

Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis (2. 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 der letzten Ausgabe:***

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

* Partner, Hess Streuli & Partner Rechtsanwälte, Zürich; Fachbereichsleiter und Dozent für Unternehmenssteuerrecht an der Schweizerischen Akademie für Steuerlehre, Zürich

** FSr 2001, 137 ff.

*** Materialien berücksichtigt bis 30. Juni 2001

5 Änderungen der Steuerpflicht bei juristischen Personen

5.1 Massgebende Bestimmungen

Mit dem Vereinfachungsgesetz ist Art. 22 StHG, welcher die Überschrift «Wechsel der Steuerpflicht» trägt, grundlegend geändert worden. Die neue Bestimmung gliedert sich wie folgt:

- In Absatz 1 wird die Verlegung des Sitzes oder des Ortes der tatsächlichen Verwaltung⁶⁹, und damit des Domizils der unbeschränkten Steuerpflicht (aufgrund persönlicher Zugehörigkeit), von einem Kanton in einen anderen während der Steuerperiode behandelt. Dabei gilt, dass die Steuerpflicht in beiden Kantonen für die ganze Steuerperiode gegeben ist. Veranlagungsbehörde ist die Steuerverwaltung des Kantons des Sitzes oder des Ortes der tatsächlichen Verwaltung am Ende der Steuerperiode. Nach dem bisherigen Wortlaut war die Situation zu Beginn der Steuerperiode massgebend.
- In Absatz 2 werden die Änderungen bei Domizilen der beschränkten Steuerpflicht (aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit) behandelt. Darin wird der Grundsatz des Bestehens einer Steuerpflicht für die ganze Periode definiert.
- In Absatz 3 wird bestimmt, dass die Steuerauscheidung zwischen den Kantonen in sinngemässer Anwendung des Bundesrechtes zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung erfolgt.

Weitere Regelungen zu den juristischen Personen enthält die VO StHG, namentlich Art. 1 und Art. 3 lit. b.

5.2 Steuerauscheidung

Anders als bei den natürlichen Personen sieht Art. 22 StHG vor, dass, sowohl bei einer Änderung der Steuerpflicht aufgrund persönlicher als auch bei einer solchen aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit, ein Besteuerungsrecht sämtlicher tangierter Kantone gegeben ist. Einem Kanton wird demnach nie ein exklusives Besteuerungsrecht zugeordnet, wodurch bei den juristischen Personen – bei Anknüpfung in mehreren Kantonen – *stets eine Steuerauscheidung* vorzunehmen ist. In Art. 22 StHG in der bisherigen Fassung war noch vorgesehen, dass im Falle einer Sitzverlegung – wie bei einer Verlegung des Wohnortes – eine einheitliche Zuordnung

des Besteuerungsrechtes an einen einzigen Kanton erfolgt. Die Kehrtwende des Gesetzgebers ist in der von verschiedenen Kantonen geäusserten *Befürchtung von Verlusten an Steuersubstrat* zu sehen⁷⁰. Durch ein alleiniges Besteuerungsrecht des Zuzugskantons wären Wegzüge kurz vor dem Ende einer Steuerperiode in einen Kanton mit tiefer Steuerbelastung besonders lohnend, was die Bereitschaft zur Abwanderung wesentlich erhöht. Diese Betrachtungsweise mag für sehr mobile Unternehmen zutreffen, wobei diese nicht selten in den Genuss besonderer Steuerstati gelangen. Bei der grossen Mehrheit der Unternehmen kann der Geschäftssitz nicht ohne weiteres geändert werden, bzw. ein solcher Entscheid ist mit nicht unwesentlichen Kosten und Personalproblemen verbunden. Eine nur formelle Sitzverlegung mit Beibehaltung des bisherigen Standortes als Führungszentrum kann nicht zu Steuereinsparungen führen, da ein solcher Sitz steuerlich nicht anerkannt würde und demnach alles beim Alten bleiben würde.

Die Befürchtungen der Kantone bezüglich Verlust an Steuersubstrat sind auch im Zusammenhang mit den bestehenden wesentlichen Belastungsunterschieden bei den Kapitalgesellschaften zu sehen. Bezogen auf die Kantonshauptorte betrug die Gesamtsteuerbelastung (nach Steuern) in den Kantonen im Jahr 2000 zwischen 17,0% und 31,9%⁷¹. Aufgrund verschiedener auf das Jahr 2001 hin erfolgter Steuergesetzesrevisionen ist davon auszugehen, dass sich die Belastungsschere noch weiter geöffnet hat.

Die in Art. 22 Abs. 4 StHG aufgenommene, bloss «*sinn-gemässe*» Anwendung der bisher vom Bundesgericht aufgestellten Ausscheidungsregeln bedeutet nichts anderes, als dass der Gesetzgeber bewusst von einem punktuellen Eingriff in diese Regeln ausgegangen ist. Die bisher gültigen Regeln sind allerdings nur insoweit anzupassen, als dies aufgrund der neu eingeführten Prinzipien erforderlich ist. Die Mechanik der Ermittlung der Quoten aufgrund der Buchhaltungen oder von Hilfsfaktoren ist von den Änderungen nicht betroffen.

Durch die Einheit der Steuerperiode und den Grundsatz, wonach das Kapital am Ende der Steuerperiode zu bemessen ist⁷², besteht *nur noch ein einziger Zeitpunkt für die Ermittlung des steuerbaren Kapitals*, und dieser Stichtag fällt nicht unbedingt mit dem Zeitpunkt einer Änderung bei den Steuerdomizilen zusammen. Auch

69 Dieser Begriff ist im Sinne des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechtes zu verstehen. Nachfolgend wird bei einer Sitzverlegung auch die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung verstanden.

70 Botschaft Vereinfachungsgesetz, BBl 2000, 3904.

71 Steuerbelastung in der Schweiz 2000, hrsg. von der eidg. Steuerverwaltung (Internet), ordentlich besteuertes Unternehmen mit einem Kapital und Reserven von Fr. 2 Mio., ohne Beteiligungen, Kantonshauptorte bei einer Rendite von 50 %.

72 Art. 31 Abs. 4 StHG.

beim Gewinn besteht *nur noch eine Grösse*, und zwar der Gewinn für die ganze Steuerperiode. Damit sind das Unternehmen – die juristische Person – und seine Faktoren grundsätzlich als Einheit zu betrachten (Prinzip der Einheit der Bemessungsgrundlage). Dies führt dazu, dass ein Kanton nur eine Quote der Gesamtfaktoren besteuern kann und dass die Summe der von sämtlichen Kantonen erfassten Faktoren den Betrag der Gesamtfaktoren nicht übersteigen darf. Kleinere Abweichungen aufgrund unterschiedlicher kantonaler Bestimmungen zur Ermittlung der Faktoren (Abschreibungsmethoden usw.) bleiben allerdings vorbehalten.

Die einem Kanton zugewiesenen (Teil-) Faktoren werden für die gesamte Steuerperiode besteuert. Damit erfolgt – eine dem Kalenderjahr entsprechende oder sonstige 12 Monate umfassende Steuerperiode vorausgesetzt – *keine Pro-rata-temporis-Besteuerung* des Kapitals mehr. Eine Pro-rata-temporis-Besteuerung des Gewinns entfällt bei der Postnumerandobesteuerung ohnehin⁷³.

Ziel von Art. 22 Abs. 3 StHG ist es laut Botschaft, dass «die *Ausscheidungsmethode vereinheitlicht* werden [soll], und zwar unabhängig von der Art des Wechsels des Steuerdomizils»⁷⁴. Als Regel soll eine *Pro-rata-temporis-Aufteilung der Steuerfaktoren* (Gewinn wie Kapital) sowohl bei Änderung der persönlichen wie der wirtschaftlichen Zugehörigkeit erfolgen⁷⁵. Diese Pro-rata-temporis-Aufteilung der Faktoren nach der tatsächlichen Zugehörigkeit (Pro-rata-Faktorenaufteilung) ist nicht mit einer Pro-rata-temporis-Besteuerung zu verwechseln, wie sie bei über- und unterjähriger Steuerpflicht bei der Kapitalsteuer zu erfolgen hat⁷⁶.

Die Pro-rata-Faktorenaufteilung muss *anderen Aufteilungsmethoden weichen* bzw. Korrekturen unterzogen werden, soweit solche als sinnvoller anzusehen sind⁷⁷. Eine differenzierte Betrachtungsweise ist bei Gewinnen (und Verlusten) im Zusammenhang mit *Grundstücken* anzuwenden. Soweit aufgrund der bundesgerichtlichen Zuteilungsregeln eine objektmässige Zuordnung dieser Gewinn- oder Verlustkomponenten erfolgen muss⁷⁸, ist dies vorab zu berücksichtigen. Weitere Besonderheiten ergeben sich, wenn eine tatsächliche Zugehörigkeit zeitgleich zu mehreren Kantonen besteht (z.B. Verlegen des Sitzes und Beibehalten einer Betriebsstätte am alten Standort). In solchen Fällen kommt der Pro-rata-Faktorenaufteilung

nur eine subsidiäre Bedeutung neben den bewährten Zuteilungsschlüsseln zu⁷⁹. Weiter führen auch allfällige strukturelle Änderungen der Tätigkeit des Unternehmens als Folge von «Umstrukturierungen»⁸⁰ zu einer Relativierung der Pro-rata-Faktorenaufteilung, nicht aber lediglich ordentliche Schwankungen des Ergebnisses.

5.3 Sitzverlegung in der Schweiz

Bei einer Verlegung des Sitzes von einem Kanton in einen anderen besteht in beiden Kantonen für die ganze Steuerperiode eine (unbeschränkte) Steuerpflicht. Kapital wie Gewinn werden *grundsätzlich nach der Pro-rata-Faktorenaufteilung zugeordnet*. Als Leaderkanton gilt der Sitzkanton am Ende der Steuerperiode.

Beispiel Sitzverlegung (ohne Betriebsstätte)

Die Trentin AG zieht am 1. April 2001 vom Kanton Zürich in den Kanton Aargau. Der Gewinn des Geschäftsjahres 2001 beträgt Fr. 400 000.– und das Kapital am 31. Dezember 2001 Fr. 2 Mio.

Dem Kanton Zürich werden 25 % ($\frac{1}{2}$) sowohl des Kapitals wie auch des Gewinnes zugewiesen. Das steuerbare Kapital beträgt so Fr. 500 000.– und der steuerbare Gewinn Fr. 100 000.–. Für die Berechnung des Steuersatzes ist die Ertragsintensität auf den Gesamtfaktoren massgebend. Dem Kanton Aargau steht eine Quote von 75 % ($\frac{3}{4}$) zu, d.h. Fr. 1,5 Mio. Kapital und Fr. 300 000.– Gewinn.

