

Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis (1. Teil)

Grundzüge der Neuerungen aufgrund des rückwirkend auf den 1. Januar 2001 in Kraft gesetzten Bundesgesetzes und der dazugehörigen Ausführungsbestimmungen

Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner, dipl. Steuerexperte*

Inhalt

In dieser Ausgabe:

1	Einleitung	6.2	Wohnsitzverlegung in der Schweiz
2	Inkrafttreten und Vollzugsbestimmungen	6.2.1	Zwischen Kantonen mit Postnumerandobesteuerung
2.1	Rückwirkendes Inkrafttreten	6.2.1.1	Grundsatz
2.2	Vollzugsbestimmungen des Bundes	6.2.1.2	Kapitalleistungen aus Vorsorge
2.3	Anpassungen auf kantonaler Ebene	6.2.1.3	Systemwechsel / Bemessungslücke
3	Verfassungsgrundlage des StHG	6.2.2	Zwischen Kantonen mit Pränumerandobesteuerung
4	Grundsätzliches zu Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren	6.2.3	Zwischen Kantonen mit unterschiedlichem Bemessungssystem
4.1	Einheit der Steuerperiode	6.2.3.1	Grundsatz
4.1.1	Grundsatz	6.2.3.2	Heirat im Jahr der Wohnsitzverlegung
4.1.2	Verankerung in besonderen Ausnahmebestimmungen	6.2.4	Sonderregelung für Quellensteuerpflichtige
4.1.3	Einheit der Bemessungsperiode	6.3	Änderungen bei den Nebensteuerdomizilen
4.2	Koordination der Veranlagungen	7	Steuerklärungsverfahren
4.2.1	Ebenen der Koordination	8	Verlustverrechnung
4.2.2	Differenzierte Zuordnung der Besteuerungskompetenz	8.1	Verlustverrechnungsperiode
4.2.3	Leaderkanton	8.2	Verlustverrechnung im interkantonalen Verhältnis
4.4	Beschränkung auf die Kantone mit Postnumerandobesteuerung	8.2.1	Aspekte der interkantonalen Freizügigkeit
4.5	Keine Koordination des Steuerbezuges	8.2.2	Gesetzliche Regelung
<i>In der nächsten Ausgabe:</i>		8.2.3	Massgebender Zeitpunkt
5	Änderungen der Steuerpflicht bei juristischen Personen	8.2.4	Bestimmung des Verlustvortrages
5.1	Massgebende Bestimmungen	8.3	Exkurs: Ersatzbeschaffung von Grundstücken
5.2	Steuerausscheidung	9	Übergangsordnung für besondere kantonale Abzüge
5.3	Sitzverlegung in der Schweiz	9.1	«Denkpause» bis zur Behandlung des Steuerpaketes 2001
5.4	Änderungen bei den Nebensteuerdomizilen	9.2	Kinderbetreuungskosten
6	Änderungen der Steuerpflicht bei natürlichen Personen	9.3	Bausparen
6.1	Massgebende Bestimmungen	10	Weitere Änderungen
		10.1	Massgebender Zeitpunkt für die Indexierung bei der direkten Bundessteuer
		10.2	Bezugsminimum
		10.3	Pauschale Steueranrechnung
		11	Schlussbemerkung
			Literatur und Materialien

* Partner, Hess Streuli & Partner Rechtsanwälte, Zürich; Fachbereichsleiter und Dozent für Unternehmenssteuerrecht an

der Schweizerischen Akademie für Steuerlehre, Zürich

1 Einleitung

Am 31. Dezember 2000 ist die siebenjährige *Anpassungsfrist* der kantonalen Gesetzgebung an das *Steuerharmonisierungsgesetz* (StHG)¹ von Art. 72 StHG *abgelaufen*. Damit wären grundsätzlich verschiedene Bestimmungen, welche den Wohnsitz- bzw. Sitzwechsel von Steuerpflichtigen im interkantonalen Verhältnis betreffen, zur Anwendung gekommen. Dies betrifft in erster Linie die Art. 22 (juristische Personen) und 68 StHG (natürliche Personen mit Postnumerandobesteuerung), in welchen für die Postnumerandobesteuerung der Grundsatz der Einheit der Steuerperiode und der ausschliesslichen Zuordnung des Besteuerungsrechtes für die ganze Steuerperiode zum Wegzugskanton (sog. *Wegzugsprinzip*) verankert war. Die Zuständigkeit für die Veranlagung und Erhebung der direkten Bundessteuer nach dem *DBG*² stützt sich – bei Anwendung des Systems der Postnumerandobesteuerung – dagegen auf das sog. *Zuzugsprinzip*, indem der Wohnsitz bzw. der Sitz am Ende der Steuerperiode für die Zuordnung massgebend ist.³ Dieses Nebeneinander unterschiedlicher Zuständigkeitsregeln hätte zu beachtlichen Ineffizienzen im Veranlagungs- und Bezugsverfahren geführt. Die bisherigen Bestimmungen des StHG wiesen demnach erhebliche Mängel auf⁴, welche allerdings seit langem bekannt waren⁵.

Auf Anfang 2001 hat die grosse Mehrheit der Kantone bei den natürlichen Personen auf das System der Postnumerandobesteuerung gewechselt. Nur noch drei Kantone⁶ wenden die im StHG als ordentliches System vorgesehene Pränumerandobesteuerung an, beabsichtigen dieses jedoch in naher Zukunft aufzugeben. Bei den juristischen Personen mussten alle Kantone auf den 1. Januar 2001 auf die Postnumerandobesteuerung umstellen, zumal für diese Gruppe von Steuerpflichtigen kein Wahlrecht der Kantone vorgesehen ist. Damit kann durchaus von einem *Siegeszug der Postnumerandobesteuerung* gesprochen werden. Die Verbreitung dieses Systems, kombiniert mit

den oben erwähnten Unzulänglichkeiten des StHG, haben zur Erkenntnis geführt, dass dieses Gesetz dringend, d.h. auf den 1. Januar 2001, zu revidieren ist⁷ und eine Koordination der Veranlagung beim Wohnsitz- bzw. Sitzwechsel innerhalb der Schweiz angezeigt ist.

