

## **Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis**

**Kreisschreiben vom 31. August 2001**

### **1 Einleitung**

Mit dem Bundesgesetz vom 15. Dezember 2000 zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis<sup>1</sup> wurden verschiedene Änderungen beim Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vorgenommen. Diese Änderungen traten am 1. Januar 2001 in Kraft<sup>2</sup>. In der Folge werden diese Änderungen kurz erläutert<sup>3</sup>.

### **2 Ziele des Bundesgesetzes vom 15. Dezember 2000**

Das Bundesgesetz hat die folgenden vier Ziele:

#### **21 Der Grundsatz der Einheit der Steuerperiode**

Der Grundsatz der Einheit der Steuerperiode hat zur Folge, dass bei einer Änderung der Besteuerungsorte (Sitz- oder Wohnsitzwechsel, Begründung oder Aufhebung eines Nebensteuermozils) die Steuerperiode nicht in Zeitabschnitte zerlegt wird. Das Besteuerungsrecht der Kantone erstreckt sich auf die ganze Steuerperiode. Die Anwendung dieses Grundsatzes hat zum einen den Vorteil, dass nur eine Steuererklärung für die Steuerperiode eingereicht werden muss, und zum andern, dass die mit der Veranlagung von Zeitabschnitten verbundenen

---

<sup>1</sup> BBl 2000 6182

<sup>2</sup> Mit dem Bundesgesetz vom 15. Dezember 2000 wurde auch das DBG (Art. 215 Abs. 2 zweiter Satz) und das VStG (Art. 30 Abs. 1 und Art. 70b) geändert. Diese Änderungen betreffen die Koordination der gesetzlichen Grundlagen des Bundes und der Kantone in Bezug auf das Veranlagungsrecht.

<sup>3</sup> Die Anwendung der im Gesetz vom 15. Dezember 2000 enthaltenen Grundsätze wird in den Kreisschreiben 16 und 17 der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) präzisiert.

Schwierigkeiten vermieden werden. Zudem werden dadurch auch die technischen Modalitäten der interkantonalen Steuerauscheidungen vereinfacht.

## **22 Koordination der Veranlagungszuständigkeit**

Die Veranlagungszuständigkeit für die direkte Bundessteuer sowie für die direkten Steuern der Kantone für dieselbe Steuerperiode soll grundsätzlich einem einzigen Kanton zukommen. Diese Regel soll auch bei einer Änderung der persönlichen Zugehörigkeit innerhalb der Schweiz im Laufe der Steuerperiode gelten.

## **23 Das Ausfüllen einer einzigen Steuererklärung für in mehreren Kantonen steuerpflichtige Personen**

Macht der Sitz- oder Wohnsitzkanton eines Steuerpflichtigen auf Grund der eingereichten Steuererklärung die Feststellung, dass für den Steuerpflichtigen auch in einem anderen Kanton eine Steuerpflicht besteht, hat er nach Art. 39 Abs. 2 StHG diesem Kanton Kenntnis vom Inhalt der Steuererklärung und von der Veranlagung zu geben. Diese Bestimmung ist die Grundlage einer interkantonalen Kooperation mit dem Ziel, den in mehreren Kantonen steuerpflichtigen Steuerzahler von seiner Pflicht zu dispensieren, zu Handen jeder kantonalen Steuerverwaltung eine dem jeweiligen Kanton entsprechende Steuererklärung auszufüllen. Die Steuererklärung des Sitz- oder Wohnsitzkantons hat auch für die anderen Kantone Gültigkeit. Diese haben denn auch das Recht, vom Steuerpflichtigen eine Abschrift der Steuererklärung zu verlangen. Der Steuerpflichtige kann diese Abschrift den Steuererklärungen der anderen Kantone beifügen. Die Folgen von Art. 39 Abs. 2 StHG für die in mehreren Kantonen steuerpflichtigen Personen sind in der Verordnung des Bundesrates vom 9. März über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis näher bestimmt<sup>4</sup>.

## **24 Aufhebung von steuerlichen Hemmnissen zu Gunsten der Mobilität von Personen**

Um die Mobilität der Personen nicht mit steuerlichen Hindernissen zu erschweren, sollte die Änderung der Voraussetzungen, die zu einer Steuerpflicht in der Schweiz führen, nicht grössere administrative Schwierigkeiten verursachen als eine Änderung dieser Voraussetzungen innerhalb eines Kantons (oder für die direkte Bundessteuer innerhalb der Schweiz). Auch

---

<sup>4</sup> AS 2001 1058; siehe hiezu das Kreisschreiben 16 der SSK.

wenn die Berücksichtigung der steuerlichen Souveränität der Kantone nicht eine umfassende Anwendung dieses Grundsatzes ermöglicht, können doch die Folgen einer Änderung in der Steuerpflicht im interkantonalen Verhältnis auf das unbedingt Notwendigste beschränkt werden. Die Zuweisung des Besteuerungsrechtes für die ganze laufende Steuerperiode, innerhalb welcher eine natürliche Person eine Wohnsitzverlegung vornimmt, ist eine zweckmässige Lösung. Zudem führt sie zu einer tatsächlichen Vereinfachung der interkantonalen Beziehungen sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die kantonalen Steuerverwaltungen. Mit der Bestätigung des Grundsatzes des Vortrages von geschäftlichen Verlusten im interkantonalen Verhältnis wird eine weitere Schranke der Mobilität innerhalb der Schweiz beseitigt.

