

Prof. Dr. Peter Locher

Einführung in das interkantonale Steuerrecht

**Unter Berücksichtigung des
Steuerharmonisierungs- und des bernischen
sowie des tessinischen Steuergesetzes**

3. Auflage



Stämpfli Verlag AG Bern • 2009

Inhaltsübersicht

Vorwort zur ersten Auflage.....	V
Vorwort zur zweiten Auflage.....	VII
Vorwort zur dritten Auflage.....	VIII
Inhaltsübersicht.....	IX
Inhaltsverzeichnis.....	XI
Abgekürzte Autorenzitate.....	XVII
Abkürzungs	Verzeichnis.....XXI

1. Teil: Allgemeines und Steuerdomizile 1

§ 1	Interkantonaies Steuerrecht.....	1
§ 2	Geltungsbereich des interkantonalen DB-Rechts.....	7
§ 3	Begriff der interkantonalen Doppelbesteuerung.....	11
§ 4	Interkantonale Steuerauscheidung.....	21
§ 5	Steuerdomizile.....	24

2. Teil: Kollisionsnormen 51

§ 6	Allgemeines.....	51
§ 7	Vermögen und Einkommen.....	56
§ 8	Kapital und Gewinn.....	70
§ 9	Erbschaften und Schenkungen.....	74

3. Teil: Steuerauscheidung 77

§ 10	Allgemeines.....	77
§ 11	Steuerauscheidung bei Spezialsteuerdomizilien sowie bei alternierendem Wohnsitz und bei Saisonaufenthalt.....	90
§ 12	Steuerauscheidung bei interkantonalen Unternehmen.....	101
§ 13	Steuerauscheidung bei kombinierten Verhältnissen.....	112
§ 14	Steuerauscheidung bei Liegenschaftshändlern und Generalbauunternehmern.....	116
§ 15	Steuerauscheidung bei Erbschaften und Schenkungen.....	123

4. Teil: Steuermass 128

§ 16	Gesamtprogression (bei progressiven Tarifen).....	128
§ 17	Vorgehen bei indirekt progressiven Tarifen.....	131

5. Teil: Verfahren 133

§ 18	Allgemeines.....	133
/ § 19	Verfahrensrechtliche Aspekte.....	137
§ 20	Verwirkung des Besteuerungsrechts.....	163

Lösungshinweise.....165

Anhang 1:
Regeln für die Bewertung der Grundstücke bei interkantonalen ,
Steuerausscheidungen ab Steuerperiode 1997/98
(Repartitionsfaktoren); KS Nr. 22 vom 21. November 2006. 191

Anhang 2:
BG vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten
Steuern der Kantone und Gemeinden (STHG; Auszug). 193

Anhang 3:
Erbschafts- und Schenkungssteuern (Stand 1.1. 2009). 209

Stichwortverzeichnis..... 223

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur ersten Auflage.....	V
Vorwort zur zweiten Auflage.....	VII
Vorwort zur dritten Auflage.....	VIII
Inhaltsübersicht.....	IX
Inhaltsverzeichnis.....	XI
Abgekürzte Autorenzitate.....	XVII
Abkürzungs- Verzeichnis.....	XXI