Nachdem am 24. Mai 2000 der Bundesrat eine Botschaft zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis⁸ verabschiedet hat, sind bereits am 3. Oktober 2000 die Beratungen des Bundesgesetzes zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis (Vereinfachungsgesetz)⁹ im Erstrat (Nationalrat)¹⁰ und am 12. Dezember 2000 im Zweitrat (Ständerat)¹¹ erfolgt. Da keine Differenzen zwischen den Räten entstanden sind, ist das Gesetz am 15. Dezember 2000 verabschiedet worden und am 1. Januar 2001 in Kraft getreten¹². Durch dieses Gesetz werden verschiedene Bestimmungen des StHG, des DBG und des VStG¹³ geändert oder neu eingeführt.

Der Hauptzweck des Gesetzes besteht in der Koordination der Veranlagungsverfahren bei Wohnsitz- bzw. Sitzverlegung innerhalb der Schweiz im Laufe einer Steuerperiode und bei Steuerpflicht in mehreren Kantonen¹⁴. Daneben, und zum Teil als Wirkung der Koordination der Veranlagungsverfahren, wird noch eine Vereinfachung des Deklarations- und Veranlagungsverfahrens, namentlich der interkantonalen Steuerauscheidung, angestrebt. Dieses Geschäft wurde denn auch in den Räten unter dem Titel «Vereinfachung der Veranlagungsverfahren»¹⁵ geführt. Weiteres wichtiges Anliegen des Gesetzgebers bei der Verabschiedung des Vereinfachungsgesetzes war die Aufhebung von steuerlichen Hemmnissen im Bereich der Anrechnung vorangehender Verluste beim Umzug von Unternehmen innerhalb der Schweiz (interkantonale Freizügigkeit bei der Verlustverrechnung). Im Rahmen der parlamentarischen Beratungen im Oktober 2000 sind noch zwei Übergangsbestimmungen

1 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14.

2 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, SR 642.11.

3 Für die juristischen Personen Art. 105 Abs. 3 DBG und für die natürlichen Personen mit Postnumerandobesteuerung Art. 216 Abs. 1 DBG.

4 RIHNER BAUMGARTNER, StR 2001, 178 ff.

5 *Bericht Postnumerandobesteuerung (1993)*, 62.

6 Es sind dies die Kantone Tessin, Waadt und Wallis.

7 *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBI 2000, 3901.

8 *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBI 2000, 3898 ff.

9 BBI 2000, 6182 ff. (AS-Publikation voraussichtlich im April 2001); nicht-amtliche Kurzform.

10 AB 2000 N, 1112 ff.

11 AB 2000 S, 883 f.

12 S. ZIGERLIG/COZZIO, FStR 2001, 86 und RIHNER BAUMGARTNER, StR 2001, 177 ff.

13 Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer, SR 642.21.

14 Dadurch würde sich die Kurzform «Veranlagungskordinationsgesetz» (RIHNER BAUMGARTNER, StR 2001, 177) aufdrängen.

15 AB 2000 N, 1112.

aufgenommen worden, welche die Weiterführung von bestimmten kantonalen Abzügen zulassen.

2 Inkrafttreten und Vollzugsbestimmungen

2.1 Rückwirkendes Inkrafttreten

Der Gesetzgeber – und nicht, wie meistens aufgrund einer entsprechenden Delegationsnorm, der Bundesrat – hat das Inkrafttreten des Vereinfachungsgesetzes, und so der Änderungen von DBG, StHG und VStG, direkt im Gesetz bestimmt. Das Gesetz ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten¹⁶ – und damit am ersten Tag nach *Ablauf der allgemeinen Anpassungsfrist* der Gesetzgebung der Kantone an das StHG von Art. 72 Abs. 1 StHG. Dadurch wird sichergestellt, dass bereits ab der ersten Steuerperiode nach dem «Systemwechsel» die Veranlagungen nach übereinstimmenden Zuständigkeitsregeln erfolgen¹⁷. Durch dieses Vorgehen sind die bestehenden Mängel in den Zuständigkeitsregeln ausgeschaltet worden, bevor die entsprechenden Bestimmungen überhaupt zur Anwendung gelangen konnten.

Das Gesetz ist am 15. Dezember 2000 vom Parlament verabschiedet worden und unterstand dem *fakultativen Referendum*¹⁸. Die Referendumsfrist ist am Samstag, 7. April 2001, unbenützt abgelaufen. Das Gesetz ist so *rückwirkend* auf den 1. Januar 2001 in Kraft getreten. Die rückwirkende Inkraftsetzung von Änderungen von DBG und StHG ist nichts Neues. Bereits im Zusammenhang mit den Änderungen vom 9. Oktober 1998 der Art. 218 DBG¹⁹ und Art. 69 StHG²⁰ (ausserordentliche Gewinne und Verluste beim Systemwechsel) ist eine Gesetzesänderung auf ein Datum in Kraft gesetzt worden, welches vor dem Ablauf der Referendumsfrist liegt²¹. Gleiches gilt für die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997²², welche – zu wesentlichen Teilen – am 1. Januar 1998 in Kraft getreten ist, obschon die Referendumsfrist bis am 29. Januar 1998 dauerte²³.