Bestehen noch *weitere Steuerdomizile*, so muss auch im Fall einer Verlegung des Sitzes eine Aufteilung der Faktoren mit dem Nebensteuerdomizil erfolgen. Ein allfälliger Vorausanteil ist zwischen den Kantonen, welche die unbeschränkte Steuerpflicht beanspruchen, aufzuteilen.

Beispiel Sitzverlegung (mit Betriebsstätte)

Die Baumann AG ist ein Handelsunternehmen und zieht am 1. April 2001 vom Kanton Zürich in den Kanton Aargau. Im Kanton St.Gallen unterhält sie während des ganzen Jahres eine Betriebsstätte, auf welche 20% des Umsatzes (Aufteilungsschlüssel) entfallen. Am 31. Dezember 2001 befinden sich dort 20% der Aktiven. Der Vorausanteil ist in den Vorjahren mit 20% eingesetzt worden. Der Gewinn des Geschäftsjahres 2001 beträgt Fr. 400 000.– und das Kapital am 31. Dezember 2001 Fr. 2 Mio.

Den Sitzkantonen (Zürich und Aargau) kommt der Vorausanteil von Fr. 80 000.– (20% von Fr. 400 000.–) sowie Fr. 256 000.– (80% von Fr. 320 000.–) zu. Von diesen Fr. 336 000.– Gewinn stehen 25% ($\frac{1}{2}$) dem Kanton Zürich und 75% ($\frac{3}{4}$) dem Kanton Aargau zu. Die übrigen Fr. 64 000.– werden vom Kanton St.Gallen besteuert. Beim Kapital stehen Fr. 400 000.– (20% von Fr. 2 Mio.) dem Kanton St.Gallen, Fr. 400 000.– (25% von Fr. 1,6 Mio.)

73 Eine allfällige Umrechnung für die Berechnung der Ertragsintensität bleibt auch bei diesem Bemessungssystem vorbehalten.

74 *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBl 2000, 3904.

75 *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBl 2000, 3909.

76 Duss, Art. 31 StHG N. 13 m.w.H.

77 *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBl 2000, 3909.

78 Dazu s. HÖHN/MÄUSLI, 495 ff.; LOCHER, IKStR, insb. 127 f. und 132 ff.

79 S. dazu die in den nachfolgenden Abschnitten dargelegten Beispiele.

80 *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBl 2000, 3909.

dem Kanton Zürich und Fr. 1,2 Mio. (75 % von Fr. 1,6 Mio.) dem Kanton Aargau zu⁸¹.

5.4 Änderungen bei den Nebensteuerdomizilen

In Art. 22 Abs. 3 StHG wird nur die Anwendung des Grundsatzes der Einheit der Steuerperiode auch bei Steuerdomizilen aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit bestimmt. Ausscheidungsregeln werden keine definiert.

Wird eine *Betriebsstätte* während einer Steuerperiode neu *eröffnet*, so besteht zwar die Steuerpflicht während der ganzen Steuerperiode, eine Besteuerung des Kapitals am Ende der Steuerperiode für ein ganzes Jahr wäre allerdings unzutreffend, zumal dies eine offensichtliche Bevorteilung des entsprechenden Kantons bedeuten würde. Dies kann durch Anwendung des Grundsatzes der *Pro-rata-Faktorenaufteilung* behoben werden.

Beispiel Eröffnung einer Betriebsstätte

Die Lüdlin AG mit Sitz im Kanton St. Gallen eröffnet am 1. Juli 2001 im Kanton Appenzell eine Betriebsstätte. Aufgrund verschiedener Faktoren wird auf die Zuweisung eines Vorausanteiles verzichtet (Vereinfachung des Beispiels). In der appenzellischen Betriebsstätte werden 10 % des Gesamtumsatzes erzielt. Das im Kanton Appenzell eingesetzte Kapital per 31. Dezember 2001 beträgt 20 % des Gesamtkapitals per Stichtag. Der Gewinn des Geschäftsjahres 2001 beträgt Fr. 400 000.– und das Kapital am 31. Dezember 2001 Fr. 2 Mio.

Dem Kanton St. Gallen werden Fr. 360 000.– (90 %) und dem Kanton Appenzell Fr. 40 000.– des Gesamtgewinnes zugeordnet. Beim Kapital hat eine Pro-rata-Faktorenaufteilung zu erfolgen. Der Kapitalanteil von 20 % oder Fr. 400 000.– muss um 50 % ($\frac{1}{2}$) gekürzt werden. Dem Kanton Appenzell stehen so nur Fr. 200 000.– als Kapital zur Besteuerung zu. Der Restbetrag kann vom Kanton St. Gallen besteuert werden⁸².

Wird eine *Betriebsstätte* während einer Steuerperiode *geschlossen*, so besteht zwar die Steuerpflicht während der ganzen Steuerperiode, ein Kapital am Ende der Steuerperiode besteht in diesem Kanton allerdings nicht. Da das Ausbleiben einer Besteuerung für diesen Kanton stossend wäre, muss diesem dennoch eine Quote am Kapital zugewiesen werden können. Ausgehend von der Einheit der Steuerperiode kann kein Kapital per Datum der Schliessung berechnet werden. Als Ausweg bleibt

ein Abstellen auf die Verhältnisse in der Vorperiode, soweit diese mit den Verhältnissen in der Steuerperiode vergleichbar sind⁸³. Die Beteiligung am Gewinn ist dagegen unproblematisch, zumal sich der entsprechende Schlüssel nicht auf einen Stichtag bezieht.

Beispiel Schliessung einer Betriebsstätte

Die Martinez AG mit Sitz im Kanton Zürich schliesst am 1. Juli 2001 ihre Betriebsstätte im Kanton Aargau. Auf die Zuweisung eines Vorausanteiles wurde bislang verzichtet. In der aargauischen Betriebsstätte werden noch 10 % des Gesamtumsatzes erzielt. Im Vorjahr entfielen auf die Betriebsstätte 20 % des Gesamtkapitals. Der Gewinn des Geschäftsjahres 2001 beträgt Fr. 400 000.– und das Kapital am 31. Dezember 2001 Fr. 2 Mio.

Dem Kanton Aargau werden Fr. 40 000.– (10 %) und dem Kanton Zürich Fr. 360 000.– (90 %) des Gesamtgewinnes zugeordnet. Beim Kapital hat eine Pro-rata-Faktorenaufteilung zu erfolgen. Der Kapitalanteil von 20 % oder Fr. 400 000.– muss um 50 % ($\frac{1}{2}$) gekürzt werden. Der Kanton Aargau kann somit Fr. 200 000.– als Kapital besteuern. Der Restbetrag von Fr. 1,8 Mio. steht dem Kanton Zürich zu⁸⁴.

Aufgrund der besprochenen Regeln lassen sich verschiedene weitere Kombinationen wie auch die Verlagerung von Betriebsstätten, Umstrukturierungen usw. berechnen. Gleiches gilt für Kapitalanlageliegenschaften, wobei es die entsprechenden Besonderheiten gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu berücksichtigen gilt.

6 Änderungen der Steuerpflicht bei natürlichen Personen

6.1 Massgebende Bestimmungen

Kern der Regelung bei den natürlichen Personen ist *Art. 68 StHG*, welcher die Überschrift «Wechsel der Steuerpflicht» trägt und mit dem Vereinfachungsgesetz grundlegend geändert worden ist. In Abs. 1 dieser Bestimmung wird der Wechsel der persönlichen Zugehörigkeit zwischen Kantonen, welche die Postnumerandobesteuerung anwenden, geregelt. Darin wird das Zuzugsprinzip mit ausschliesslicher Zuordnung der Besteuerungskompetenz definiert. Abs. 2 der Bestimmung regelt die Fälle wirtschaftlicher Zugehörigkeit, wo der Steuerpflichtige in einem Kanton mit Postnumerando-

81 Genau betrachtet, müsste eine weitere Verfeinerung durch die Allokation von Schulden und Schuldzinsen (nach Lage der Aktiven) auf die einzelnen Domizile erfolgen, welche im Beispiel – zur Vereinfachung – weggelassen wurde.

82 Würde noch eine weitere Betriebsstätte bestehen, so müsste der Kürzungsbetrag von Fr. 200 000.– auf den Sitz- und den anderen Betriebsstättekantone im Verhältnis der entsprechenden Quoten aufgeteilt werden.

83 Korrekturen sind dann angebracht, wenn strukturelle Änderungen in der Aufteilung der Geschäftstätigkeit an den verschiedenen Standorten zwischenzeitlich erfolgt sind (Personalabbau, Verlagerung von Produktionskapazitäten, Zusammenschluss mit anderen Unternehmen usw.).

84 Würde noch eine weitere Betriebsstätte bestehen, so müsste der dem Kanton Aargau zugewiesene Betrag von Fr. 200 000.– vom durch den Sitz- und den anderen Betriebsstättekantone zu besteuern den Betrag in Abzug gebracht werden. Die Kürzung hätte im Verhältnis der entsprechenden Quoten zu erfolgen.

besteuerung Wohnsitz oder ein Nebensteuerdomizil hat. Darin werden die Grundsätze der Einheit der Steuerperiode und der sinngemässen Anwendung der Grundsätze des Bundesrechtes über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung verankert.

Weitere geänderte oder neu aufgenommene Bestimmungen finden sich in einer ganzen Reihe von Erlassen, so in der VO ZBNP, in der VO StHG, im StHG und im VStG.

6.2 Wohnsitzverlegung in der Schweiz

6.2.1 Zwischen Kantonen mit Postnumerandobesteuerung

6.2.1.1 Grundsatz

Art. 68 Abs. 1 StHG bestimmt den Grundsatz der Einheit der Steuerperiode (und damit auch der Bemessungsperiode) und sieht vor, dass nur im Kanton, in welchem der Steuerpflichtige am Ende der Steuerperiode seinen Wohnsitz hat, er auch für die ganze Steuerperiode aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig ist (Zuzugsprinzip mit exklusiver Zuordnung).

Beispiel Wohnsitzwechsel (ohne Begründung eines Nebensteuerdomizils)

Herr Adrian Sutter zieht am 1. April 2001 vom Kanton Zürich in den Kanton Thurgau. Sein Salär beträgt für das ganze Jahr Fr. 90 000.– netto. Die übrigen Einkünfte betragen netto Fr. 20 000.–. Das Vermögen (netto) per 31. Dezember 2001 beträgt Fr. 300 000.–.

Im Kanton Zürich tritt Herr Sutter per 31. Dezember 2000 aus der Steuerpflicht aus. Das gesamte Einkommen des Jahres 2001 (Steuerperiode 2001) wird dem Kanton Thurgau zur Besteuerung zugewiesen. Dieser Kanton kann auch die Vermögenssteuer für die ganze Steuerperiode erheben. Aufgrund von Art. 217 Abs. 1 DBG ist der Kanton Thurgau auch für die Veranlagung der direkten Bundessteuer der Steuerperiode 2001 zuständig. Für Fälligkeiten des Jahres 2001 hat Herr Sutter den Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach Art. 30 Abs. 1 i.V.m. Art. 70b VStG im Kanton Thurgau einzureichen. Dies bereitet ihm keine besonderen Probleme, da er in diesem Kanton auch ein Wertschriften- und Guthabenverzeichnis für das Jahr 2001 einzureichen hat.