### **3 Die vom Gesetzgeber ergriffenen Massnahmen betreffend das StHG**

#### **31 Der Verlustvortrag im interkantonalen Verhältnis**

##### **311 Verbindlichkeit des Vortrags von Verlusten**

Laut Art. 10 Abs. 2, Art. 25 Abs. 2 und Art. 67 Abs. 1 StHG ist die Verlustvortragsperiode nun in diesem Gesetz obligatorisch festgesetzt. Im System der zweijährigen Pränumerandobesteuerung umfasst diese die Verluste aus den der Steuerperiode vorangehenden drei Bemessungsperioden. Im System der einjährigen Postnumerandobesteuerung umfasst die Periode die Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangehenden Geschäftsjahren. Die Kantone können dementsprechend diese Perioden weder verkürzen noch verlängern. Diese Bestimmungen gelten ab dem 1. Januar 2001.

##### **312 Verlustvortrag im interkantonalen Verhältnis**

###### **312.1 Juristische Personen**

Der neue Sitzkanton kann bei einer Sitzverlegung einer juristischen Person von einem Kanton in einen anderen die Anrechnung der vor der Verlegung erlittenen Verluste nicht mehr verweigern (Art. 25 Abs. 4 StHG).

###### ***Beispiel:***

*Die Gesellschaft X AG hat ihren Sitz im Kanton A. Im Laufe ihrer ersten Geschäftsjahre (von n bis n+4) erleidet sie Verluste. Sie verlegt ihren Sitz im Laufe des Geschäftsjahres n+5 in den Kanton B. Für dieses Geschäftsjahr (n+5) weist die Gesellschaft ebenfalls einen Verlust aus. Ab dem folgenden Geschäftsjahr erzielt sie Gewinne. Der Kanton B wird die Anrechnung*

*der in den Jahren  $n$  bis  $n+5$  erlittenen Verluste nicht verweigern dürfen. Es gilt ausschliesslich die in Artikel 25 Absatz 2 StHG festgelegte Vortragsperiode.*

### **312.2 Natürliche Personen**

Die Art. 10 Abs. 4 und Art. 67 Abs. 2 StHG betreffen die interkantonale Verlegung von Verlusten „bei steuerrechtlichen Änderungen der Wohnsitzverhältnisse oder bei örtlichen Verlegungen von Betrieben innerhalb der Schweiz“.

**Beispiel: Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes**

*Eine natürliche Person hat ihren Wohnsitz im Kanton A, wo sie eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt. Sie verlegt ihren Wohnsitz in den Kanton B, wo sie ihre selbstständige Tätigkeit weiterführt. Sie kann im Kanton B die Anrechnung der im Kanton A erlittenen Verluste geltend machen.*

**Beispiel: Geschäftsbetrieb und steuerrechtlicher Wohnsitz**

*Eine natürliche Person mit steuerrechtlichem Wohnsitz im Kanton A übt eine defizitäre selbstständige Erwerbstätigkeit im Kanton B aus (Spezialsteuerdomizil des Geschäftsbetriebs). Gemäss Praxis des Bundesgerichtes zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot muss der Wohnsitzkanton die Geschäftsverluste übernehmen. Bei einem Wohnsitzwechsel der natürlichen Person vom Kanton A in den Kanton C muss letzterer - im Rahmen der Verlustvortragsperiode - die Verluste, die vor dem Wohnsitzwechsel entstanden sind, übernehmen.*

**Beispiel: Verlegung einer Einzelfirma von einem Kanton in einen anderen**

*Eine natürliche Person ist im Kanton A wohnhaft. Sie übt eine defizitäre selbstständige Tätigkeit im Kanton B aus. Sie verlegt diese Tätigkeit vom Kanton B in den Kanton C. Sie wird im Kanton C die in den Kantonen B und A noch nicht verrechneten Verluste geltend machen können.*

### **312.3 Inkrafttreten**

Die am 1. Januar 2001 in Kraft getretene Regelung von Art. 25 Abs. 4 StHG gilt nicht für die im Jahre 2000 oder in früheren Jahren vorgenommenen Sitzverlegungen. In diesen Fällen gilt für den interkantonalen Verlustvortrag die kantonale Regelung und die Rechtsprechung des Bundesgerichtes bezüglich des verfassungsrechtlichen Verbots der interkantonalen Doppelbe-

steuerung. Andererseits gilt die Bestimmung in Art. 25 Abs. 4 StHG für die im Kalenderjahr 2001 oder im Steuerjahr 2001 vorgenommenen Sitzverlegungen.