Bei der rückwirkenden Inkraftsetzung des Vereinfachungsgesetzes fragt es sich, ob diese nicht eine unzulässige Rückwirkung eines Steuergesetzes darstellen kann,

welche gegen das in Art. 9 der Bundesverfassung (BV) verankerte Willkürverbot verstossen würde²⁴. Dies ist insofern nicht der Fall, als das Gesetz am 15. Dezember 2000 vom Parlament angenommen und am 28. Dezember 2000 im Bundesblatt veröffentlicht worden ist und demnach keine Sachverhalte erfasst, welche sich zu einem Zeitpunkt ereignet haben, in welchem das Gesetz nicht schon der Allgemeinheit bekannt bzw. zugänglich war. Es kann argumentiert werden, dass jeder Steuerpflichtige die Auswirkungen einer Handlung nach dem 31. Dezember 2000 (namentlich eines Wegzugs in einen anderen Kanton) im Voraus hätte abschätzen können und so auch *keinen Nachteil* aus der rückwirkenden Inkraftsetzung des Gesetzes geltend machen kann. Rechtlich gesehen mag diese Argumentation zu überzeugen, bei den Steuerpflichtigen kann dennoch ein anderes Gefühl aufkommen.

2.2 Vollzugsbestimmungen des Bundes

Am 9. März 2001 hat der Bundesrat eine neue Verordnung zum StHG erlassen sowie zwei bestehende Verordnungen geändert. Am 23. März 2001 hat das eidg. Finanzdepartement seinerseits drei bestehende Verordnungen geändert. Die Texte der Verordnungen sind – mit Rücksicht auf die laufende Referendumsfrist – erst nach dem 7. April 2001 in der Amtlichen Sammlung veröffentlicht und auch der Öffentlichkeit zugänglich gemacht worden.

In der Botschaft wird ausgeführt, dass gleichzeitig mit dem Inkrafttreten des Vereinfachungsgesetzes «Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe a der [bundesrätlichen] Verordnung vom 16. September 1992 über die *zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen*»²⁵ (VO ZBnP)²⁶ geändert werden soll²⁷. Dieser Artikel kennt nur einen Absatz, und die sich aufgrund des Vereinfachungsgesetzes aufdrängenden Anpassungen betreffen nicht nur Art. 11 lit. a, sondern auch die Aufnahme von Bestimmungen bezüglich den Besonderheiten bei Heirat im Wegzugsjahr (neuer Art. 11a VO ZBnP) und die Zuständigkeit für die ausserordentlichen Aufwendungen nach Art. 218 DBG (neuer Art. 13a VO ZBnP).

16 Ziff. II Abs. 2 des Gesetzes.

17 *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBl 2000, 3913.

18 Ziff. II Abs. 1 des Gesetzes.

19 AS 1999 1308, BBl 1998, 4929 und 4951.

20 AS 1999 1310, BBl 1998, 4929 und 4951.

21 Inkrafttreten am 1. Januar 1999 und Ablauf der Referendumsfrist am 28. Januar 1999.

22 Bundesgesetz vom 10. Oktober 1997, AS 1998, 669.

23 BBl 1997 IV, 802.

24 Zum Begriff s. BLUMENSTEIN/LOCHER, 145 m.w.H. und zur Abgrenzung echte/unechte Rückwirkung BGer vom 15.11.1999, ZStP 2000, 25 ff., E. 5.a.

25 SR 642.117.1.

26 Nichtamtliche Abkürzung.

27 *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBl 2000, 3913.

Im neu aufgenommenen zweiten Satz von Art. 74 StHG ist die Kompetenz des Bundesrates, die «Probleme, die sich im interkantonalen Verhältnis, vor allem zwischen Kantonen mit unterschiedlicher Regelung der zeitlichen Bemessung, stellen», zu regeln, bestimmt worden. Angesichts des effektiven Regelungsbedarfes ist – gestützt auf Art. 74 StHG – die bundesrätliche *Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis (VO StHG)*²⁸ erlassen worden. Darin werden namentlich Regeln für die Zuordnung der Besteuerungskompetenz bei Steuerpflicht in mehreren Kantonen und beim Wechsel zwischen den unterschiedlichen Systemen bestimmt. Aufgrund der Delegationsbestimmung von Art. 74 StHG ist diese Verordnung als gesetzesvertretende Verordnung zu betrachten²⁹.

Aufgrund der Änderung von Art. 38 Abs. 4 StHG, welche die kantonale Besteuerungskompetenz bei einem interkantonalen Umzug einer der Quellensteuer unterworfenen Person regelt, drängte sich eine Änderung der Verordnung des eidg. Finanzdepartements vom 19. Oktober 1993 über die *Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer (QStV)*³⁰ auf. Durch Änderung von Art. 5 QStV ist zu Fragen des Übergangs zwischen den Besteuerungsarten Stellung genommen worden. In der VO StHG ist die Situation von Steuerpflichtigen, welche der Quellensteuer unterworfen sind und in einen anderen Kanton ziehen, geregelt worden (Art. 4 VO StHG).

Nicht direkt aufgrund des Inkrafttretens des Vereinfachungsgesetzes, sondern aus anderem Anlass sind weitere Verordnungen punktuell revidiert worden³¹. So die bundesrätliche *Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (VO PStA)*³² und die entsprechende Verordnung des eidg. Finanzdepartements (VO1 PStA)³³ sowie die Verordnung des eidg. Finanzdepartements vom 10. Dezember 1992 über die Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer³⁴.