Soweit im Wegzugskanton während der Steuerperiode des Wegzugs ein Geschäft betrieben oder ein Grundstück gehalten worden ist, fällt die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit zwar weg, diejenige aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit besteht nach Art. 68 Abs. 2 StHG dennoch. Diese beschränkte Steuerpflicht besteht während der ganzen Steuerpe-

riode, unabhängig von einer Auflösung des Geschäftes oder eines Verkaufes der Liegenschaft. Dabei kommen die Regeln, welche für die Begründung, Änderung und Auflösung von Nebensteuerdomizilen vorgesehen sind, zur Anwendung⁸⁵.

6.2.1.2 Kapitalleistungen aus Vorsorge

Entgegen dem Grundsatz der Einheit der Steuerperiode werden Kapitalleistungen aus Vorsorge im Sinne von Art. 11 Abs. 3 StHG dem Kanton zur Besteuerung zugewiesen, in welchem der Steuerpflichtige zum *Zeitpunkt der Fälligkeit* seinen Wohnsitz hat. Diese Ausnahmeregelung führt faktisch eine auf einzelne Einkommensbestandteile beschränkte Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit ein. Sie ist in der Befürchtung einzelner Kantone um Verlust an Steuersubstrat zu sehen. Dieser Systemfehler ist zu bedauern.

Im bundesrätlichen Entwurf war noch der «Zeitpunkt der Ausschüttung»⁸⁶ als massgebend angesehen worden. Die Änderung ist auf Antrag der nationalrätlichen Kommission erfolgt⁸⁷ und ist zu begrüssen, da damit ein allgemein anerkannter Zeitpunkt für die Auslösung der Steuerpflicht bestimmt worden ist, welcher nicht nach Belieben gesteuert werden kann.

Die gesonderte Besteuerung kann dazu führen, dass bei Kapitalleistungen, welche in der gleichen Steuerperiode, aber im Zeitpunkt des Wohnortes in unterschiedlichen Kantonen fällig werden, ein Zusammenrechnen der Leistungen ausbleibt und somit ein u.U. nicht unwesentlicher Progressionsvorteil erreicht werden kann. Eine Berücksichtigung der im Wegzugskanton besteuerten Leistungen durch den Zuzugskanton zwecks Berechnung der Progression ist nicht statthaft, zumal dies dem Konzept von Art. 68 Abs. 1 Satz 2 StHG widersprechen würde. Dieser Aspekt ist im Gesetz schlicht untergegangen.

Soweit die Besteuerung von in der gleichen Steuerperiode fällig werdenden Kapitalleistungen durch verschiedene Kantone erfolgt, ist die gemeinsame Erhebung der direkten Bundessteuer auf diesen Leistungen gefährdet. Dieser Umstand ist im Gesetz ebenfalls nicht berücksichtigt worden. In der Praxis soll – entgegen den gesetzlichen Vorgaben⁸⁸ – eine Bewertung durch den Wohnsitz im Zeitpunkt der Fälligkeit der Leistung auch für die direkte Bundessteuer erfolgen⁸⁹.

85 S. dazu Abschnitt 6.3 hiernach.

86 Anhang zur *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBl 2000, 3917.

87 AB 2000 N, 1115.

88 Art. 217 DBG.

89 S. dazu KS Nr. 5, Ziff. 7.

6.2.1.3 Systemwechsel / Bemessungslücke

Aufgrund der neuen Übergangsbestimmung von Art. 78b StHG ist bei einem Wegzug in der ersten Steuerperiode nach dem Systemwechsel (n) noch der Wegzugskanton für die Erhebung der Sondersteuer auf ausserordentlichen Einkünften nach Art. 69 Abs. 2 StHG zuständig. Die eidg. Steuerverwaltung hat im Kreisschreiben Nr. 5 für die Steuerperiode 2001/2002 entsprechende Regelungen vorgesehen.

Die gleiche Übergangsbestimmung stellt sicher, dass der Wegzugskanton dem Steuerpflichtigen die Anrechnung der ausserordentlichen Aufwendungen nach Art. 69 Abs. 4 und 5 StHG zugestehen muss⁹⁰. Dies auch, soweit dieser Kanton für die Möglichkeit der Anrechnung der ausserordentlichen Aufwendungen an die Bemessungsgrundlagen der Steuerperioden n und n+1 nach Art. 69 Abs. 4 lit. b StHG optiert hat. Wie die Anrechnung erfolgen soll, wird offengelassen. Die gleiche Frage der Anrechnung stellt sich bei der direkten Bundessteuer bei Anwendung der Möglichkeit von Art. 218 Abs. 4 lit. b DBG. Dafür wird in Art. 13a VO ZBNP bestimmt, dass bei einem Wechsel ab Beginn des Jahres n+1 «der Wegzugskanton den gesamten Betrag der ausserordentlichen Aufwendungen vom steuerbaren Einkommen in Abzug» bringen muss. Da unklar ist, wie diese Berücksichtigung negativer Elemente erfolgen soll, wird festgelegt, dass «der veranlagende Kanton bestimmt, wie der Abzug vorgenommen wird». Die Lösung des Problems wird so der Praxis überlassen. Sinnvoll wäre gewesen, einen punktuellen Übergang zum Revisionsystem zu bestimmen.

6.2.2 Zwischen Kantonen mit Pränumerandobesteuerung

Bei solchen Wohnsitzverlegungen kommen die Regeln des neu formulierten Art. 15 Abs. 3 StHG zur Anwendung, welcher eine strikte Aufteilung der Steuerperiode und Abgrenzung der Bemessungsgrundlage verlangt.

6.2.3 Zwischen Kantonen mit unterschiedlichem Bemessungssystem

6.2.3.1 Grundsatz

Auch in solchen Fällen gelten nach Art. 1 VO StHG die Regeln wie bei internationalen Verhältnissen, womit eine Aufteilung der Steuerperiode zu erfolgen hat.

6.2.3.2 Heirat im Jahr der Wohnsitzverlegung

Verlegt ein Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz vom Kanton «VV», welcher die Pränumerandobesteuerung anwendet, in den Kanton «GG», welcher die Postnumerandobesteuerung anwendet, und heiratet gleichzeitig eine im Kanton «GG» wohnhafte Person, so stellen sich die Fragen nach der Besteuerung auf kantonaler Ebene und der Zuordnung der Kompetenz zur Veranlagung der direkten Bundessteuer.

Bezüglich der kantonalen Steuer gilt Art. 1 VO StHG. Danach endet die Steuerpflicht im Kanton «VV» im Zeitpunkt des Wegzuges, und sie beginnt tags darauf im Kanton «GG». Der Steuerpflichtige war beim Wegzug ledig und somit alleine steuerpflichtig. Nach dem Zuzug heiraten die Steuerpflichtigen, womit sich die Frage nach dem Zusammenrechnen der Faktoren stellt. Die Regelungen in den Kantonen sind unterschiedlich. Der Kanton Zürich nimmt z.B. eine gemeinsame Besteuerung erst in der der Heirat nachfolgenden Steuerperiode vor⁹¹. Wird das Zusammenrechnen hingegen auf den Beginn der Steuerperiode zurückbezogen, so bedarf es einer differenzierten Regelung, welche nicht auf die Faktoren des Kantons «VV» zurückgreift.

Bei der direkten Bundessteuer gilt – bei Anwendung der Postnumerandobesteuerung – der Grundsatz, dass bei Heirat die gemeinsame Besteuerung auf den Beginn der Steuerperiode der Heirat zurückbezogen wird⁹². Wird hingegen noch die Pränumerandobesteuerung angewendet, so erfolgt das Zusammenrechnen der Faktoren erst auf den Beginn der der Heirat folgenden zweijährigen Steuerperiode. Nach dem neu eingeführten Art. 11a VO ZBNP ist derjenige Kanton zuständig, in welchem das Ehepaar am Ende der Steuerperiode Wohnsitz hat. Das Bemessungssystem richtet sich nach dem Recht des als zuständig deklarierten Kantones. Dadurch führt ein Zuzug in einen Kanton mit Postnumerandobesteuerung zu einer gemeinsamen Besteuerung für die ganze Steuerperiode. Wird hingegen in einen Kanton mit Pränumerandobesteuerung gezogen und geheiratet, so erfolgt vorerst noch eine separate Besteuerung. In jedem Fall soll Art. 11a VO ZBNP gewährleisten, dass die Ehegatten im gleichen Kanton veranlagt werden.

6.2.4 Sonderregelung für Quellensteuerpflichtige

Unabhängig vom System der zeitlichen Bemessung bewirkt die Verlegung des Wohnsitzes einer grundsätzlich

90 Botschaft Vereinfachungsgesetz, BBl 2000, 3913.

91 § 35 der Verordnung vom 1. April 1998 zum Steuergesetz, LS 631.11.

92 Art. 5 Abs. 1 VO ZBNP.

der Besteuerung an der Quelle unterworfenen Person nach Art. 39 Abs. 4 StHG eine *Aufteilung der Steuerperiode* «im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht». Dies gilt auch für Steuerpflichtige, welche der nachträglichen ordentlichen Veranlagung nach Art. 34 Abs. 2 StHG unterliegen. Diese Sonderregelung wird mit dem System der Quellenbesteuerung begründet⁹³.

In Art. 4 VO StHG wird der Grundsatz von Art. 39 Abs. 4 StHG ausgeführt und festgehalten, dass die Regeln wie bei Wegzug ins bzw. Zuzug aus dem Ausland «auf die Besteuerung des *Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit*» anzuwenden sind. Diese *Einschränkung* muss so gedeutet werden, dass für andere Einkommensquellen die unter die Quellensteuer fallenden Personen den anderen Steuerpflichtigen gleichgestellt sind. Dies bedeutet, dass bei solchen Personen bei einem Wechsel zwischen Kantonen mit Postnumerandobesteuerung eine Kombination aus Aufteilung der Steuerperiode (für das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit) und von Einheit der Steuerperiode (für die anderen Einkommensteile) zur Anwendung kommen müsste. Ausgehend vom Grundsatz, dass eine abweichende Behandlung einer Gruppe von Steuerpflichtigen nur insoweit zulässig ist, als diese auch tatsächlich erforderlich ist, erscheint die getroffene Beschränkung als durchaus angebracht.

Art. 5 der QStV ist dahingehend geändert worden, dass bei einem *Wechsel zwischen Quellensteuer und ordentlicher Veranlagung* stets vorzugehen ist, wie wenn der Steuerpflichtige neu in die Steuerpflicht eingetreten bzw. aus der Steuerpflicht ausgetreten wäre. Dabei wird stets der erste Tag des der Änderung folgenden Monats als massgebender Zeitpunkt bestimmt, was die entsprechenden Berechnungen und die Erhebung der Steuer an der Quelle auf den (regelmässig monatlich ausgerichteten) Salären wesentlich vereinfacht.