Weder das Gesetz noch die Vollzugsverordnungen regeln die übergangsrechtlichen Fragen. Die Schweizerische Steuerkonferenz gibt hierzu die folgenden Empfehlungen ab:

- a) Die gesetzlich vorgesehene Möglichkeit des interkantonalen Verlustvortrags betrifft Steuerpflichtige, die im Laufe des Jahres 2001 oder später abgeschlossenen Geschäftsjahres ihren steuerrechtlichen Wohnsitz, ihren Geschäftsbetrieb, ihren Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung innerhalb der Schweiz verlegt haben
- b) In den unter Buchstabe a fallenden Situationen betrifft der Vortrag ausserkantonale Verluste, die vor dem Geschäftsjahr des Sitz- oder Wohnsitzwechsels erlitten wurden.
- c) Für die Dauer des Verlustvortrags sei auf die seit 1. Januar 2001 geltenden Bestimmungen des StHG verwiesen.
- d) Es obliegt dem Steuerpflichtigen, auf Grund der Veranlagungen des Wegzugkantons nachzuweisen, welcher Verlustbetrag aus früheren Steuerperioden noch nicht kompensiert wurde.
- e) Für die Bestimmung des Verlustbetrags aus früheren Jahren, dessen Vortrag zulässig ist, gilt die Gesetzgebung des Wegzugkantons, insbesondere was die steuerliche Behandlung der Grundstückgewinne und den Wechsel der zeitlichen Bemessung angeht.

## **32 Änderungen in der Steuerpflicht von juristischen Personen**

### **321 Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung**

Art. 22 StHG entfaltet seine Wirkungen im interkantonalen Verhältnis<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Siehe Botschaft des Bundesrates über eine neue Bundesverfassung vom 20. November 1996, Kommentar des Art. 118.

Art. 22 Abs. 1 StHG bestimmt, dass im Falle einer Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung im Laufe einer Steuerperiode von einem Kanton in einen anderen die juristische Person in beiden Kantonen für die ganze Steuerperiode steuerpflichtig ist. Die Verlegung des Sitzes innerhalb der Schweiz im Laufe der Steuerperiode bewirkt demnach am Stichtag der Verlegung keine Beendigung der Steuerpflicht im Wegzugskanton und keinen Beginn der Steuerpflicht im Zuzugskanton. Die Steuerperiode, während welcher die Sitzverlegung vorgenommen worden ist, wird nicht zerlegt. Dementsprechend entfällt auch die Pflicht der juristischen Person, eine Zwischenbilanz zu erstellen. Die Gesellschaft ist für die ganze Steuerperiode in beiden Kantonen steuerpflichtig. Um eine interkantonale Doppelbesteuerung zu vermeiden, müssen die Kantone die steuerbaren Elemente untereinander aufteilen (Art. 22 Abs. 3 StHG).

Art. 22 Abs. 1 StHG bezieht sich auf die Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung, d.h. auf eine Änderung der Steuerpflicht auf Grund persönlicher Zugehörigkeit. Wenn eine Unternehmung ihre tatsächliche Verwaltung in einen anderen Kanton verlegt, aber den Sitz im Wegzugskanton behält, muss im Lichte der Praxis des Bundesgerichtes zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung untersucht werden, ob der Sitz nach wie vor das Hauptsteuerdomizil begründet. Wenn nicht nur ein förmlicher Sitz vorliegt, bleibt die juristische Person im Sitzkanton auf Grund der persönlichen Zugehörigkeit steuerpflichtig. Am Ort der tatsächlichen Verwaltung begründet das Unternehmen eine Betriebsstätte. Im umgekehrten Fall ist Art. 22 Abs. 1 StHG für die Verlegung der tatsächlichen Verwaltung anwendbar. Befindet sich der Sitz der Unternehmung im Ausland, die tatsächliche Verwaltung aber in der Schweiz, fällt die Verlegung dieser Verwaltung in einen anderen Kanton unter die Regelung von Art. 22 Abs. 1 StHG.

Art. 22 Abs. 1 zweiter Satz StHG setzt die Aufgaben der Kantone im Veranlagungsverfahren fest. Die Steuerbehörde des Sitzes am Ende der Steuerperiode ist die Veranlagungsbehörde im Sinne von Art. 39 Abs. 2 StHG. Diesem Kanton obliegt es, dem andern Kanton den Inhalt der Steuererklärung und die Veranlagung mitzuteilen. Die Regeln der interkantonalen Steuerauscheidung gelten sinngemäss (Art. 22 Abs. 3 StHG) für die Ausscheidung der steuerbaren Elemente unter den Kantonen, in denen sich nacheinander der Sitz der juristischen Person befand.

