgerichts ist es, in allgemeiner Weise **Gutachten** zu erstellen, die in der einen oder anderen Form früher oder später 58

in ein Beschwerdeverfahren einfließen könnten. **Ausserhalb der Anfechtung eines Entscheides oder eines Erlasses** kann das Bundesgericht daher nicht tätig werden. Gutachten fallen nicht in den Aufgabenbereich.

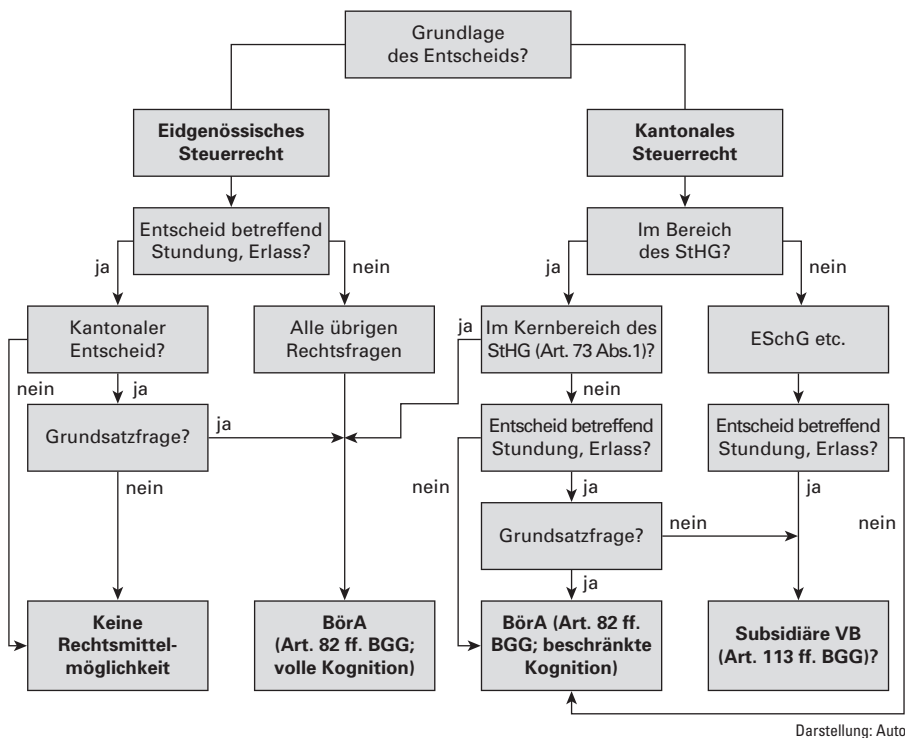
II. Sachurteilsvoraussetzungen im Bereich der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

1. Zu ergreifendes Rechtsmittel

a) Einordnung

- 59 Die Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots ist beim Bundesgericht unter der Herrschaft des Bundesgerichtsgesetzes mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** (Art. 82 ff. BGG) geltend zu machen (BGE 133 I 300 E. 1.1, 302).
- 60 Die **subsidiäre Verfassungsbeschwerde** (Art. 113 ff. BGG) kommt im Bereich von Art. 127 Abs. 3 BGG nicht zum Tragen (N 664).
- 61 Im Einzelnen kann die Frage, ob ein – und gegebenenfalls welches – Rechtsmittel an das Bundesgericht zulässig sei, anhand der folgenden grafischen Darstellung beantwortet werden:

Rechtsmittelmöglichkeiten vor BGer nach Art der Abgabe



Als solide Arbeits- und Entscheidungsgrundlage für höchste Ansprüche hat sich der **Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht** bereits mit dem Erscheinen der ersten Bände in der Beratungspraxis durchgesetzt und die in der Zwischenzeit erschienenen Bände sind aus dem Schweizer Steueralltag nicht mehr wegzudenken.

Dieses Werk kommentiert das in Art. 127 Abs. 3 BV verankerte Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Weil der Bundesgesetzgeber darauf verzichtet hat, diesen Verfassungsgrundsatz in ein Bundesgesetz umzusetzen, wird dieses Doppelbesteuerungsverbot durch die Rechtsprechung des schweizerischen Bundesgerichts bestimmt. Umso wichtiger ist für die Rechtsuchenden die systematische Einordnung dieser Bundesgerichtspraxis, der wenigen im StHG und in anderen Erlassen zu findenden Doppelbesteuerungsnormen sowie der Praxis der Steuerbehörden (insbesondere die Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz). Darüber hinaus enthält der Band eine kritische Auseinandersetzung mit der heutigen Rechtslage sowie zahlreiche Vorschläge zur Lösung von Fragen, zu denen sich das Bundesgericht bisher noch nicht geäußert hat. Das Verfahrensrecht und verfahrensrechtliche Besonderheiten, insbesondere der Beschwerde und – neu – der Klage an das Bundesgericht, werden detailliert erläutert.

ISBN 978-3-7190-4386-5