6.3 Änderungen bei den Nebensteuerdomizilen

Bei einer Änderung eines Nebensteuerdomizils, sei es durch Begründung, Aufhebung oder wesentliche strukturelle Änderung, besteht nach Art. 68 Abs. 2 StHG die (beschränkte) Steuerpflicht für die ganze Steuerperiode. Bei der Vermögenssteuer ist die Bemessungsgrundlage im Verhältnis zur Dauer der tatsächlichen Zugehörigkeit zu kürzen. Damit wird sichergestellt, dass keine Überbesteuerung erfolgt und dass keine Besteuerung pro rata temporis vorgenommen werden muss.

Für die Ausscheidungsregeln kann auf die im Zusammenhang mit den juristischen Personen ausgearbeiteten Grundsätze verwiesen werden⁹⁴. Bei Liegenschaften ist noch zu erwähnen, dass bei der Aufteilung der Aktiven auf die einzelnen Kantone die sog. Repartitionswerte zum Einsatz kommen, was die Berechnung wesentlich kompliziert. Auch bei den natürlichen Personen ergeben sich Probleme bei der Bestimmung des einem Kanton zuzuordnenden Vermögens in den Fällen einer Aufhebung eines Nebensteuerdomizils, zumal das Vermögen nur per Stichtag am Ende der Steuerperiode bestimmt wird. Auch bei den natürlichen Personen muss man sich mittels Rückgriff auf die Vorjahreszahlen behelfen.

Beispiel Wohnsitzwechsel (mit Begründung eines Nebensteuerdomizils)

Herr Peter Schindler zieht am 1. April 2001 vom Kanton Zürich in den Kanton Aargau. In Zürich führte er bis zum Wegzug ein Architekturbüro (Einzelfirma). Der Nettoertrag des Jahres 2001 beträgt Fr. 80 000.–, die übrigen Einkünfte betragen netto Fr. 20 000.–. Das Vermögen (netto) per 31. Dezember 2001 beträgt Fr. 300 000.–. Im Kanton Zürich tritt Herr Schindler per 31. Dezember 2001 aus der Steuerpflicht aus. Per 31. Dezember 2000 wechselt er von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht. Das gesamte übrige Einkommen des Jahres 2001 (Steuerperiode 2001) wird dem Kanton Aargau zur Besteuerung zugewiesen. Das Einkommen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit ist zwischen den beteiligten Kantonen aufzuteilen. Als einfacher Schlüssel kann eine Pro-rata-Faktorenaufteilung vorgenommen werden. Danach kann Zürich 25% ($\frac{3}{4}$) und der Aargau 75% ($\frac{1}{4}$) dieser Elemente besteuern. Beim Vermögen kann eine Aufteilung in privates und in geschäftliches Vermögen vorgenommen werden. Der geschäftliche Teil kann nach der Dauer der tatsächlichen Zugehörigkeit (25%/75%) unter den Kantonen aufgeteilt werden.

7 Steuerklärungsverfahren

Eines der Postulate der Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens betrifft die *Abgabe einer einzigen Steuererklärung für Personen mit Steuerpflicht in mehreren Kantonen*⁹⁵. Diese Forderung ist unabhängig von der Neuregelung der Zuständigkeiten bei Änderung der Steuerpflicht wegen Aufgabe bzw. Begründung von Steuerdomizilen erhoben worden und bedingt eine enge Zusammenarbeit zwischen den Kantonen.

In der Botschaft zum Vereinfachungsgesetz stellt der Bundesrat das Konzept von *Art. 39 Abs. 2 StHG* wieder vor⁹⁶. Diese Bestimmung sieht in ihrem zweiten Satz die Pflicht der Veranlagungsbehörde des Hauptsteuerdomizils vor, wenn diese aufgrund der Steuerklärung feststellt, dass der Steuerpflichtige auch in einem anderen

93 Botschaft Vereinfachungsgesetz, BBl 2000, 3905.

94 S. Abschnitt 5.2 hiavor.

95 Botschaft Vereinfachungsgesetz, BBl 2000, 3903.

96 Botschaft Vereinfachungsgesetz, BBl 2000, 3903.

Kanton steuerpflichtig ist, der Behörde des anderen Kantons Kenntnis der Steuererklärung und der Veranlagung zu geben. Schon bei den Beratungen des StHG ist diese *Bestimmung zur interkantonalen Auskunftspflicht* dahingehend begründet worden, dass so der Steuerpflichtige bei Steuerauscheidungen nur noch eine Steuererklärung an seinem Hauptsteuerdomizil abzugeben hat⁹⁷. Dies ist allerdings derart ausgelegt worden, dass der Kanton des Nebensteuerdomizils die Einreichung einer nach kantonalem Recht angepassten Steuererklärung verlangen kann⁹⁸.

Art. 39 Abs. 2 StHG ist durch das Vereinfachungsgesetz nicht geändert worden. Den Ausführungen in der Botschaft kommt in dieser Hinsicht eher der Charakter eines Hinweises auf bereits vom Parlament zuvor beschlossene Vereinfachungsmassnahmen zu. Angesichts unterschiedlicher Interpretationen dieser Bestimmung haben die Ausführungen in der Botschaft dennoch eine besondere Bedeutung, indem klargestellt wird, dass die Einreichung einer Kopie der *Steuererklärung des Hauptsteuerdomizils ausreichend* ist. Weiter kündigte der Bundesrat an, dass Näheres in einer Vollzugsverordnung geregelt werden soll⁹⁹. Dies ist in Art. 2 VO StHG erfolgt, wo die erwähnten Grundsätze nun unmissverständlich auf Verordnungsstufe verankert sind.

Im Nationalrat hat NR Pelli eine Änderung von Art. 39 Abs. 2 StHG vorgeschlagen, wonach der Kanton des Hauptsteuerdomizils unverzüglich eine Meldung an den Nebensteuerdomizilkanton hätte machen müssen¹⁰⁰. Dieser Antrag gründete auf der Vorstellung, dass der Steuerpflichtige am Nebensteuerdomizil keine Steuererklärung mehr hätte einreichen müssen, was nicht zutreffend ist. Der Antrag ist daraufhin zurückgezogen worden.

Bundesrat wie Parlament wollten die Vereinfachung für den Steuerpflichtigen nicht so weit führen, dass er nur eine Steuererklärung bei einer Steuerbehörde einzureichen hat. Die Vereinfachung beschränkt sich auf den Verzicht des Ausfüllens verschiedener Formulare, welche aufgrund der – gesetzlich vorgeschriebenen¹⁰¹ – Bestrebungen zur Vereinheitlichung der Formulare nicht mehr so unterschiedlich sind. So muss der Steuerpflichtige in jedem Kanton die entsprechenden Verfahrensvorschriften bezüglich Steuerklärungsverfahren einhalten, zumal jeder Kanton ein Veranlagungsverfahren nach eigenem kantonalem Recht durchführt¹⁰². Dies bedeutet

namentlich, dass allfällige Gesuche um Erstreckung der Einreichungsfrist in sämtlichen betroffenen Kantonen beantragt und bewilligt werden müssen. Die Vereinfachungswirkung ist somit eingeschränkt.

Obschon in Art. 2 Abs. 2 VO StHG definiert wird, dass die «Steuerpflicht durch Einreichung einer Kopie der Steuererklärung des Wohnsitz- oder des Sitzkantons erfüllt» werden kann, bedeutet dies nicht, dass nur eine Kopie der Steuererklärung einzureichen ist. Um ein eigenes Veranlagungsverfahren durchführen zu können, muss jeder Kanton über die in Beiblättern und Beilagen zur Steuererklärung enthaltenen Informationen verfügen. Es ist so davon auszugehen, dass auch eine Kopie dieser Unterlagen einzureichen ist. Die Regelung von Art. 2 Abs. 2 VO StHG ändert nichts an Bestand und Umfang der Auskunftspflichten gegenüber sämtlichen tangierten kantonalen Steuerverwaltungen. So können die einzelnen Kantone von sich aus Auflagen machen und Zusatzauskünfte verlangen. Es ist allerdings davon auszugehen, dass aufgrund der neuen Regelung vieles dem Leaderkanton überlassen wird. Nicht auszuschliessen ist auch, dass vereinzelt sogar auf die Durchführung eines Steuerklärungsverfahrens verzichtet wird.

Eine *Einschränkung* des Grundsatzes der Einreichung einer Kopie der Steuererklärung des Hauptsteuerdomizils ist dann geboten, wenn die betroffenen Kantone *unterschiedliche Systeme der zeitlichen Bemessung* anwenden, zumal unterschiedliche Faktoren zu deklarieren sind. In solchen Fällen müssen Formulare nach beiden Systemen ausgefüllt werden. Dies betrifft nur die natürlichen Personen, da bei den juristischen Personen nur noch ein System – die Postnumerandobesteuerung – besteht.

8 Verlustverrechnung

8.1 Verlustverrechnungsperiode

Nach den *bisherigen Bestimmungen* zur Verlustverrechnung bei den natürlichen Personen – Art. 10 Abs. 2 StHG für die zweijährige Pränumerandobesteuerung und Art. 67 StHG für die einjährige Postnumerandobesteuerung – und bei den juristischen Personen – Art. 25 Abs. 2 StHG – *konnten* die Kantone die Verrechnung eines Gewinnes aus einer Steuerperiode mit Verlusten aus *höchstens* drei (zweijährige Pränumerandobesteuerung) bzw.

97 Botschaft Steuerharmonisierung, BBl 1983 III, 130.

98 ZWEIFEL, Art. 39 StHG N. 13.

99 Botschaft Vereinfachungsgesetz, BBl 2000, 3903.

100 Antrag Pelli, AB 2000 N, 1114 f.

101 Art. 71 Abs. 3 StHG.

102 Art. 2 Abs. 1 und 3 VO StHG.

sieben (einjährige Postnumerandobesteuerung) dieser Steuerperiode vorangehenden Steuerperioden zulassen. Die Aufnahme einer solchen «Kann-Vorschrift» ins StHG ist im Bestreben erfolgt, den Kantonen eine gewisse Flexibilität zuzugestehen¹⁰³. Die Kantone hätten dadurch kürzere Verlustverrechnungszeiträume einführen können¹⁰⁴. Dadurch hat man auch eine potenzielle Disharmonisierung, namentlich im Verhältnis zur direkten Bundessteuer, in Kauf genommen.

Ob die Kantone nach dem 1. Januar 2001 tatsächlich frei gewesen wären, die Länge der Verlustverrechnungsperiode nach den eigenen Vorstellungen zu gestalten, wird von verschiedener Seite bezweifelt¹⁰⁵. Mit der Änderung der Art. 10 Abs. 2, 25 Abs. 2 und 67 StHG durch das Vereinfachungsgesetz sind nun *Klarheit* und eine *einheitliche Regelung* geschaffen worden. Der Übergang zu einer für alle Beteiligten verbindlichen Regelung ist auch in den Kantonen unbestritten gewesen.