Bei einer Sitzverlegung einer Unternehmung im Laufe einer Steuerperiode von einem Kanton in einen anderen wird der Gesamtgewinn der Periode auf die zwei Kantone aufgeteilt. In der Regel werden die steuerbaren Elemente im Verhältnis zur Dauer des in jedem betroffenen Kanton tatsächlich begründeten Sitzes zugeteilt. Wenn es die Umstände rechtfertigen, ist jedoch auch eine andere Ausscheidungsmethode denkbar, z.B. wenn der Gewinn eine ausserordentliche, beim Sitzwechsel erzielte Einnahme beinhaltet. Ebenso kann die Ausscheidungsmethode wichtige Änderungen bezüglich Tätigkeit am neuen Sitz berücksichtigen, die im Zusammenhang mit einer Umstrukturierung stehen. Auch eine mit dem Sitzwechsel einhergehende Begründung einer Betriebsstätte im Wegzugskanton kann die Ausscheidungsmethode beeinflussen.

Die Vielfalt von Situationen rechtfertigt es, auf die vom Bundesgericht in seiner mittlerweile mehr als hundert Jahre dauernden Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung entwickelten Grundsätze zu verweisen. Diese Grundsätze müssen auch in dem Fall analog angewandt werden, bei welchem eine Unternehmung in der gleichen Steuerperiode in mehreren Kantonen ihren Sitz hat. Das Bundesgericht hat sich diesbezüglich bis anhin nicht zur interkantonalen Ausscheidung der steuerbaren Elemente äussern können.

### **322 Änderung der Steuerpflicht auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit**

Art. 22 Abs. 2 StHG behandelt die Folgen bei Begründung, Änderung oder Aufhebung von Nebensteuerdomizilen im interkantonalen Verhältnis. Dieses Nebensteuerdomizil kann jenes der Betriebsstätte oder jenes der Anlageliegenschaft sein. Gemäss den bis heute anwendbaren Grundsätzen bewirkt jede Änderung einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit eine Aufteilung der Steuerperiode. Die neue Bestimmung will gerade diese Aufteilung unterbinden. Die Bestimmung wird einerseits die Aufgaben der interkantonalen Unternehmungen vereinfachen und andererseits das Verfahren der interkantonalen Ausscheidungen erleichtern. Die Durchsetzung dieser Bestimmung wurde erst durch die Vereinheitlichung des Systems der zeitlichen Bemessung bei juristischen Personen ermöglicht.

#### ***Beispiel:***

*Die Gesellschaft PC AG handelt mit elektronischem Material. Sie hat ihren Sitz im Kanton A. Im Laufe des Steuerjahres N (Kalenderjahr) reorganisiert sie sich. Die Gesellschaft schliesst ihren Verkaufsladen im Kanton C. Sie verlegt ihren Sitz vom Kanton A in den Kanton B zu Beginn des zweiten Semesters. Im gleichen Zeitpunkt eröffnet sie eine Betriebsstätte im Kan-*

*ton A. Drei Monate später eröffnet sie eine Betriebsstätte im Kanton D. Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichtes müsste die Gesellschaft per 1. April, 1. Juli und 1. Oktober des Jahres N eine Zwischenbilanz erstellen. Da die Steuerperiode nicht mehr aufgeteilt werden muss, ist diese Rechtsprechung nicht mehr anwendbar. Die Kantone A, B, C und D beteiligen sich am Gesamtgewinn und am Kapital der Steuerperiode N. Wenn die Ausscheidung auf Grund des Umsatzes vorgenommen wird, kann der Kanton B (Sitzkanton am Ende der Steuerperiode) in Zusammenarbeit mit der Gesellschaft die Umsätze der Betriebsstätte in den Kantonen C und D, jene der Betriebsstätte im Kanton A und jene der Sitzkantone A und B festlegen. Das Präzipuum zu Gunsten des Sitzes kann den Kantonen A und B zugeteilt werden.*

Art. 22 Abs. 3 StHG beeinflusst die im Sinne der Rechtsprechung des Bundesgerichtes zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung anzuwendende Ausscheidungsmethode für das steuerbare Kapital. Laut Art. 31 Abs. 4 StHG bemisst sich das steuerbare Kapital nach dem Stand am Ende der Bemessungsperiode. Diese Regel gilt für alle Kantone, die einen Teil des Kapitals der interkantonalen Unternehmung besteuern, ungeachtet dessen, dass im Laufe der Steuerperiode eine Beendigung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit in einem Kanton eingetreten ist (siehe Art. 22 Abs. 2 und 3 StHG). Der verkürzten Dauer der wirtschaftlichen Zugehörigkeit wird in diesem Fall Rechnung getragen<sup>6</sup>.