Entwürfe der neuen VO StHG und der Änderungen der bestehenden Verordnungen sind schon im November 2000 von der eidg. Steuerverwaltung den Kantonen zur Vernehmlassung zugestellt worden. Die Komplexität und teilweise Neuartigkeit der aufgeworfenen Probleme hat eine rasche Verabschiedung gehemmt. Zudem ist beschlossen worden, auf eine Veröffentlichung – auch nur

über die Homepage der eidg. Steuerverwaltung – vor dem Ablauf der Referendumsfrist zu verzichten. Dies mag mit ein Grund sein, weshalb zum Vereinfachungsgesetz noch wenig publiziert wurde.

Sämtliche Änderungen der obenerwähnten Erlasse sowie die VO StHG treten – wie das Vereinfachungsgesetz selbst – *rückwirkend auf den 1. Januar 2001 in Kraft*. Soweit es sich um gesetzesvertretende Verordnungen handelt, ist dieses Vorgehen nicht unproblematisch, zumal sich die Frage nach einer echten Rückwirkung stellen kann.

Nach dem derzeitigen Stand der Informationen beabsichtigt die eidg. Steuerverwaltung, ein *Kreisschreiben* zu Fragen zur direkten Bundessteuer herauszugeben. Dieses soll das punktuell nicht mehr zutreffende Kreisschreiben Nr. 6 der Steuerperiode 1999/2000 vom 20. August 1999 ergänzen. Weiter sollen noch erklärende Ausführungen der Schweizerischen Steuerkonferenz herausgegeben werden, welche namentlich die Fragen rund um die Steuerauscheidung im interkantonalen Verhältnis beleuchten werden. Da all diese Unterlagen zum Zeitpunkt der Redaktion dieses Beitrages nicht vorliegen, kann dazu auch nicht Stellung genommen werden.

2.3 Anpassungen auf kantonaler Ebene

Für die Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an die Änderungen des StHG aufgrund des Vereinfachungsgesetzes ist keine besondere Frist vorgesehen worden. Dies bedeutet, dass grundsätzlich die allgemeine Anpassungsfrist von Art. 72 Abs. 1 StHG greifen müsste. Diese Frist lief jedoch am 31. Dezember 2000 ab, einem Zeitpunkt, in welchem die Änderungen aufgrund des Vereinfachungsgesetzes noch nicht in Kraft getreten wären. Dies bedeutet, dass die *Änderungen des StHG aufgrund des Vereinfachungsgesetzes* nach Art. 72 Abs. 2 StHG *unmittelbar Anwendung* finden³⁵. Kombiniert mit einer rückwirkenden Inkraftsetzung ist dieser Umstand nicht unbedingt zu begrüssen, zumal die Kantone jeglicher Anpassungsfrist beraubt worden sind.

Es muss jedoch erwähnt werden, dass parallel zu den Beratungen des Vereinfachungsgesetzes die Kantone auf die *bevorstehenden Änderungen aufmerksam gemacht*

28 Vom 9. März 2001, SR 642.141 (AS-Publikation voraussichtlich im April 2001); nicht-amtliche Abkürzung.

29 S. zum Begriff HÄFELIN/HALLER, 337 f.

30 SR 642.110.8.

31 S. dazu Abschnitt 10 hiernach.

32 Vom 22. August 1967, SR 672.201; nicht-amtliche Abkürzung.

33 Verordnung 1 des EFD über die pauschale Steueranrechnung, SR 672.201.1; nicht-amtliche Abkürzung.

34 SR 642.124.

35 Zur direkten Anwendbarkeit des StHG nach dem 1. Januar 2001, s. MEISTER, FStR 2000, 80; GREMINGER, Art. 72 StHG N. 13 ff.

worden sind. Im Schosse der Schweizerischen Steuerkonferenz wie von gemischten Arbeitsgruppen des Bundes sind auch Gedanken über eine vorauseilende Änderung der kantonalen Bestimmungen über die subjektive Steuerpflicht durch Aufnahme eines Verweises auf das Bundesrecht aufgekommen. In diesem Sinne hat z.B. der Kanton Zürich sein Steuergesetz auf den 1. Januar 2001 angepasst. § 10 des Zürcher Steuergesetzes lautet: «Die Folgen des Beginns, der Änderung und des Endes der Steuerpflicht auf Grund persönlicher und wirtschaftlicher Zugehörigkeit werden im interkantonalen Verhältnis durch das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie durch die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung bestimmt.»³⁶ Eine ähnliche Bestimmung ist auch für die Steuerpflicht bei den juristischen Personen aufgenommen worden.

Soweit ein Kanton diesem Modell nicht gefolgt ist oder Bestimmungen seines Steuergesetzes den Änderungen im StHG oder einer darauf basierenden Ausführungsbestimmung des Bundes sonstwie widersprechen würden, hat die *Kantonsregierung* entsprechende *Vorschriften zu erlassen*³⁷. Dies sollte auch dann vorgenommen werden, wenn die Bestimmungen des StHG keiner zusätzlichen Konkretisierung durch den Kanton bedürfen³⁸.

Im Vorgriff auf die rückwirkenden Änderungen sind die verschiedenen, den Steuerpflichtigen abzugebenden Unterlagen und die Bestimmungen zur Einreichung der Steuererklärungen bereits im Sinne des Vereinfachungsgesetzes abgeändert worden³⁹. Dies ist im Vertrauen erfolgt, dass dagegen kein Referendum ergriffen wird.

Obschon das StHG nicht auf *interkommunale Wechsel* des Wohnsitzes bzw. Sitzes Anwendung findet⁴⁰, können die durch das Vereinfachungsgesetz eingeführten Änderungen u.U. auch auf dieser Ebene Auswirkungen haben. Dies insoweit, als im kantonalen Recht bestimmt wird, dass im interkommunalen Verhältnis die Regeln des Bundesrechtes für interkantonale Verhältnisse zur Anwendung kommen.