8.2 Verlustverrechnung im interkantonalen Verhältnis

8.2.1 Aspekte der interkantonalen Freizügigkeit

Die konsequente Realisierung der interkantonalen Freizügigkeit ist ein altes und mit der Steuerharmonisierung eng verbundenes Postulat. So wird der Verzicht auf die Besteuerung der stillen Reserven auf Vermögenswerten, welche im Zuge eines Umzuges von einem Kanton in einen anderen verschoben werden, als unerlässliches Element der in der Verfassung verankerten Steuerharmonisierung wie auch der Rechtsgleichheit gesehen¹⁰⁶. Es ist mittlerweile unbestritten, dass nach dem 1. Januar 2001 die viel kritisierte und von verschiedenen Kantonen vorgesehene *Wegzugsbesteuerung*, d.h. die steuerliche Erfassung der stillen Reserven aufgrund einer steuersystematischen Aufdeckung¹⁰⁷, im interkantonalen Verhältnis nicht mehr zum Tragen kommen kann¹⁰⁸. Damit wird ein wesentliches Hemmnis der interkantonalen Mobilität von Unternehmen endgültig beseitigt.

Die Aufhebung der Wegzugsbesteuerung im interkantonalen Verhältnis ist ein wesentlicher, aber dennoch nur

ein (Teil-)Aspekt der interkantonalen Freizügigkeit, welche dem StHG zugrunde liegt. Eine volle Freizügigkeit bedingt auch die *Anerkennung der Steuerbilanzwerte* des früheren Kantons durch den Zuzugskanton und damit auch der Methoden zu deren Ermittlung, mitunter der Abschreibungsmethoden¹⁰⁹.

Ein weiterer wesentlicher Aspekt für die Realisation der *vollen interkantonalen Freizügigkeit* ist die *Anerkennung von Verlustvorträgen*, welche in einer Steuerperiode entstanden sind, in welcher das Steuersubjekt in einem anderen Kanton Wohnsitz oder Sitz hatte¹¹⁰. Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesgerichtes hat der Zuzugskanton seine Veranlagung nicht auf Elemente vor dem Zuzug abzustellen und muss keine vorher eingetretenen Verluste übernehmen¹¹¹. Diese Rechtsprechung müsste für Steuerperioden nach dem 1. Januar 2001 überdacht werden, zumal das StHG dem Grundsatz der interkantonalen Freizügigkeit verpflichtet ist. Im Unterschied zur Wegzugsbesteuerung finden sich im StHG keine Bestimmungen, welche ausdrücklich oder durch Auslegung eine Anerkennung von Verlustvorträgen im interkantonalen Verhältnis bestimmen. Nach Auffassung der Kommission Steuerharmonisierung sollte eine Anerkennung von Verlustvorträgen im interkantonalen Verhältnis dennoch erfolgen¹¹². Eine solche ist im StHG nun ausdrücklich bestimmt worden.

8.2.2 Gesetzliche Regelung

Die Anerkennung von Verlustvorträgen bei einem interkantonalen Umzug ist in den neuen Art. 10 Abs. 4, 25 Abs. 4 und 67 Abs. 2 StHG eingeführt worden. Darin wird bestimmt, dass die Bestimmungen zur Verlustverrechnung «auch bei Verlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes oder des Geschäftsortes innerhalb der Schweiz» (bzw. «...Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung») gelten. Soweit von einer dem StHG eigenen vollen Freizügigkeit ausgegangen wird, kommt diesen Bestimmungen nur präzisierende Bedeutung zu. Wird hingegen von einer nur teilweisen Freizügigkeit ausgegangen, so ist die ausdrückliche Regelung nötig.

103 *Botschaft Steuerharmonisierung*, BBl 1983 III, 96 f. S. auch CAMENZIND/SUTER, ST 1991, 184.

104 S. auch SCHÄRER, 67 m.w.H.

105 ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, 183; REICH, Art. 10 StHG N. 36 m.w.H.

106 ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, 178.

107 Zum Begriff s. SPORI, ASA 1988/89, 83 ff.

108 *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBl 2000, 3906. S. auch LOCHER, ASA 1996/97, 629; KUHN/BRÜLISAUER, Art. 24 StHG N. 2 und 60 ff.

109 SCHÄRER, 253.

110 So auch SCHÄRER, 253.

111 *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBl 2000, 3906; BGer 25.5.1984, ASA 1987/88, 144.

112 *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBl 2000, 3906 f.

8.2.3 Massgebender Zeitpunkt

Da das Gesetz (rückwirkend) am 1. Januar 2001 in Kraft getreten ist und keine speziellen Übergangsbestimmungen bestehen, kommt eine Anerkennung von Verlustvorträgen grundsätzlich nur bei *Wechseln des Wohnsitzes bzw. Sitzes, welche nach dem 31. Dezember 2000 erfolgt sind*, in Frage. Ist der Zuzug zuvor erfolgt, so ist im Zuzugskanton noch vor dem Jahr 2001 eine unbeschränkte Steuerpflicht begründet worden, und es finden die Normen nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung Anwendung, wonach der Zuzugskanton nicht zur Übernahme von Verlusten verpflichtet ist. Ein Nachholen der Verlustverrechnung ist ausgeschlossen¹¹³.

Soweit der Zuzug einer juristischen Person zwar vor dem 1. Januar 2001 erfolgt ist, das entsprechende Geschäftsjahr – und damit auch die Steuerperiode – erst im Kalenderjahr 2001 endet, fragt sich, ob die Veranlagung nicht doch nach dem neuen Recht vorzunehmen und eine Verrechnung von Verlusten aus den Vorperioden anzuerkennen wäre. Zu dieser Frage nimmt die VO StHG nicht Stellung. M.E. müsste – mit Rücksicht auf die Situation bei den natürlichen Personen – dem Stichtagsprinzip Vorrang gegeben werden, wodurch der Zeitpunkt des Zuzuges und nicht das Ende der Steuerperiode massgebend ist.

Die strikte Anwendung des Stichtagsprinzips hat auch ihre Gegner, welche sich zu Recht eine unternehmensfreundlichere Regelung wünschen und für ein Wieder-aufleben der Verlustverträge plädieren.

8.2.4 Bestimmung des Verlustvortrages

Nach der überwiegenden Rechtsprechung und Praxis werden die Verlustvorträge in der Steuerperiode, in welcher sie entstehen, nicht amtlich bestimmt, indem im Verlustfall nur eine *Nulltaxation* erfolgt¹¹⁴. Dieser Umstand kann bei einem interkantonalen Wegzug im Zuzugskanton zu nicht unwesentlichen Problemen führen, da dieser Kanton nicht auf die für die Bestimmung bzw. Überprüfung der Verlustvorträge notwendige Dokumentation greifen kann¹¹⁵. Obschon die Berücksichtigung eines Verlustvortrages grundsätzlich von Amtes wegen er-

folgen muss¹¹⁶, hat der Steuerpflichtige die Pflicht, die Verlustvorträge unverzüglich geltend zu machen¹¹⁷, was auch bedeutet, dass dieser selbst tätig werden und die Verlustvorträge belegen muss. Erschwerend ist noch, dass bei der Bestimmung der noch verrechenbaren Verluste die Rechtssituation im Zeitpunkt, in welchem diese entstanden sind, massgebend ist. Aus diesem Grunde drängt sich der Übergang von der Nullveranlagung zur Festsetzung des Verlustes in den Veranlagungsverfügungen dringend auf¹¹⁸.

8.3 Exkurs: Ersatzbeschaffung von Grundstücken

Mit der Frage der *interkantonalen Freizügigkeit* verbunden ist auch die Frage nach dem Besteuerungsrecht bei der interkantonalen Ersatzbeschaffung von Grundstücken. Dieses Problem betrifft sowohl die Ersatzbeschaffung eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes wie auch einer selbstbewohnten Wohnliegenschaft oder einer Liegenschaft des betriebsnotwendigen Geschäftsvermögens¹¹⁹.

Dass eine Beschränkung der Ersatzbeschaffung auf das Kantonsgebiet ab dem 1. Januar 2001 nicht mehr statthaft ist, ist unbestritten¹²⁰. Umstritten ist dagegen, ob im Falle einer Veräusserung des ersatzweise beschafften Grundstückes der ursprüngliche Kanton ein *Nachbesteuerungsrecht* hat¹²¹. Ausgehend von der vollen Freizügigkeit muss ein irgendwie geartetes Nachbesteuerungsrecht *abgelehnt* werden. Der Gesetzgeber hat die Chance verpasst, in dieser Hinsicht Klarheit zu schaffen. Dadurch fühlen sich die Verfechter eines irgendwie gearteten Nachbesteuerungsrechts bestärkt.

In der VO StHG wird die Pflicht des Steuerpflichtigen bestimmt, bei einer interkantonalen Ersatzbeschaffung auf Anfrage des Kantons des veräusserten oder des ersatzweise beschafften Objektes Auskunft über den Ablauf der Ersatzbeschaffung zu geben¹²². Für den Entscheid über die Gewährung eines Steueraufschubes bzw. einer Nichtbesteuerung des Gewinnes wegen Ersatzbeschaffung ist der Kanton des veräusserten Objektes zuständig. Um eine Besteuerung des aufgeschobenen Gewinnes sicherzustellen, müssen sich die betroffenen Kantone informie-

113 Ein Nachholen von Verlustverrechnungen ist auch im gleichen Kanton nicht zulässig. S. KUHN/BRÜLSAUER, Art. 25 StHG N. 22 m.w.H.

114 Im Dispositiv der Veranlagungsverfügung ist der Betrag von null und nicht der Verlust aufgeführt. S. auch REICH/ZÜGER, Art. 31 DBG N. 15; SCHÄRER, 66.

115 RIHNER BAUMGARTNER, StR 2001, 188.

116 KUHN/BRÜLSAUER, Art. 25 StHG N. 21 m.w.H.

117 REICH/ZÜGER, Art. 31 DBG N. 14.

118 Bereits aus anderen Gründen auch SCHÄRER, 66 m.H. auf AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 67 DBG N. 4.