### **33 Änderungen in der Steuerpflicht von natürlichen Personen**

#### **331 Änderung der persönlichen Zugehörigkeit**

Das Bundesgesetz vom 15. Dezember 2000 hat die bisher anwendbaren gesetzlichen und richterlichen Regeln für die Aufnahme und Beendigung der Steuerpflicht in Folge eines Wohnsitzwechsels innerhalb der Schweiz tiefgreifend verändert. Diese Änderungen betreffen in erster Linie die Kantone, die das System der einjährigen Postnumerandobesteuerung kennen. Das StHG regelt auch den Wohnsitzwechsel innerhalb von Kantonen, die das System der zweijährigen Praenumerandobesteuerung anwenden. Die Verordnung des Bundesrates vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Ver-

---

<sup>6</sup> Das Kreisschreiben 17 der SSK betreffend die interkantonale Steuerausscheidung für juristische Personen im Postnumerandosystem behandelt mehrere Anwendungsfälle zu Artikel 22 Absatz 3 StHG bei Änderung der Steuerpflicht im Laufe des Steuerjahres betreffend Spezial- oder Nebensteuerdomizilen.

hältnis befasst sich mit dem Wohnsitzwechsel zwischen Kantonen, die unterschiedliche Systeme der zeitlichen Bemessung kennen.

Unter Wohnsitz ist jener gemäss Art. 3 Abs. 2 StHG zu verstehen. Besteht kein solcher Wohnsitz in der Schweiz, finden die Bestimmungen des StHG auch Anwendung bei Verlegung des Aufenthaltsortes von einem Kanton in einen anderen oder wenn nach einem Aufenthalt ein steuerrechtlicher Wohnsitz in einem anderen Kanton begründet wird.

### **331.1 Wohnsitzwechsel zwischen Kantonen, die das System der einjährigen Postnume- randbesteuerung anwenden**

Die am 1. Januar 2001 in Kraft getretene Bestimmung von Art. 68 Abs. 1 StHG ordnet an, dass im Fall eines steuerrechtlichen Wohnsitzwechsels innerhalb der Schweiz die Voraussetzungen für eine Steuerpflicht auf Grund persönlicher Zugehörigkeit für die laufende Steuerperiode im Wohnsitzkanton am Ende der Steuerperiode erfüllt sind. Vorbehalten bleibt die Besteuerung von Kapitaleinkünften im Sinne von Art. 11 Abs. 3 StHG. Diese sind in dem Kanton steuerbar, in dem der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Fälligkeit seinen Wohnsitz hat. (siehe Ziff. 332.1). Ebenfalls vorbehalten bleibt der besondere Fall der Besteuerung an der Quelle (siehe Ziff. 332.2).

Im Falle eines Wohnsitzwechsels im Laufe eines Kalenderjahres kann einzig der Wohnsitzkanton am Ende des Jahres den Steuerpflichtigen für die ganze Steuerperiode besteuern. Der vorherige Wohnsitzkanton kann diese Person nicht auf Grund einer persönlichen Zugehörigkeit besteuern<sup>7</sup>. Der Umstand, dass eine Person während eines Teils des Jahres ihren Wohnsitz in einem anderen Kanton hatte, hindert diesen Kanton nicht, diese Person auf Grund einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu besteuern.

Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung hin und wieder mehrfache Steuerorte auf Grund persönlicher Zugehörigkeiten anerkannt. Im Falle eines alternierenden Wohnsitzes hat der Steuerpflichtige in zwei Kantonen abwechselungsweise einen steuerlichen Wohnsitz<sup>8</sup>. Art. 68 StHG verhindert eine interkantonale Steuerausscheidung auf Grund eines alternierenden Wohnsitzes nicht. Das Bundesgericht

---

<sup>7</sup> Siehe Beispiele im Kreisschreiben 18 der SSK.

<sup>8</sup> Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, S. 52; Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, S. 93.

hat auch erkannt, dass ein nach den Grundsätzen der Familienbesteuerung gemeinsam veranlagtes Ehepaar je einen eigenen Wohnsitz begründen kann<sup>9</sup>. Wechselt ein Ehepartner seinen Wohnsitz von einem Kanton in einen anderen, findet Art. 68 StHG für ihn Anwendung.

### **331.2 Wohnsitzwechsel zwischen Kantonen, die das System der zweijährigen Pränumerandobesteuerung anwenden**

Im Falle eines Wohnsitzwechsels innerhalb von Kantonen, die das System der zweijährigen Pränumerandobesteuerung anwenden, bestimmt Art. 15 StHG nach wie vor, dass die Steuerpflicht im Wegzugskanton mit dem Wohnsitzwechsel endet und gleichzeitig im Zuzugskanton beginnt. In diesem Kanton bestimmt sich das steuerbare Einkommen auf Grund der seit dem Zuzug vereinnahmten Einkünfte. Die Ausnahmebestimmung in Art. 15 Abs. 3 Bst. a StHG zu dieser Regel wurde per 1. Januar 2001 aufgehoben.