3 Verfassungsgrundlage des StHG

Durch Ziffer I Nr. 2 des Vereinfachungsgesetzes ist der *Ingress* des StHG dahingehend geändert worden, dass sich dieses Gesetz nun auf Art. 127 Abs. 3 und Art. 129 Abs. 1 und 2 der *Bundesverfassung* stützt. Diese Änderung ist nicht nur im Zusammenhang mit der Totalrevision der Bundesverfassung zu sehen. Neben dem eigentlichen Harmonisierungsauftrag des Bundes nach Art. 129 BV wird neu auch die Kompetenz zum Erlass von Bestimmungen gegen die interkantonale Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) als Grundlage des Erlasses erwähnt.

Dass Steuerharmonisierung und *Vermeidung der Doppelbesteuerung* Berührungspunkte aufweisen, ist seit langem bekannt. So ist bereits vor dem Erlass des Vereinfachungsgesetzes erkannt worden, dass das StHG als eine Ausführungsvorschrift zu Art. 127 Abs. 3 BV zu betrachten ist⁴¹ und dass es das kantonale Aussensteuerrecht in den Grundzügen regelt⁴². Dies namentlich aufgrund der im StHG bestimmten Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse (Steuerhoheit) der Kantone. Dem StHG ist auch eine Vorwirkung auf das Richterrecht, welches als Bundesrecht im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV zu sehen ist, attestiert worden⁴³. Normen des StHG, welche mit dem bisherigen Richterrecht nicht vereinbar sind, gehen diesem vor⁴⁴.

Das StHG stützte sich demnach auch ohne einen diesbezüglichen Hinweis schon vor dem 1. Januar 2001 auf Art. 127 Abs. 3 BV. Rechtzeitig zum Ablauf der Anpassungsfrist von Art. 72 Abs. 1 StHG ist dieser Umstand auch durch Änderung des Ingresses des StHG belegt worden. In der Botschaft zum Vereinfachungsgesetz wird zu diesem Umstand nichts ausgeführt.

Soweit eine kantonale Verfügung wegen Verstosses gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung angefochten wird, stellt sich die Frage, *welches Rechtsmittel* zu ergreifen ist. Soweit die Verletzung von Bestimmungen des StHG gerügt wird, steht dem Steuerpflichtigen eine besondere Verwaltungsgerichtsbeschwerde zur Verfügung⁴⁵. Fehlt ein solcher Konnex und wird direkt die Verletzung des aus Art. 127 Abs. 3 BV abgeleiteten verfassungsmässigen Rechtes gerügt, so steht dem Steuerpflichtigen das Rechtsmittel der

36 Steuergesetz vom 8. Juni 1997, Stand am 1. Januar 2001, LS 631.1.

37 Art. 72 Abs. 3 StHG.

38 In diesem Sinne wohl auch GREMINGER, Art. 72 StHG N. 21 und 25.

39 S. z.B. die «Aufforderung zur Einreichung von Steuererklärungen und Verrechnungsanträgen im Jahre 2001» (vom 15. Dezember 2000) des Kantons Zürich, insb. A.II.

40 *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBl 2000, 3908.

41 HÖHN/MÄUSLI, 16 ff.; LOCHER, ASA 1996/97, 610.

42 Schärer, 168.

43 HÖHN/MÄUSLI, 18; LOCHER, ASA 1996/97, 610.

44 LOCHER, *IKStR*, 29; LOCHER, ASA 1996/97, 610 f.

45 Art. 73 StHG; s. auch LOCHER, ASA 1996/97, 636 f.

staatsrechtlichen Beschwerde nach Art. 84 Abs. 1 lit. a OG⁴⁶ offen⁴⁷. In Doppelbesteuerungsfragen ist dieses Rechtsmittel nicht relativ subsidiär und kann so auch gegen kantonale Entscheide erhoben werden, welche nicht von der letzten Instanz gefällt worden sind⁴⁸. Die Unterschiede beider Rechtsmittel liegen namentlich in der Subsidiarität und in der Kognition des Gerichtes. Die Abgrenzung der Anwendung beider Rechtsmittel ist nicht ganz klar und könnte noch zu «Überraschungen führen»⁴⁹. Ab dem 1. Januar 2001 muss in Doppelbesteuerungsfällen damit die Frage nach dem richtigen Rechtsmittel gestellt werden⁵⁰.

4 Grundsätzliches zu Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren

4.1 Einheit der Steuerperiode

4.1.1 Grundsatz

Bis anhin bewirkte die Begründung oder die Aufhebung eines Steuerdomizils während der Steuerperiode im interkantonalen Verhältnis – wie im internationalen Verhältnis – eine *Aufteilung* (Aufsplittung⁵¹) der *Steuerperiode* nach der Dauer der persönlichen oder wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu einem Kanton. Eine solche Aufteilung der Steuerperiode führt dazu, dass auf den Zeitpunkt der Änderung der Steuerpflicht eine Abgrenzung der Steuerfaktoren zu erfolgen hat. Neben einem Status⁵² für die Vermögens- bzw. Kapitalsteuer sind auch das Einkommen bzw. der Gewinn periodengerecht abzugrenzen. Dies ist meistens mit einem nicht unwesentlichen und nur steuerlich motivierten Zusatzaufwand des betroffenen Steuerpflichtigen verbunden. Die genaue Abgrenzung ist auch auf die Rechtsprechung des Bundesgerichtes zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung zurückzuführen, wonach der Zuzugskanton nicht auf Elemente, welche sich vor der Begründung der Steuerpflicht ereignet haben, zurückgreifen kann.