119 Art. 12 Abs. 3 lit. d und e StHG sowie Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG.

120 REICH, Art. 8 StHG N. 77.

121 Bejahend ZWAHLEN, Art. 12 StHG N. 73; klar ablehnend LOCHER, ASA 1996/97, 630 f. und SCHERRER/RÖSLI, ST 2001, 263 f.

122 Art. 5 Abs. 1 VO StHG.

ren. Namentlich der Entscheid über die Ersatzbeschaffung muss dem Kanton, in welchem sich das ersatzweise beschaffte Objekt befindet, mitgeteilt werden¹²³. Die Einführung solcher Auskunftspflichten rechtfertigt sich durch das angestrebte Besteuerungsziel. Nicht ausdrücklich geregelt ist die Auskunftspflicht im Falle einer späteren Veräusserung des ersatzweise beschafften Grundstückes. Es fragt sich, ob eine solche Veräusserung unter den Titel der Information über den «gesamten Ablauf der Ersatzbeschaffung» fallen kann. Wäre dies der Fall, so bestünde eine Auskunftspflicht gegenüber dem Kanton, welcher ein Nachbesteuerungsrecht geltend machen kann. Bemerkenswert ist, dass in Art. 5 Abs. 2 VO StHG die Informationspflicht unter Behörden nur für den Kanton, welcher die Ersatzbeschaffung gewährt, bestimmt wird. Für den Kanton, in welchem das ersatzweise beschaffte Grundstück verkauft wird, ist jedoch keine Informationspflicht vorgesehen.

9 Übergangsordnung für besondere kantonale Abzüge

9.1 «Denkpause» bis zur Behandlung des Steuerpaketes 2001

Im bundesrätlichen Gesetzesentwurf war die Einführung von Übergangsbestimmungen ins StHG zur Weiterführung einzelner, besonderer kantonaler Abzüge bei den natürlichen Personen nicht vorgesehen. Solche Abzüge stehen in keinem Zusammenhang mit den vom Vereinfachungsgesetz angestrebten Zielsetzungen. Dementsprechend schweigt sich die Botschaft über die Einführung der Art. 72c und 72d StHG aus.

Parallel zu den Beratungen des Vereinfachungsgesetzes in den Kommissionen ist auch über zwei parlamentarische Initiativen in Steuerfragen diskutiert worden. Die eine, von SR Vreni Spoerry am 22. April 1999 eingereichte und von weiteren 21 Parlamentariern mitunterzeichnete Initiative will den Kantonen die Möglichkeit geben, einen gewissen Beschränkungen unterworfenen *Kinderbetreuungskostenabzug* zu gewähren¹²⁴. Der Ständerat hat dieser Initiative mit der einstimmigen ständerätlichen Kommission für Wirtschaft und Abgaben

(WAK) am 15. März 2000 Folge geleistet¹²⁵. Die andere Initiative ist von NR Hans Rudolf Gysin und 40 Mitunterzeichnern am 18. Dezember 1998 im Nationalrat eingereicht worden¹²⁶. Diese Initiative will den Kantonen die Möglichkeit einräumen, einen Abzug für *Beiträge an gebundene Bausparformen* zuzulassen. Der Initiative ist am 27. September 1999 vom Nationalrat Folge geleistet worden, wobei sie nicht auf eine sehr breite Unterstützung gestossen ist¹²⁷.

Aufgrund des Umstandes, dass nach Ablauf der achtjährigen Anpassungsfrist von Art. 72 StHG die Zulässigkeit von im StHG nicht vorgesehenen Abzügen nicht mehr gegeben oder zumindest rechtlich umstritten ist, bestand für die Behandlung der beiden Initiativen grosse Dringlichkeit. Der Themenbereich der Kinderbetreuungskosten wird auch im Rahmen der im *Steuerpaket 2001*¹²⁸ integrierten «Reform der Ehepaar- und Familienbesteuerung» behandelt. Im gleichen Steuerpaket 2001 ist der «Systemwechsel beim Eigenmietwert» aufgenommen worden, bei welchem auch die Einführung eines Abzuges für das Bausparen zur Wohneigentumsförderung zur Diskussion steht. Die beiden in Frage stehenden Abzüge sind demnach in einem grösseren Zusammenhang zu sehen und sollen mit den entsprechenden Reformen behandelt werden. Eine von der ständerätlichen WAK ins Auge gefasste Vorwegnahme der Regelung der Kinderbetreuungskosten ist in einer Vernehmlassung bei den Kantonen auf Opposition gestossen¹²⁹. Aus diesen Gründen haben die Kommissionen beider Räte beschlossen, die Behandlung dieser beiden Initiativen zu vertagen bzw. in die Beratungen zum Steuerpaket 2001 zu integrieren. Der Termin vom 1. Januar 2001 bedingte dennoch einen Vorentscheid bezüglich der beiden Abzüge. In diesem Sinne hat die nationalrätliche WAK, welche das Vereinfachungsgesetz als erste beraten hat, die Übergangsbestimmungen von Art. 72c und 72d StHG eingeführt¹³⁰. Dies ist auf eine entsprechende Anregung der ständerätlichen WAK erfolgt¹³¹.

Das Parlament hat demnach die Gelegenheit der Verabschiedung des auf den 1. Januar 2001 in Kraft tretenden Vereinfachungsgesetzes dazu genutzt, für die beiden erwähnten Initiativen eine Übergangsregelung einzuführen, wonach die bestehenden Abzüge durch die Kan-

123 Art. 5 Abs. 2 VO StHG.

124 Geschäft Nr. 99.417 «Berücksichtigung der berufsbedingten Kinderbetreuungskosten».

125 AB 2000 S, 110 f.

126 Geschäft 98.455 «Bausparen. Änderung des StHG». Unter dem Titel «Änderung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG). Bausparen» hat der gleiche Initiant bereits am 9. Oktober 1998

eine Initiative eingereicht (Geschäft Nr. 98.441), welche allerdings vom Rat nicht überwiesen wurde.

127 AB 1999 N, 1842 ff., 1847 (61 gegen 39 Stimmen bei 100 Enthaltungen bzw. Abwesenheiten).

128 S. dazu *Botschaft Steuerpaket 2001*.

129 *Botschaft Steuerpaket 2001*, 16.

130 Baader, AB 2000 N, 1113.

131 Wicki, AB 2000 S, 883.

tone vorerst weitergeführt werden können. Damit ist eine Diskussion im Gesamtzusammenhang, ohne unnötige Hektik, ohne Präjudizien zu schaffen¹³² und ohne unnötige Umstellungen in den Kantonen zu erzwingen, getroffen worden. Die beiden Geschäfte sind mit dem Vereinfachungsgesetz auch nicht abgeschrieben worden. Die Übergangsphase ist in zeitlicher wie in sachlicher Hinsicht bei den beiden Abzügen unterschiedlich gestaltet worden. Dabei ist eine Abstimmung mit den Plänen des Bundesrates auszumachen, wie sie in der Botschaft zum Steuerpaket 2001 geäußert worden sind.

Durch diese Übergangsregelungen nimmt der Gesetzgeber bewusst in Kauf, dass für eine mehr oder weniger lange Übergangsphase nicht in Art. 9 StHG vorgesehene und damit unter den Kantonen nicht abgestimmte Abzüge gewährt werden können. Da das DBG für die direkte Bundessteuer solche Abzüge nicht kennt, wirkt sich diese zeitlich beschränkte Disharmonisierung sowohl auf horizontaler wie auf vertikaler Ebene aus.

9.2 Kinderbetreuungskosten

Nach dem in die Übergangsbestimmungen zum StHG neu aufgenommenen Art. 72c StHG dürfen die Kantone «einen Abzug von den steuerbaren Einkünften vorsehen für während der Erwerbstätigkeit der Eltern entstehende Kinderbetreuungskosten». Mit dieser Bestimmung wird Klarheit darüber geschaffen, dass die in den Kantonen zum Teil unter dem Titel der Sozialabzüge geregelten Kinderbetreuungskostenabzüge weiterhin zulässig sind. Die Zulässigkeit der Weiterführung solcher Abzüge nach dem 1. Januar 2001 war umstritten. Die Initiatorin (Spoerry) vertritt in der schriftlichen Begründung zum Initiativtext die Ansicht, dass solche Abzüge nicht mehr zulässig sind, wobei an anderer Stelle von der Beseitigung einer Rechtsunsicherheit durch Annahme der Initiative gesprochen wird¹³³. In der Lehre ist die Meinung zu diesem Thema gespalten¹³⁴.

Mit Art. 72c StHG wird zur grundsätzlichen steuersystematischen Qualifikation des Kinderbetreuungskostenabzuges nicht direkt Stellung genommen. In der Literatur ist umstritten, ob diese Kosten den Gewinnungskosten – wie die Kosten der Fahrt zwischen Wohn- und Ar-

beitsort – zuzuordnen sind oder nicht¹³⁵. Wäre dies der Fall, so wären solche Abzüge von Art. 9 Abs. 1 StHG abgedeckt, und die Einführung von Art. 72c StHG hätte unterlassen werden können. In der schriftlichen Begründung der Initiative Spoerry wird ausdrücklich festgehalten, dass es sich beim Abzug für Kinderbetreuungskosten um einen «organische[n] Abzug»¹³⁶ handelt. Diese Qualifikation wird auch vom Bundesrat geteilt, welcher in der Botschaft zum Steuerpaket 2001 den neu einzuführenden Kinderbetreuungskostenabzug als «allgemeine[n] Abzug»¹³⁷ qualifiziert und auch in den entsprechenden Bestimmungen regeln will.

Die Kantone können die Abzüge nach Art. 72c StHG bis «zur Inkraftsetzung der Reform der Ehepaar- und Familienbesteuerung» gewähren. Die Übergangsordnung ist grundsätzlich zeitlich beschränkt. Soweit die Reform nicht verabschiedet werden sollte, würde die Übergangsordnung zum Dauerzustand. Über das mögliche Inkrafttreten der Reform der Ehepaar- und Familienbesteuerung schweigt sich der Bundesrat in der entsprechenden Botschaft aus. Den Kantonen soll in einem neuen Art. 72e StHG eine Frist von fünf Jahren zur Anpassung ihrer Gesetzgebung an die Reform zugestanden werden. Dies bedeutet, dass mit dem Inkrafttreten des entsprechenden Gesetzes¹³⁸ die Weiterführung von mit dem entsprechenden Gesetz nicht in Einklang stehenden Abzügen nicht mehr zulässig ist. Für Kantone, welche schon heute einen Kinderbetreuungskostenabzug kennen, bedeutet dies, dass sie bei einer Inkompatibilität schon auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der Reform ihre Gesetzgebung ändern müssten. Aus diesem Blickwinkel erscheint die in Art. 72c StHG gewählte Formulierung zur zeitlichen Beschränkung der Übergangsbestimmung als nicht optimal.

Art. 72c StHG enthält keine Voraussetzungen und Einschränkungen des Abzuges. Die Kantone sind – wie bei anderen Abzügen – frei, den Maximalbetrag des Abzuges zu bestimmen. Weiter können sie auch dessen Ausgestaltung als Pauschalabzug oder als Abzug der nachgewiesenen Auslagen bestimmen sowie Einschränkungen beim Alter der Kinder definieren. Von den zwanzig Kantonen, welche derzeit einen Kinderbetreuungskostenabzug kennen, kennt die grosse Mehrheit eine Alterslimite

132 Bezüglich des Kinderbetreuungskostenabzugs ist allerdings eine gewisse Weichenstellung vorgenommen worden, indem den Kantonen die Möglichkeit geboten wird, einen solchen Abzug neu einzuführen.