1. Teil: Allgemeines und Steuerdomizile..... 1

§ 1	Interkantonaies Steuerrecht.....	1
	I. Ursachen von interkantonalen Doppelbesteuerungen.....	1
	II. Massnahmen zur Beseitigung von interkantonalen Doppelbesteuerungen.....	2
	1. Einseitige Massnahmen im kantonalen Recht.....	2
	2. Vereinbarungen der Kantone.....	2
	3. Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Artikel 127 Absatz 3 BV (bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV).....	3
	4. Einzelne Bestimmungen des StHG.....	3
	III. Verhältnis und Funktion von DB-Recht und StHG.....	5
§ 2	Geltungsbereich des interkantonalen DB-Rechts.....	7
	I. Persönlicher Geltungsbereich.....	7
	II. Sachlicher Geltungsbereich.....	7
	III. Räumlicher Geltungsbereich.....	8
	IV. Zeitlicher Geltungsbereich.....	9
§ 3	Begriff der interkantonalen Doppelbesteuerung.....	11
	I. Allgemeines.....	11
	II. Aktuelle (effektive) Doppelbesteuerung.....	11
	1. Subjektidentität.....j.....	12
	2. Objektidentität.....	12
	3. Zeitliche Identität.....!	13
	4. Steueridentität.....	14
	III. Virtuelle Doppelbesteuerung (DB in thesi).....	15
	IV. Schlechterstellungsverbot.....	16
	1. Grundsatz.....	17
	2. Frühere Ausnahme.....	18
	3. Neue Rechtsprechung.....	18
§ 4	Interkantonale Steuerauscheidung.....	21
	I. Begriffliches.....	21
	1. Steueraussscheidung im weiteren Sinne.....	21
	2. Ausscheidung im engeren Sinne.....	21
	II. Methodisches Vorgehen.....	22
§5 /	Steuerdomizile.....	24
	I. Allgemeines.....	24
	II. Hauptsteuerdomizil der natürlicher Personen.....	26

	1. Aufgrund des StHG bzw. des StG BE/TI.....	26
	2. Aufgrund der DB-Praxis des Bundesgerichts.....	28
III.	Nebensteuerdomizil bei natürlichen Personen.....	35
	1. Aufgrund des StHG bzw. des StG BE/TI.....	35
	2. Aufgrund der DB-Praxis des Bundesgerichts.....	37
	a) Allgemeines.....	37
	b) Nebensteuerdomizile aufgrund persönlicher Zugehörigkeit.....	38
	c) Nebensteuerdomizile aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit.....	42
IV.	Hauptsteuerdomizil der juristischen Personen.....	47
	1. Aufgrund des StHG bzw. des StG BE/TI.....	47
	2. Aufgrund der DB-Praxis des Bundesgerichts.....	47
V.	Nebensteuerdomizil bei juristischen Personen.....	49
	1. Aufgrund des StHG bzw. des StG BE/TI.....	49
	2. Aufgrund der DB-Praxis des Bundesgerichts.....	49
 2. Teil: Kollisionsnormen..... j.l.....		 51
§ 6	Allgemeines	51
	I. • Begriff der Kollisionsnorm.....	51
	II. Natur der Kollisionsnormen.....	52
	III Gesichtspunkte bei der Schaffung von Kollisionsnormen....	53
§ 7	Vermögen und Einkommen	56
	I. Vermögen.....	56
	1. Allgemeines.....	56
	2. Bewegliches Privatvermögen (Hauptsteuerdomizil).	56
	3. Bewegliches Geschäftsvermögen (Nebensteuerdomizil [Spezialsteuerdomizil] des Geschäftsortes).....	57
	4. Unbewegliches Vermögen (Nebensteuerdomizil [Spezialsteuerdomizil] des Belegenheitsortes).....	59
	II. Einkommen.....	60
	1. Allgemeines.....	60
	2. Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit, Einkünfte aus beweglichem Privatvermögen sowie übrige Einkünfte (Hauptsteuerdomizil).....	60
	a) Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit	60
	b) Einkünfte aus beweglichem Privatvermögen.....	65
	c) Übrige Einkünfte.....	65
	3. Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit sowie Unternehmensgewinne (Nebensteuerdomizil [Spezial- steuerdomizil] des Geschäftsortes).....	65
	4. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Nebensteuer- domizil [Spezialsteuerdomizil] des Belegenheitsortes)....	66
§ 8	Kapital und Gewinn	70
	I. Kapital.....	70
	1. Allgemeines.....	70
	2. Bewegliches Vermögen (Hauptsteuerdomizil bzw. ev. sekundäre Steuerdomizile der Betriebsstätte).....	70