Um eine wesentliche Vereinfachung sowohl für den Steuerpflichtigen wie für die kantonalen Steuerverwaltungen zu erzielen, wird bei Anwendung des Systems der

Postnumerandobesteuerung in Art. 22 (juristische Personen) und in Art. 68 StHG (natürliche Personen mit Postnumerandobesteuerung) der Grundsatz der *Einheit der Steuerperiode* bestimmt. Danach erstreckt sich die Steuerperiode, unabhängig von der tatsächlichen Dauer der persönlichen oder wirtschaftlichen Zugehörigkeit in einem Kanton, über die ganze in den Art. 31 (Geschäftsjahr) und Art. 63 StHG (Kalenderjahr) definierte Steuerperiode.

Mit dem Vereinfachungsgesetz sind zwar die Art. 22 und 68 StHG geändert worden, der Grundsatz der Einheit der Steuerperiode bei Änderungen der tatsächlichen Zugehörigkeit im interkantonalen Verhältnis war jedoch schon in der bisherigen Fassung dieser Bestimmungen verankert⁵³. Mit dem Vereinfachungsgesetz ist lediglich eine dringend notwendige Verfeinerung der zur Anwendung des Grundsatzes der Einheit der Steuerperiode erforderlichen Regeln erfolgt.

4.1.2 Verankerung in besonderen Ausnahmegesetzungen

Die Steuerpflicht aufgrund persönlicher wie wirtschaftlicher Zugehörigkeit der natürlichen Personen wird in den Art. 3 und 4 StHG geregelt. Danach richtet sich die Steuerpflicht nach der Dauer der tatsächlichen Zugehörigkeit. Die Ausnahme von dieser Maxime aufgrund des Grundsatzes der Einheit der Steuerperiode im interkantonalen Verhältnis wird nicht direkt in diesen Bestimmungen geregelt, sondern in Art. 68 StHG, welcher die Überschrift «Wechsel der Steuerpflicht» trägt und nur auf Steuerpflichtige anwendbar ist, welche der Postnumerandobesteuerung unterliegen.

Bei den juristischen Personen wird die Steuerpflicht aufgrund persönlicher wie wirtschaftlicher Zugehörigkeit in den Art. 20 und 21 StHG geregelt. Die Besonderheiten bei interkantonalen Verhältnissen sind in Art. 22 geregelt, welcher ebenfalls die Überschrift «Wechsel der Steuerpflicht» trägt.

4.1.3 Einheit der Bemessungsperiode

Bei der *Postnumerandobesteuerung* gilt der Grundsatz der *Identität von Steuer- und Bemessungsperiode*. Art. 64 Abs. 1 StHG lautet: «Das steuerbare Einkommen

46 Bundesgesetz vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege; SR 173.110.

47 Zur Typologie der staatsrechtlichen Beschwerde s. LOCHER, *IKStR*, 149.

48 Art. 86 Abs. 2 OG.

49 LOCHER, *ASA* 1996/97, 637.

50 Zur Zweiteilung des Rechtsweges und den Stand der Auseinandersetzung über das anwendbare Rechtsmittel s. HÖHN/MÄUSLI, 564 ff.

51 *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBl 2000, 3903 (3905).

52 Vermögensaufstellung bzw. Zwischenbilanz.

53 Art. 22 und 68 StHG; s. zur Begründung auch *Botschaft Steuerharmonisierung*, BBl 1983 III, 88 und 108.

bemisst sich nach den Einkünften in der Steuerperiode.» Für die natürlichen Personen entspricht die Steuerperiode grundsätzlich dem Kalenderjahr⁵⁴. Bei den juristischen Personen gilt nach Art. 31 Abs. 2 und 3 StHG das Geschäftsjahr, welches nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmen muss, als Bemessungs- wie als Steuerperiode.

Der Grundsatz der Einheit der Steuerperiode hat zur Wirkung, dass auch die Bemessungsperiode einheitlich ist und damit keine Aufteilung mehr erfährt. Soweit verschiedene Kantone ein Besteuerungsrecht für die gleiche Steuerperiode geltend machen, hat eine Aufteilung der Faktoren und nicht mehr der Bemessungsperiode zu erfolgen⁵⁵. Es sind somit stets Anteile an den Gesamtfaktoren aufzuteilen, was die Bildung entsprechender Schlüssel bedingt⁵⁶. Die Aufstellung von Zwischenabschlüssen und Vermögensstati fällt so dahin.

4.2 Koordination der Veranlagungen

4.2.1 Ebenen der Koordination

Primär ist mit dem Vereinfachungsgesetz eine Abstimmung der Zuständigkeit der Veranlagung der *direkten Bundessteuer* und der *kantonalen und kommunalen Steuern* angestrebt worden. Dies ist denn auch durch Änderung der Mängel aufweisenden Art. 22 und 68 StHG erfolgt.

Bei den natürlichen Personen erfolgt die *Rückerstattung der Verrechnungssteuer* nicht durch die eidg. Steuerverwaltung, sondern durch die Kantone, welche dies verschiedentlich in Form einer Anrechnung an die zu entrichtenden kantonalen und kommunalen Steuern vornehmen. Da die Anträge für die Rückerstattung mit den Formularen für die Deklaration der Vermögenserträge kombiniert sind und da die Rückerstattung mit einer Überprüfung der Versteuerung der entsprechenden Erträge verbunden sein sollte, ist es angebracht, eine Abstimmung zwischen der Zuständigkeit für die Veranlagung einer bestimmten Steuerperiode und der Behandlung der Rückerstattungsanträge für die entsprechende Fälligkeitsperiode vorzunehmen. Dies ist mit dem Vereinfachungsgesetz erfolgt, indem die Kompetenzordnung in Art. 30 Abs. 1 VStG dahingehend geändert wor-

den ist, dass ab Fälligkeiten nach dem 31. Dezember 2000⁵⁷ der «Antrag auf Rückerstattung bei der Steuerbehörde des Kantons einzureichen ist, in dem [die natürliche Person] am Ende des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig wurde, Wohnsitz hatte». Damit ist eine Abstimmung mit Art. 216 Abs. 1 DBG und Art. 68 Abs. 1 StHG erreicht worden.