133 Spoerry, AB 2000 S, 110.

134 Differenziert REICH, Art. 9 StHG N. 18 f. und 71. Gegen eine Abzugsmöglichkeit unter dem bisherigen Recht LOCHER, ASA 1999/2000, 375 ff. insb. 380 f.

135 Ablehnend LOCHER, ASA 1999/2000, 381; befürwortend REICH, Art. 9 StHG N. 18 und WALDBURGER/SCHMID, 49 f.

136 Anhang zum Geschäft, AB 2000 S, 110 f.

137 Botschaft Steuerpaket 2001, 55 und 59.

138 Entwurf zu einem «Bundesgesetz zur Ehepaar- und Familienbesteuerung»; Anhang A der Botschaft Steuerpaket 2001.

von 16 Jahren oder weniger, wobei die meisten bei 15 Jahren liegen¹³⁹. Die Maximalbeträge der Abzüge reichen von Fr. 1000.– bis Fr. 6000.– pro Kind. Diese Abzüge sind primär den Alleinerziehenden und den Doppelverdienerehepaaren mit einem bestimmten Mindestarbeitspensum vorenthalten. In der parlamentarischen Initiative Spoerry ist die Beschränkung auf Kinder, die das 16. Altersjahr noch nicht überschritten haben, verlangt worden. Diese Alterslimite ist auch vom Bundesrat in das Steuerpaket 2001 aufgenommen worden.

Art. 72c StHG ist als Übergangsbestimmung etwas eigenartig. Sie ist als «Kann-Vorschrift» ausgestaltet, wobei die Kantone nicht – wie man bei einer Übergangsbestimmung erwarten würde – lediglich ermächtigt werden, die im kantonalen Recht bestehenden Regelungen für eine Übergangsphase weiterzuführen, sondern sie können «einen Abzug ... vorsehen» und damit auch neu einführen¹⁴⁰. Möglich sollte auch eine Abänderung eines bestehenden Abzuges während der Übergangszeit sein. Das Parlament hat so bewusst den Kantonen eine «grösstmögliche Flexibilität»¹⁴¹ einräumen wollen und hat auch ein Signal für eine Harmonisierung in Richtung Einführung eines Kinderbetreuungskostenabzuges gegeben. Dieses klare Bekenntnis des Parlamentes ist auf den breiten Konsens über die Notwendigkeit eines solchen Abzuges zurückzuführen¹⁴², welcher auch den Bundesrat dazu veranlasst hat, einen solchen Abzug im Steuerpaket 2001 vorzuschlagen. Eine solche Einführung wurde bereits im Bericht der «Expertenkommission zur Überprüfung des schweizerischen Systems der Familienbesteuerung» (auch «Kommission Familienbesteuerung» oder «Expertenkommission Locher» genannt) angeregt¹⁴³.

Obschon in den parlamentarischen Beratungen darauf hingewiesen worden ist, dass die Übergangsbestimmung zum Kinderbetreuungskostenabzug «vor allem den Kanton Zürich»¹⁴⁴ betrifft, kennt die überwiegende Mehrheit der Kantone einen solchen Abzug und ist damit von Art. 72c StHG direkt tangiert.

9.3 Bausparen

Nur der *Kanton Basel-Landschaft* kennt derzeit einen Abzug vom Einkommen für das gebundene Bausparen¹⁴⁵. Dieser Abzug ist auf den 1. Januar 1991 eingeführt worden und beträgt das Doppelte des zulässigen Beitrages an die gebundene Selbstvorsorge (sog. kleiner Abzug). Bis Ende 2000 haben rund 3000 Steuerpflichtige ein Bausparkonto eröffnet und von der entsprechenden Abzugsmöglichkeit Gebrauch gemacht¹⁴⁶. Dass ein solcher Abzug nach Art. 9 Abs. 4 StHG ab dem 1. Januar 2001 – ohne Aufnahme der besonderen Übergangsbestimmung von Art. 72d StHG – nicht mehr zulässig wäre, ist allgemein unbestritten¹⁴⁷. Aus diesem Grund und um auch anderen Kantonen dieses Instrument zu öffnen, ist die oben erwähnte parlamentarische Initiative eingereicht worden.

Im Rahmen der Behandlung der Initiative Gysin¹⁴⁸ hat die nationalrätliche WAK im Jahre 1999 dem Bundesrat den Auftrag erteilt, einen *Gesetzesentwurf für das steuerlich privilegierte Bausparen* auszuarbeiten¹⁴⁹. Die Kommission hat dann diesen Entwurf übernommen und einen erläuternden Bericht ausgearbeitet, welche beide im Januar 2000 vom eidg. Finanzdepartement in die Vernehmlassung gegeben worden sind. Dieser Entwurf sah die Möglichkeit für die Kantone vor, einen Abzug für das gebundene Bausparen vorzusehen, wobei bezüglich Höhe des Abzuges keine Vorgaben an die Kantone vorgesehen waren¹⁵⁰. Der Vorschlag beinhaltete eine Höchstlaufzeit der Bausparpläne von 10 Jahren, ähnlich der Regelung im Kanton Basel-Landschaft¹⁵¹. In der Vernehmlassung ist dieser Entwurf auf eine gewisse *Opposition* von kantonaler Seite wie seitens der eidg. Steuerverwaltung¹⁵² gestossen; zudem befand man, dass dieses Thema im Rahmen der Neuregelung der Eigenmietwertbesteuerung zu behandeln wäre¹⁵³. Der Bundesrat lehnt einen solchen Abzug ab, weil bereits mit der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a) eine steuerliche Förderung der Eigenkapitalbildung für den Erwerb von Wohneigentum

139 S. die Aufstellung «Abzüge für Fremdbetreuungskosten in den Kantonen» (aufgrund von Angaben der eidg. Steuerverwaltung) in: «Neue Zürcher Zeitung» vom 26. Januar 2001, 13.

140 So auch Wicki, AB 2000 S, 883 («Die vorliegende Übergangsbestimmung dürfte im Sinne der Kantone, welche diesen Abzug bereits kennen oder einführen möchten, [sein].»).

141 *Botschaft Steuerpaket 2001*, 16.

142 S. dazu auch *Botschaft Steuerpaket 2001*, 15 f.

143 *Bericht Familienbesteuerung*, 34 und 48 f.

144 Baader, AB 2000 N, 1113.

145 § 29^{bis} des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (Steuer- und Finanzgesetz) des Kantons Basel-Landschaft vom 7. Februar 1974 (SGS 331); Fassung vom

18. Mai 2000, in Kraft seit dem 1. Januar 2001 (zuvor war bereits eine ähnliche Bestimmung in Kraft).

146 GYSIN, 895.

147 S. z.B. REICH, Art. 9 StHG N. 26 und 72.

148 Bzw. der gleichlautenden Initiative von SR Büttiker.

149 S. dazu *Bericht KES*, 89 f.

150 S. dazu die Pressemitteilung des EFD vom 20. Januar 2000.

151 *Botschaft Steuerpaket 2001*, 46.

152 So in GYSIN, 896.

153 In diesem Sinne Baader, AB 2000 N, 1113 und Villiger, AB 2000 S, 884.

erfolgt und allenfalls dieses Instrument auszubauen und kein neues einzuführen wäre¹⁵⁴.

Nach dem Entscheid, die Angelegenheit in das Steuerpaket 2001 zu integrieren, stellte sich für die Kommissionen – wie beim Kinderbetreuungskostenabzug – die Frage nach der Einführung einer Übergangsordnung. In der ständerätlichen WAK ist der Vorschlag aufgekommen, eine allgemeine «Kann-Vorschrift» nach dem Muster des Kinderbetreuungskostenabzuges einzuführen¹⁵⁵. Auf eine entsprechende Antragstellung ist jedoch verzichtet worden. Die Übergangsregelung von Art. 72d StHG erlaubt es demnach, nur den bisherigen Abzug «bei[zu]behalten». Da nur der Kanton Basel-Landschaft einen solchen Abzug kennt und somit auch «beibehalten» kann, wurde bei dieser Bestimmung auch von der «Lex Basel-land»¹⁵⁶ gesprochen.

Beim Abzug für das Bausparen ist die Weiterführung nur «in den vier Jahren nach Ablauf der Frist von Artikel 72 Absatz 1», und damit *bis zum 31. Dezember 2004*, vorgesehen. Nach den in der Botschaft zum Steuerpaket 2001 geäußerten Vorstellungen des Bundesrates soll der Systemwechsel bei der Eigenmietwertbesteuerung erst am 1. Januar 2008 in Kraft treten, soweit das Parlament diesen Erlass vor dem 1. Januar 2003 verabschieden sollte¹⁵⁷. Ein allfälliger Abzug für steuerbegünstigte Bausparbeiträge könnte jedoch nach dem besagten Entwurf vom Bundesrat auch vor diesem Datum in Kraft gesetzt werden. Damit wäre eine zeitliche Abstimmung mit Art. 72d StHG möglich.

10 Weitere Änderungen

10.1 Massgebender Zeitpunkt für die Indexierung bei der direkten Bundessteuer

Der Umstand, dass nach dem 1. Januar 2001 in der überwiegenden Mehrheit der Kantone die direkte Bundessteuer bei den natürlichen Personen nach dem System der Postnumerandobesteuerung erhoben wird, hat den Druck nach einer Korrektur des konzeptionell nicht besonders gelungenen Art. 215 Abs. 2 DBG erhöht. Nach der alten Fassung dieser Bestimmung war für die Anpassung der Tarife und der Frankenbeträge der Abzüge «der Indexstand zu Beginn der Steuerperiode» massgebend. Da jedoch der Tarif (bzw. die zwei Tarife) zu Beginn der

Steuerperiode bereits bekannt sein muss (müssen), behalt man sich in der Vergangenheit mit einem Abstellen auf den Indexstand im Dezember des Vorjahres. Trotz dieses Vorbezuges des Stichtages konnte eine befriedigende Information der Steuerpflichtigen über die gültigen Abzüge und Tarife nicht sichergestellt werden.

Bei der Pränumerandobesteuerung sieht Art. 39 Abs. 2 DBG vor, dass der «Indexstand *ein Jahr vor Beginn der Steuerperiode*» massgebend ist. Dieser zeitliche Vorsprung erlaubt es der Steuerverwaltung, die erforderlichen Anpassungen frühzeitig zu berechnen und mitzuteilen¹⁵⁸. Dieser *Stichtag* ist durch die Änderung von Art. 215 Abs. 2 DBG nun *auch für die Postnumerandobesteuerung übernommen worden*. Diese Änderung ist sachgerecht, wird aber aufgrund der seit Jahren tiefen Inflation keine unmittelbaren Auswirkungen haben.