### **331.3 Wohnsitzwechsel zwischen Kantonen, die unterschiedliche Systeme der zeitlichen Bemessung anwenden**

Der Wohnsitzwechsel zwischen Kantonen mit unterschiedlichen Systemen der zeitlichen Bemessung wird in der Verordnung des Bundesrates vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis geregelt. Ein solcher Wohnsitzwechsel muss von den Kantonen ähnlich wie ein Wohnsitzwechsel über die Landesgrenze behandelt werden<sup>10</sup>.

## **332 Sonderfälle**

### **332.1 Besteuerung von Kapitaleistungen im Sinne von Artikel 11 Absatz 3 StHG**

Auf Grund von Art. 68 Absatz 1 zweiter Satz StHG sind Kapitaleistungen im Sinne von Art. 11 Abs. 3 StHG im Zeitpunkt der Fälligkeit im betroffenen Wohnsitzkanton steuerbar. Es handelt sich hierbei um Kapitaleistungen aus Vorsorge (Säulen 2 und 3a), sowie um Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile. Nach Art. 11 Abs. 3 sind diese Leistungen gesondert zu veranlagern und unterliegen einer vollen Jahressteuer. Der für die Veranlagung zuständige Kanton wird nach dem Fälligkeitsdatum der

---

<sup>9</sup> Peter Locher, a.a.O., S. 59; Höhn/Mäusli, a.a.O., S. 137; Martin Arnold, Der steuerrechtliche Wohnsitz natürlicher Personen im interkantonalen Verhältnis nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung, ASA 68 449 und 481.

<sup>10</sup> Siehe das Kreisschreiben 16 der SSK.

Leistung bestimmt. Massgebend sind die Familienverhältnisse am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht.

Art. 68 Abs. 1 zweiter Satz StHG ist gesetzssystematisch dem siebten Titel des StHG zugeordnet, der die einjährige Veranlagung für natürliche Personen regelt. Man kann jedoch davon ausgehen, dass diese Bestimmung auch für Kantone mit zweijähriger Pränumerandobesteuerung oder für solche mit unterschiedlichen Systemen der zeitlichen Bemessung Anwendung findet.

### **332.2 Wohnsitzwechsel von Personen, die nach den Art. 32, 33 und 34 Abs. 2 StHG besteuert werden**

Gemäss Art. 32 StHG werden ausländische Arbeitnehmer, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, für ihr Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit an der Quelle besteuert. Bei Verlegung des Wohnsitzes oder Aufenthaltsortes innerhalb der Schweiz werden sie von demjenigen Kanton besteuert, in dem sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistungen ihren Wohnsitz oder Aufenthaltsort haben. Werden diese Leistungen in der Folge ordentlich veranlagt (Art. 38 Abs. 2 StHG), bleiben die an der Quelle abgezogenen Steuerbeträge beim Kanton, der sie erhoben hat. Im Rahmen der ordentlichen Veranlagung besteuert jeder Kanton die Steuerpflichtigen im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht (Art. 38 Abs. 4 StHG, anwendbar ab dem 1. Januar 2001)<sup>11</sup>.

### **333 Wohnsitzwechsel im Laufe der Steuerperiode, in welcher der Wegzugskanton zum System der einjährigen Postnumerandobesteuerung wechselt**

Im Falle eines Wohnsitzwechsels zwischen Kantonen, welche die einjährige Postnumerandobesteuerung anwenden, ist für die ganze Steuerperiode der Kanton des Wohnsitzes am Ende der Steuerperiode für die Veranlagung und den Bezug zuständig. Wenn der Wegzugskanton zu Beginn dieser Steuerperiode von der zweijährigen Pränumerandobesteuerung zur einjährigen Postnumerandobesteuerung übergeht, was für eine Mehrheit der Kantone bei einem Wohnsitzwechsel im Jahre 2001 zutrifft, bleibt die steuerpflichtige Person in diesem Kanton für die im Laufe der Bemessungslücke vereinnahmten ausserordentlichen Einkünfte im Sinne von Art. 69 StHG steuerpflichtig. Sie kann im Wegzugskanton auch die ausserordentlichen

---

<sup>11</sup> Siehe das Kreisschreiben 14 der SSK.

Aufwendungen geltend machen, sofern dieser Kanton die Anrechnung gemäss Art. 69 Abs. 4 Bst. a StHG vornimmt.