4.2.2 Differenzierte Zuordnung der Besteuerungskompetenz

Durch die Bestimmung der Einheit der Steuer- und der Bemessungsperiode ist noch nichts über die Zuordnung der Besteuerungs- und Veranlagungskompetenz zu einem bestimmten Kanton gesagt. Diese erfolgt in Abstimmung mit der Veranlagungskompetenz bei der direkten Bundessteuer. Für die natürlichen und die juristischen Personen werden allerdings unterschiedliche Regelungen getroffen, welche auf unterschiedliche Einschätzungen über potenzielle Verluste an Steuersubstrat wegen steuerplanerischen Massnahmen der Steuerpflichtigen zurückzuführen sind⁵⁸.

Bei den *natürlichen Personen* erfolgt bezüglich persönlicher Zugehörigkeit eine *ausschliessliche Zuordnung* der Besteuerungskompetenz zum Kanton, in welchem sich der Wohnsitz am Ende der einheitlich definierten Steuerperiode befindet (sog. *Zuzugsprinzip*). Dieses Prinzip kennt zwei Ausnahmen. Kapitaleleistungen nach Art. 11 Abs. 3 StHG (Kapitaleleistungen aus Vorsorge) werden in dem Kanton besteuert, in welchem sich der Wohnsitz im Zeitpunkt der Fälligkeit der Leistung befindet⁵⁹. Eine zweite Ausnahme betrifft die der Besteuerung an der Quelle unterworfenen Personen, bei welchen der Grundsatz der Einheit der Steuerperiode nicht gilt⁶⁰ und somit eine Aufteilung der Steuer- und Bemessungsperiode zu erfolgen hat.

Bei den *juristischen Personen* ist bei einer Änderung der persönlichen Zugehörigkeit ein *paralleles Besteuerungsrecht* des Zuzugs- wie des Wegzugskantons vorgesehen⁶¹. Die Aufteilung der Besteuerungskompetenz in quantitativer Hinsicht erfolgt durch eine Aufteilung der Steuerfaktoren unter den Kantonen.

54 Art. 63 Abs. 2 StHG; Verkürzungen der Steuerperiode können sich aufgrund einer unterjährigen steuerlichen Zugehörigkeit ergeben (Zuzug, Tod usw.).

55 In diesem Sinne sind die Vorbehalte in Art. 63 Abs. 3 Satz 3 und Art. 66 Abs. 4 Satz 2 StHG zu verstehen.

56 S. dazu Abschnitt 5.2 hiernach.

57 S. dazu die Übergangsbestimmung von Art. 70b VStG.

58 S. zum Thema interkantonale Freizügigkeit Abschnitt 8.2.1 hiernach.

59 Art. 68 Abs. 2 Satz 2 StHG.

60 Art. 38 Abs. 4 StHG und der Vorbehalt in Art. 68 Abs. 2 Satz 3 StHG.

61 Art. 22 Abs. 1 StHG.

4.2.3 Leaderkanton

Soweit verschiedene Kantone für die gleiche Steuerperiode ein Besteuerungsrecht haben, muss ein Leaderkanton im Sinne von Art. 39 Abs. 2 StHG definiert werden, welcher für die Weiterleitung der Informationen zu Steuererklärung und Veranlagung zuständig ist und grundsätzlich auch die Federführung bei der interkantonalen Steuerauscheidung inne hat. Grundsätzlich gilt der Kanton des Hauptsteuerdomizils als Leaderkanton. Soweit für die gleiche Steuerperiode mehrere Hauptsteuerdomizile bestehen, wie dies namentlich bei einem interkantonalen Sitzwechsel einer juristischen Person eintreten kann, so muss ein (Leader-) Kanton bestimmt werden. Dies erfolgt in Art. 22 Abs. 1 Satz 2 StHG, wonach der Kanton des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung am Ende der Steuerperiode als Leaderkanton gilt. Dieser Kanton ist auch für die Veranlagung der direkten Bundessteuer zuständig⁶². Für die Fälle, wo in der Schweiz kein Hauptsteuerdomizil besteht, kennt das StHG keine besonderen Bestimmungen. In solchen Fällen müsste als Leaderkanton der Veranlagungskanton für die direkte Bundessteuer erklärt werden⁶³.

4.4 Beschränkung auf die Kantone mit Postnumerandobesteuerung

Die Koordination der Veranlagungsverfahren ist auf die Besteuerung der juristischen Personen (Art. 22 StHG) und der natürlichen Personen, welche dem System der Postnumerandobesteuerung unterliegen (Art. 68 StHG), beschränkt.

Für die drei noch verbleibenden Kantone, welche bei den natürlichen Personen noch die *Pränumerandobesteuerung* anwenden, ist der Grundsatz der Einheit der Steuerperiode im interkantonalen Verhältnis nicht anwendbar. Für diese Kantone kommen die *gleichen Regeln* zur Anwendung wie im Falle von Änderungen der Steuerpflicht im *Verhältnis zum Ausland*⁶⁴. Diese Ordnung mag nicht zu befriedigen, ist jedoch nur noch auf wenige Kantone beschränkt und sollte zudem in naher Zukunft aufgegeben werden.