10.2 Bezugsminimum

Aufgrund der Verbreitung der Postnumerandobesteuerung ergibt sich die Situation, dass am allgemeinen Fälligkeitstermin der direkten Bundessteuer (der 1. März des auf das Steuerjahr folgenden Kalenderjahres)¹⁵⁹, auf welchen hin von den kantonalen Steuerverwaltungen für die direkte Bundessteuer Steuerrechnungen verschickt werden, noch keine rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen und in aller Regel auch noch keine entsprechenden Steuererklärungen vorliegen können. Dies bedeutet, dass der Bezug der direkten Bundessteuer stets provisorisch ist und sich allenfalls auf relativ weit zurückliegende Steuerfaktoren stützen muss. In praktisch jedem Fall wird die Ausstellung einer definitiven Rechnung mit von der provisorischen Rechnung abweichenden Beträgen erforderlich sein. Dadurch wird in sehr vielen Fällen ein Nachbezug oder eine Rückerstattung zu viel bezahlter Steuern erforderlich.

Um den Bezugsaufwand in einem vernünftigen Rahmen zu halten, soll den Kantonen zuerkannt werden, dass sie auf die *Ausstellung von provisorischen Rechnungen mit einem Betrag unter Fr. 300.– verzichten können*. Dieser Betrag liegt weit über dem Bezugsminimum von Art. 36 Abs. 3 DBG von Fr. 25.–. In diesem Sinne ist Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des EFD vom 10. Dezember 1992 über die Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer um einen neuen Satz ergänzt worden. Die Änderung findet erstmals auf die Steuern der Steuerperiode 2001, und

154 Botschaft Steuerpaket 2001, 46.

155 Fünfschilling, AB 2000 S. 884.

156 Fünfschilling, AB 2000 S. 884.

157 Botschaft Steuerpaket 2001, 63.

158 Botschaft Vereinfachungsgesetz, BBl 2000, 3912.

159 Art. 1 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung über die Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer.

damit auf den im Jahre 2002 stattfindenden provisorischen Bezug, Anwendung¹⁶⁰. Angesichts der rückwirkenden Inkraftsetzung der Änderung auf den 1. Januar 2001 ist diese Übergangsbestimmung sinnvoll¹⁶¹. Der provisorische Bezug für die Steuerperiode 2000 hat bereits im Frühjahr 2001 stattgefunden.

10.3 Pauschale Steueranrechnung

Durch den Siegeszug des Systems der Postnumerandobesteuerung bei den natürlichen Personen ist die Gelegenheit wahrgenommen worden, noch weitere Verordnungen einer Revision zu unterziehen. Primär ist die bundesrätliche *Verordnung über die pauschale Steueranrechnung* (VPStA) dahingehend geändert worden, dass die *vereinfachte Berechnung des Maximalbetrages* bei natürlichen Personen nach Art. 9 VPStA, welche wegen den mit der zweijährigen Pränumerandobesteuerung verbundenen Berechnungsschwierigkeiten eingeführt worden war, gestrichen wird¹⁶². Kantone, welche auch nach dem 1. Januar 2001 noch nicht auf die Postnumerandobesteuerung umgestellt haben, können für die Berechnung des Maximalbetrages weiterhin die vereinfachte Berechnungsmethode anwenden¹⁶³. Weiter wird den Kantonen die Möglichkeit eröffnet, einheitliche Tarife, welche die Steuern von Bund, Kanton und Gemeinde enthalten, vorzusehen und vom Bund genehmigen zu lassen¹⁶⁴. Dadurch verspricht man sich eine Vereinfachung in der Berechnung des Maximalsatzes.

Weitere Änderungen der VPStA sind im Bereich der in Art. 4 angesprochenen natürlichen Personen, welche der *Besteuerung nach dem Aufwand* unterliegen, vorgenommen worden, wobei sich diese Änderungen auf sprachliche Anpassungen an das DBG beschränken.

In Art. 13 Abs. 2 VPStA wird die *kantonale Zuständigkeit* für die Behandlung des Antrages auf pauschale Steueranrechnung mit den koordinierten Zuständigkeitsregeln (Zuzugsprinzip) abgestimmt. Damit ist der Kanton zuständig, in dem der Antragsteller am Ende der Steuerperiode, in der die Erträge fällig wurden, ansässig war.

Da beim Teilzahlungsabzug der Übergang zur Nettoertragsmethode verwirklicht worden ist, kommt der *besonderen Vergütung* nach Art. 5 Abs. 3 VPStA keine Bedeutung mehr zu, und die entsprechenden Bestimmungen können gestrichen werden. Im Zusammenhang mit der

Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 sind auch *besondere Besteuerungsstadien* auf kantonaler Ebene kodifiziert worden¹⁶⁵, womit sich eine besondere Berechnung des Maximalbetrages für Gesellschaften, die in den Genuss entsprechender Ermässigungen kommen, aufdrängt. Dies ist im neu formulierten Art. 5 Abs. 3 VPStA verankert worden.

Auf den gleichen Zeitpunkt wie die VPStA ist auch die VO1 PStA revidiert worden¹⁶⁶. Die Änderungen betreffen die in der VPStA geänderten Bestimmungen.

Die Änderungen der VPStA und der VO1 PStA sind rückwirkend auf den 1. Januar 2001 in Kraft gesetzt worden. Sie finden jedoch erstmals Anwendung auf Erträge, welche nach dem 31. Dezember 2000 fällig geworden sind bzw. fällig werden¹⁶⁷.

11 Schlussbemerkung

Das Vereinfachungsgesetz hat dringend notwendige Korrekturen mangelhafter Bestimmungen gebracht. Durch die getroffenen Massnahmen sollen verschiedene, sehr wichtige Vereinfachungen sowohl für die Steuerpflichtigen wie auch für die Steuerverwaltungen erreicht werden. Daran muss man sich allerdings noch etwas gewöhnen. Die rückwirkende Inkraftsetzung ist verständlich, aber dennoch unerfreulich.

Was in seiner Tragweite noch nicht abgeschätzt werden kann, ist der Einfluss auf die Regeln der interkantonalen Steuerauscheidung. Es ist zu erwarten, dass die Gelegenheit genutzt wird, um gewisse Vereinfachungen durchzusetzen. Diese Aufgabe liegt bei den Kantonen und den von ihnen bestellten Kommissionen.

Literatur und Materialien

Literatur

AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des Steuerrechts, 5. Auflage, Zürich 1995

160 Ziff. II der Änderung vom 23. März 2001.

161 Denkbar wäre auch ein Inkrafttreten am 1. Januar 2002 (ohne Übergangsbestimmung) gewesen.

162 Anpassungen aus dem gleichen Grund erfahren auch die Art. 12, 17 Abs. 3, 24 Abs. 2 VPStA.

163 Ziff. II der Änderung der VPStA vom 9. März 2001.

164 Art. 9 Abs. 2 und Art. 24 Abs. 2 VPStA.

165 Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG.

166 Änderung vom 23. März 2001.

167 Ziff. III Abs. 1 der Änderungen vom 9. bzw. 23. März 2001.

- CAMENZIND ALOIS/SUTER URS, Das Unternehmenssteuerrecht auf dem Prüfstand, ST 1991, 180 ff.
- DUSS MARCO, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel/Frankfurt a.m. 1997, Art. 31 StHG
- GREMINGER BERNHARD, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel/Frankfurt a.m. 1997, Art. 72 StHG
- GYSIN HANS RUDOLF, Bausparen ermöglicht fast allen Wohneigentum, Schweizer Personalvorsorge 2000, 895 f.
- HÄFELIN ULRICH/HALLER WALTER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 4. Auflage, Zürich 1998
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonaies Steuerrecht, 4. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2000
- KUHN STEPHAN/BRÜLISAUER PETER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel/Frankfurt a.m. 1997, Art. 24 StHG
- LOCHER PETER, Steuerharmonisierung und interkantonaies Steuerrecht, ASA 1996/97, 609 ff.
- Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Bern 1999 (zit. *IKStR*)
 - Steuerrechtliche Qualifikation von Kinderbetreuungskosten, ASA 1999/2000, 375 ff.
- MEISTER THOMAS, Mechanismus der Anpassungsfristen im Steuerharmonisierungsrecht, FStR 2001, 79 ff.
- REICH MARKUS, Postnumerandobesteuerung natürlicher Personen, Bericht einer von der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren eingesetzten Arbeitsgruppe, Bern/Stuttgart/Wien 1993 (zit. *Bericht Postnumerandobesteuerung*)
- in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel/Frankfurt a.m. 1997, Art. 9 StHG
- REICH MARKUS/ZÜGER MARINA, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel/Genf/München 2000, Art. 31 DBG
- RIHNER BAUMGARTNER CLAUDIA, Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis, StR 2001, 177 ff.
- SCHÄRER BERNHARD F., Verlustverrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, Zürich 1997
- SCHERRER PAUL/RÖSLI PRISKA, Die Harmonisierung der steuerneutralen Ersatzbeschaffung, ST 2001, 257 ff.
- SPORI PETER, Zur steuersystematischen Realisation, ASA 1988/89, 65 ff.
- WALDBURGER ROBERT/SCHMID MARTIN, Gewinnungskostencharakter von besonderen Leistungen des Arbeitgebers an Expatriates, Bern/Stuttgart/Wien 1999
- ZIGERLIG RAINER/COZZIO AGOSTINO, Gesetzgebungs-Agenda 2001/1, FStR 2001, 83 ff.
- ZUPPINGER FERDINAND/BÖCKLI PETER/LOCHER PETER/REICH MARKUS, Steuerharmonisierung, Bern 1984
- ZWAHLEN BERNHARD, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel/Frankfurt a.m. 1997, Art. 12 StHG
- ZWEIFEL MARTIN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel/Frankfurt a.m. 1997, Art. 39 StHG

Materialien

- BUNDESRAT, Botschaft zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III, 1 ff. (zit. *Botschaft Steuerharmonisierung*)
- Botschaft zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis, BBl 2000, 3898 ff. (zit. *Botschaft Vereinfachungsgesetz*)
 - Botschaft zum Steuerpaket 2001 vom 28. Februar 2001, noch nicht im BBl veröffentlicht (zit. *Botschaft Steuerpaket 2001*)
- EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Kreisschreiben Nr. 5 der Steuerperiode 2001/2002, Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen, Bern 9. April 2001
- Kreisschreiben Nr. 6 der Steuerperiode 2001/2002, Verordnung über die pauschale Steuerrechnung – Änderung vom 9. März 2001, Bern 6. Juni 2001
- EXPERTENKOMMISSION ZUR ÜBERPRÜFUNG DES SCHWEIZERISCHEN SYSTEMS DER FAMILIENBESTEUERUNG (Kommission Familienbesteuerung), Bericht, Bern 1998 (zit. *Bericht Familienbesteuerung*)
- KOMMISSION EIGENMIETWERT/SYSTEMWECHSEL (KES), Bericht, Bern März 2000 (zit. *Bericht KES*)