**Beispiel:**

*Eine im Kanton A wohnhafte natürliche Person wechselt ihren Wohnsitz per 1. Juli 2001 in den Kanton B, welcher die einjährige Postnumerandobesteuerung anwendet. Für die Steuerperiode 2001 ist diese Person im Kanton B steuerpflichtig. Der Kanton A ist per 1. Januar 2001 von der zweijährigen Pränumerandobesteuerung zur einjährigen Postnumerandobesteuerung übergegangen. Der Kanton A wird diese Person für die ausserordentlichen Einkünfte der Jahre 1999 und 2000 besteuern. Die ausserordentlichen Aufwendungen derselben Jahre wird der Kanton A zum Abzug bringen, sofern er sich für die Lösung gemäss Art. 69 Abs. 4 Bst. a StHG entschieden hat.*

### **334 Änderung der Steuerpflicht in Folge wirtschaftlicher Zugehörigkeit**

#### **334.1 Im Verhältnis zwischen Kantonen, die das System der einjährigen Postnumerandobesteuerung anwenden**

Art. 68 Abs. 2 StHG regelt die Folgen einer Änderungen der Steuerpflicht im Laufe einer Steuerperiode bezüglich einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit ausserhalb des Wohnsitzkantons. Diese seit dem 1. Januar 2001 in Kraft stehende Bestimmung untersagt eine zeitliche Aufteilung der Steuerperiode in Fällen der Begründung, der Änderung oder der Aufhebung eines Spezial- oder Nebensteuerdomizils.

**Beispiel:**

*Eine im Kanton A wohnhafte natürliche Person kauft im Februar des Jahres N ein sich im Bau befindliches Chalet im Kanton B. Im Herbst des gleichen Jahres ist das Haus bezugsbereit. Im November schenkt diese Person das Haus einem im Kanton C wohnhaften nahen Verwandten. Die verschiedenen Änderungen der Steuerpflicht (Kauf der Liegenschaft, Beginn der wirtschaftlichen Nutzung und Schenkung) bewirken keine Aufteilung der Steuerperioden der betroffenen Personen. Die im Kanton A wohnhafte Person wird für die Steuerperiode N von diesem Kanton besteuert. Dieser Kanton wird zu Gunsten des Kantons B eine interkantonnale Ausscheidung vornehmen. Der im Kanton C wohnhafte Verwandte wird für die Steuerperiode N von diesem Kanton besteuert. Dieser Kanton C wird zu Gunsten des Kanton B eine*

*interkantonale Ausscheidung vornehmen. Im Kanton B sind beide Personen für den jedem einzeln zugewiesenen Liegenschaftsertrag steuerpflichtig.*

Art. 68 Abs. 2 StHG gilt generell auch in Fällen von Änderungen betreffend Betriebsstätten ausserhalb des Wohnsitzkantons.

**Beispiel:**

*Eine im Kanton A wohnhafte natürliche Person übt eine selbstständige Erwerbstätigkeit aus. Der Sitz der Einzelfirma ist im Kanton A. Im Laufe des Jahres N wurde eine Betriebsstätte im Kanton B eröffnet und die Betriebsstätte im Kanton C wurde in den Kanton D verlegt. Diese verschiedenen Änderungen der Steuerpflicht auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeiten bewirken in keinem Kanton eine Aufteilung der Steuerperiode. Für die Steuerperiode N wird der Kanton A den Gewinn der Unternehmung auf die Kantone A (Sitz), B, C und D (Betriebsstätten) aufteilen.*

Ist die Dauer einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit in einem anderen Kanton kürzer als eine ganze Steuerperiode, wird der Grundsatz nach Art. 166 Abs. 4 StHG (Besteuerung des Vermögens im Verhältnis zur Dauer der Zugehörigkeit) nicht durch eine Herabsetzung des Steuerbetrages umgesetzt, sondern durch eine betragsmässige Herabsetzung der dem Nebensteuerdomizil zugewiesenen Vermögensteile (siehe Art. 68 Abs. 2 zweiter Satz StHG). Diese Sonderregel gewährleistet eine gerechte Aufteilung der Schuldzinsen unter den Kantonen<sup>12</sup>.

Die durch ein Spezial- oder Nebensteuerdomizil in Folge wirtschaftlicher Zugehörigkeit begründete Steuerpflicht erstreckt sich auf die ganze Steuerperiode. Für eine eventuelle Umrechnung von periodischen Einkünften ist demnach die Zeitdauer der Steuerpflicht am Hauptsteuerdomizil massgebend.

**Beispiel:**

*Eine natürliche Person nimmt anfangs des zweiten Quartals des Jahres N in der Schweiz im Kanton A Wohnsitz. Einige Monate später, anfangs Oktober, kauft sie eine Zweitwohnung im Kanton B. Der Kanton A veranlagt die Person für die Steuerperiode N (unterjährige Steuer-*

---

<sup>12</sup> Siehe das Kreisschreiben 18. der SSK.