Art. 15 Abs. 3 StHG sah noch vor, dass bei einem Zuzug in einen Kanton mit Pränumerandobesteuerung aus Vereinfachungsgründen der Zuzugskanton – beschränkt auf das Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit – auch auf Einkommensteile, welche im Wegzugskanton zugeflos-

sen sind, abzustellen hat⁶⁵. Dies steht im Widerspruch zur bisherigen Rechtsprechung des Bundesgerichtes. Da ein Umstellen auf ein neues System für eine kurze Übergangsphase nicht sinnvoll ist, hat der Gesetzgeber mit dem Vereinfachungsgesetz Art. 15 Abs. 3 StHG dahingehend geändert, dass wieder eine konsequente Abgrenzung und Umrechnung sämtlicher Einkommenskomponenten zu erfolgen hat⁶⁶.

Besondere Probleme ergeben sich bei einem Wohnsitzwechsel zwischen Kantonen mit unterschiedlichem System der zeitlichen Bemessung. Zu diesem Fragenkomplex enthält das Vereinfachungsgesetz keine besonderen Normen. Der Gesetzgeber hat jedoch in Art. 74 Satz 2 StHG eine Verordnungskompetenz des Bundesrates, solche Fragen zu regeln, bestimmt. Diese Kompetenz entspricht derjenigen von Art. 220 Abs. 1 DBG. Aufgrund der Kompetenzzuordnung im StHG hat der Bundesrat in Art. 1 VO StHG definiert, dass bei einem Wechsel des Wohnsitzes zwischen Kantonen mit unterschiedlichen Systemen der zeitlichen Bemessung die Regeln bei Wohnsitzwechsel im internationalen Verhältnis zur Anwendung gelangen. Um die kantonale Zuständigkeit für die direkte Bundessteuer bei solchen systemübergreifenden Tatbeständen zu regeln, hat der Bundesrat einige Bestimmungen der VO ZBNP abgeändert bzw. neu eingeführt⁶⁷.

4.5 Keine Koordination des Steuerbezuges

Obschon im Vorfeld der Verankerung des Grundsatzes der Einheit der Steuerperiode im StHG von «erhebliche[n] administrative[n] Vereinfachungen für Steuerveranlagung und Steuerbezug»⁶⁸ die Rede war, ist den Fragen rund um den Bezug der kantonalen und kommunalen Steuern in den Fällen eines Wechsels der Steuerpflicht im Sinne von Art. 22 oder Art. 68 StHG keine Beachtung geschenkt worden. Dies ist auch nicht durch das Vereinfachungsgesetz nachgeholt worden.

Besondere Fragen des Steuerbezuges entstehen, wenn (1) ein Kanton die Steuern in der Steuerperiode selbst (provisorisch) bezieht (Pränumerandobezug) und (2) nach erfolgtem Bezug Änderungen in der interkantonalen Zuordnung eintreten. In solchen Fällen muss die Erstattung oder Teilerstattung der bereits bezahlten Steuerbeträge geregelt werden. Der Bezug im neuen Kanton bereitet meistens keine Probleme, da die Regeln für Zuzüge aus dem Ausland sinngemäss angewendet werden

62 Art. 105 Abs. 3 DBG.

63 S. auch Art. 217 und Art. 106 Abs. 1 Lemma 2 DBG und Art. 3 VO StHG.

64 *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBI 2000, 3906 und 3908.

65 S. dazu auch HÖHN/MÄUSLI, 44 f.

66 *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBI 2000 3906.

67 Art. 11 lit. a, Art. 11a (neu) und Art. 13a (neu) VO ZBNP.

68 *Botschaft Steuerharmonisierung*, BBI 1983 III, 88.

können. Zieht eine natürliche Person z.B. im August vom Kanton «AA» in den Kanton «BB», so ist sie für die gesamte Steuerperiode (Kalenderjahr) im Kanton «BB» steuerpflichtig. Der Kanton «AA» hat den Steuerpflichtigen rückwirkend auf den 31. Dezember des Vorjahres aus der Steuerpflicht zu entlassen und ihm die bereits für die laufende Steuerperiode provisorisch bezahlten Steuern zurückzuerstatten. Eine direkte Überweisung an den Zuzugskanton «BB», zwecks Anrechnung an die dort zu entrichtenden Steuern, ist nicht vorgesehen und kann ohne Einwilligung des Steuerpflichtigen auch nicht vorgenommen werden. Wenn im dargelegten Fall der Steuerpflichtige im Kanton «AA» noch eine Liegenschaft besässe und nicht veräusserte, würde aufgrund der Änderung des Wohnsitzes die Steuerpflicht im Kanton «AA» nicht wegfallen, jedoch ändern. In einem solchen Fall würden die provisorisch bezogenen Steuerbeträge mehr oder weniger wesentlich über dem mutmasslichen Steuerbetrag für die Steuerperiode aufgrund der geänderten Situation liegen. Soweit der Steuerpflichtige im Zuzugskanton «BB» provisorisch Steuern zu entrichten hat – was die Regel sein wird –, sollte der Kanton «AA» eine Teilerstattung der provisorisch bezahlten Steuern gewähren, und dies möglichst zeitgleich oder zumindest vor der Einforderung von Steuerbeträgen durch den Zuzugskanton «BB». Diese Problematik ist in denjenigen Kantonen besonders aktuell, wo der Pränumerandobezug aufgrund von Akontozahlungen erfolgt, welche aufgrund eigenständiger Verfügungen erhoben werden. Die Kantone sind gefordert, angemessene Lösungen zu erarbeiten, um die Liquidität der Steuerpflichtigen nicht unnötig zu belasten.

(Fortsetzung folgt in der nächsten Ausgabe)