	3. Unbewegliches Vermögen (Mitberücksichtigung von Spezialsteuerdomizien).....	70
II.	Gewinn.....	71
	1. Allgemeines.....	71
	2. Erträge und Kapitalgewinne, soweit sie nicht auf unbewegliches Vermögen entfallen (Hauptsteuerdomizil bzw. ev. sekundäre Steuerdomizile der Betriebsstätte).....	71
	3. Erträge und Veräußerungsgewinne, soweit sie auf unbewegliches Vermögen entfallen (differenzierte Lösung)....	71
III.	Minimalsteuer.....	73
§ 9	Erbschaften und Schenkungen.....	74
I.	Allgemeines.....	74
II.	Bewegliches Vermögen (letzter Wohnsitz des Erblassers bzw. Wohnsitz des Schenkers).....	74
	1. Vermögensanfälle von Todes wegen.....	74
	2. Zuwendungen unter Lebenden.....	75
III.	Unbewegliches Vermögen (Belegenheitsort).....	76
	3. Teil: Steuerauscheidung.....	77
§ 10	Allgemeines.....	77
I.	Einleitung.....	77
II.	Fragen der zeitlichen Bemessung.....	78
	1. Vermögen (Kapital).....	78
	2. Einkommen (Gewinn).....	78
III.	Fragen der sachlichen Bemessung.....*	79
	1. Allgemeines.....	79
	2. Vermögen.....	79
	a) Schulden.....	80
	b) Sonderabzüge.....	80
	c) Sozialabzüge (Freibeträge).....	81
	3. Einkommen.....	81
	a) Gewinnungskosten (organische Abzüge).....	81
	b) Schuldzinsen.....	83
	c) Anorganische Abzüge („Abzüge für besondere Aufwendungen“).....	86
	d) Sozialabzüge (Freibeträge).....	87
IV.	Verlustberücksichtigung.....	87
§ 11	Steuerauscheidung bei Spezialsteuerdomizien sowie bei alternierendem Wohnsitz und bei Saisonaufenthalt.	90
I.	Allgemeines.....	90
II.	Spezialsteuerdomizil des Belegenheitsortes.....	90
	1. Natürliche Personen.....	90
	a) Vermögensausscheidung.....	90
	b) Einkommensausscheidung.....	91
	aa) Erträge aus unbeweglichem Vermögen im Besonderen	91
	bb) Grundstücksgewinne im Besonderen.....	92
	2. Juristische Personen.....	94

	a) Kapital.....	94
	b) Gewinn.....	94
III	Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes.....	96
	1. Vermögensausscheidung.....	96
	2. Einkommensausscheidung.....	97
IV.	Alternierender Wohnsitz.....	100
V.	Saisonaufenthalt.....	100
§ 12	Steuerausscheidung bei interkantonalen Unternehmen..	101
I.	Allgemeines.....	101
II.	Grundsätze der Steuerausscheidung.....	101
	1. Allgemeines.....	101
	2. Vermögens- bzw. Kapitalausscheidung.....	104
	a) Ausscheidung aufgrund der Buchhaltungsergebnisse („direkte Methode“).	105
	b) Ausscheidung aufgrund von Hilfsfaktoren („indirekte Methode“).	105
	3. Einkommens- bzw. Gewinnausscheidung.....	107
	a) Ausscheidung aufgrund der Buchhaltungsergebnisse („direkte Methode“).	108
	b) Ausscheidung aufgrund von Hilfsfaktoren („indirekte Methode“).	108
III.	Unternehmensliegenschaften im Besonderen.....	110
§ 13	Steuerausscheidung bei kombinierten Verhältnissen	112
I.	Allgemeines.....	112
II.	Einzelfirmen.....	112
	1. Vermögensausscheidung.....	112
	2. Einkommensausscheidung.....	112
III.	Kollektiv- und Kommanditgesellschaften.....	113
	1. Vermögensausscheidung.....	113
	2. Einkommensausscheidung.....	113
IV.	Einfache und stille Gesellschaften.....	113
	1. Vermögensausscheidung.....	113
	2. Einkommensausscheidung.....	113
§ 14	Steuerausscheidung bei Liegenschaftshändlern und Generalbauuntern.....	116
I.	Allgemeines.....	116
II.	Umlaufvermögen in Mchtbetriebsstättekantonen.....	116
	1. Vermögen/Kapital.....	116
	2. Einkommen/Gewinn.....	117
III.	Immobilienvermögen in Betriebsstättekantonen.....	121
	L Allgemeines.....	121
	2. Vermögens- bzw. Kapitalausscheidung.....	121
	3. Einkommens- bzw. Gewinnausscheidung.....	121
§ 15	Steuerausscheidung bei Erbschaften und Schenkungen.	123
I.	Allgemeines.....	123
II.	Vermögensanfälle von Todes wegen.....	124
III.	Schenkungen.....	127