*pflicht vom 1.4. bis zum 31.12.). Der Kanton A nimmt eine interkantonale Ausscheidung zu Gunsten des Kantons B vor. Dieser veranlagt den Liegenschaftsertrag für eine Steuerperiode, die der Dauer der persönlichen Zugehörigkeit entspricht.*

### **334.2 Im Verhältnis zwischen Kantonen, die das System der zweijährigen Pränumerandobesteuerung anwenden**

Die Folgen einer Änderung in der wirtschaftlichen Zugehörigkeit ausserhalb des Wohnsitzkantons werden durch das StHG, durch die kantonalen Gesetze und durch das Bundesrecht zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung geregelt. Der Vollständigkeit halber sei auf die Bestimmung in Art. 17 Bst. d StHG hingewiesen, wonach das Einkommen und das Vermögen bei einer Änderung der für die Besteuerung im interkantonalen und internationalen Verhältnis massgebenden Grundlagen einer Zwischenveranlagung unterworfen sind.

### **334.3 Im Verhältnis zwischen Kantonen, die unterschiedliche Systeme der zeitlichen Bemessung anwenden**

Die Anwendung der Regel gemäss Art. 68 Abs. 2 zweiter Satz StHG kann im Kanton mit einjähriger Postnumerandobesteuerung zu Abweichungen der prozentualen Aufteilung der Schulden und Schuldzinsen unter Kantonen führen<sup>13</sup>. In diesen Fällen hat Artikel 68 Absatz 2 zweiter Satz für die Zuweisung der Schulden und Schuldzinsen zu Lasten der Kantone Vorrang.

## **4 Inkrafttreten**

Das Gesetz vom 15. Dezember 2000 ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten und findet – wie das vorliegende Kreisschreiben - ab der Steuerperiode 2001 Anwendung.

---

<sup>13</sup> Im Falle einer unterjährigen Steuerpflicht scheidet der Kanton, welcher das Pränumerandosystem anwendet, die Gesamtwerte aus (und berechnet seine Steuer pro rata temporis), währenddem der Kanton, welcher das Postnumerandosystem anwendet, die Ausscheidung mit den pro rata temporis im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht herabgesetzten Werten vornimmt.

---

<b>1</b>	<b>EINLEITUNG</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>ZIELE DES BUNDESGESETZES VOM 15. DEZEMBER 2000</b>	<b>1</b>
<b>21</b>	<b>Der Grundsatz der Einheit der Steuerperiode</b>	<b>1</b>
<b>22</b>	<b>Koordination der Veranlagungszuständigkeit</b>	<b>2</b>
<b>23</b>	<b>Das Ausfüllen einer einzigen Steuererklärung für in mehreren Kantonen steuerpflichtige Personen</b>	<b>2</b>
<b>24</b>	<b>Aufhebung von steuerlichen Hemmnissen zu Gunsten der Mobilität von Personen</b>	<b>2</b>
<b>3</b>	<b>DIE VOM GESETZGEBER ERGRIFFENEN MASSNAHMEN BETREFFEND STHG</b>	<b>3</b>
<b>31</b>	<b>Der Verlustvortrag im interkantonalen Verhältnis</b>	<b>3</b>
311	Verbindlichkeit des Vortrags von Verlusten	3
312	Verlustvortrag im interkantonalen Verhältnis	3
312.1	Juristische Personen	3
312.2	Natürliche Personen	4
312.3	Inkrafttreten	4
<b>32</b>	<b>Änderungen in der Steuerpflicht von juristischen Personen</b>	<b>5</b>
321	Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung	5
322	Änderung der Steuerpflicht auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit	7
<b>33</b>	<b>Änderungen in der Steuerpflicht von natürlichen Personen</b>	<b>8</b>
331	Änderung der persönlichen Zugehörigkeit	8
331.1	Wohnsitzwechsel zwischen Kantonen, die das System der einjährigen Postnumerandobesteuerung anwenden	9
331.2	Wohnsitzwechsel zwischen Kantonen, die das System der zweijährigen Pränumerandobesteuerung anwenden	10
331.3	Wohnsitzwechsel zwischen Kantonen, die unterschiedliche Systeme der zeitlichen Bemessung anwenden	10
332	Sonderfälle	10
332.1	Besteuerung von Kapitaleistungen im Sinne von Artikel 11 Absatz 3 StHG	10
332.2	Wohnsitzwechsel von Personen, die nach den Art. 32, 33 und 34 Abs. 2 StHG besteuert werden	11
333	Wohnsitzwechsel im Laufe der Steuerperiode, in welcher der Wegzugskanton zum System der einjährigen Postnumerandobesteuerung wechselt	11
334	Änderung der Steuerpflicht in Folge wirtschaftlicher Zugehörigkeit	12
334.1	Im Verhältnis zwischen Kantonen, die das System der einjährigen Postnumerandobesteuerung anwenden	12
334.2	Im Verhältnis zwischen Kantonen, die das System der zweijährigen Pränumerandobesteuerung anwenden	14
334.3	Im Verhältnis zwischen Kantonen, die unterschiedliche Systeme der zeitlichen Bemessung anwenden	14
<b>4</b>	<b>INKRAFTTRETEN</b>	<b>14</b>