4. Teil: Steuermass.....	128
§ 16	Gesamtprogression (bei progressiven Tarifen).....128
I.	Allgemeines.....128
II.	Vermögens- und Einkommenssteuer.....129
III.	Kapital- und Gewinnsteuer.....129
IV.	Erbschafts- und Schenkungssteuer.....130
§ 17	Vorgehen bei indirekt progressiven Tarifen.....131
I.	Allgemeines.....131
II.	Korrektur auf der Ebene der Sozialabzüge.....131
5. Teil: Verfahren.....	133
§ 18	Allgemeines.....133
I.	Einleitung.....135
II.	Zwei Arten von DB-Fragestellungen.....135
§ 19	Verfahrensrechtliche Aspekte.....137
I.	Anfechtungsobjekte.....137
1.	Allgemeines.....137
2.	Entscheide/Verfügungen.....137
3.	Erlasse.....139
II.	Vorinstanzen.....139
1.	Allgemeines.....139
2.	Ausnahme bei Beschwerden in DB-Sachen.....140
III.	Beschwerdelegitimation und Verfahreisbeteiligte.....142
1.	Allgemeines.....142
2.	Beschwerdelegitimation.....143
a)	Allgemeines.....143
b)	Beschwerdelegitimation Privater.....143
c)	Beschwerdelegitimation von Gemeinwesen.....144
3.	Verfahrensbeteiligte.....147
4.	Vertretungsbefugnis.....148
IV.	Anfechtbare Entscheide ¹148
1.	Allgemeines.....148
2.	Endentscheide.....149
3.	Teilentscheide.....149
4.	Zwischenentscheide.....150
V.	Beschwerdegründe.....151
1.	Allgemeines.....151
2.	Bundesrecht.....152
3.	Interkantonales Recht.....153
VI.	Sachverhaltsüberprüfung und Streitgegenstand.....153
1.	Allgemeines.....153
2.	Sachverhaltsübeprüfung in DB-Sachen.....153
3.	Streitgegenstand in DB-Sachen.....154
VII.	Kognition.....154
1.	Allgemeines.....154
2.	Ausnahmsweise nur beschränktePrüfungsbefugnis.....155

	VIII.	Beschwerdefrist.....	155
		1. Allgemeines.....	155
		2. Beschwerdefrist bei interkantonalen Kompetenz- konflikten.....	/ 155
	IX.	Beschwerdeschri.....	157
		1. Allgemeines.....	157
		2. Anträge.....	158
		3. Begründung.....	159
	X.	Verwirkung des Besteuerungsrechts.....	160
		1. Allgemeines.....	160
		2. Keine Verwirkung mehr unter dem BGG.....	160
	XI.	Urteil.....	161
		1. Allgemeines.....	161
		2. Steuerrückerstattung im Besonderen.....	161
		3. Kosten.....	162
§20		Verwirkung des Besteuerungsrechts.....	163
	I.	Allgemeines.....	163
	II.	Voraussetzungen der Verwirkungseinrede.....	163
		Lösungshinweise.....	165
Anhang 1:		Regeln für die Bewertung der Grundstücke bei inter- kantonalen Steuerauscheidungen ab Steuerperiode 1997/98 (Repartitionsfaktoren); KS Nr. 22 der SSK vom 21. November 2006.....	191
Anhang II:		BG vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; Auszug).....	193
Anhang III:		Erbschafts- und Schenkungssteuern (Stand 1.1.2009).	209
		Stichwortverzeichnis.....	223