
**Die interkantonale Ausscheidung bei Änderungen der Steuerpflicht während der Steuerperiode im System der einjährigen Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung
(Natürliche Personen)**

Kreisschreiben vom 27. November 2001

1 Allgemeines

Das am 1. Januar 2001 in Kraft getretene Bundesgesetz zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis vom 15. Dezember 2000 hat die Änderung von Artikel 68 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) zur Folge. Diese Bestimmung legt die Wirkungen einer Änderung der Steuerpflicht von natürlichen Personen zwischen Kantonen mit Postnumerandobesteuerung fest. Sie hat folgenden Inhalt:

„¹ Bei Wechsel des steuerpflichtigen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz besteht die Steuerpflicht auf Grund persönlicher Zugehörigkeit für die laufende Steuerperiode im Kanton, in welchem der Steuerpflichtige am Ende dieser Periode seinen Wohnsitz hat. Kapitaleleistungen gemäss Artikel 11 Absatz 3 sind jedoch in dem Kanton steuerbar, in dem der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Fälligkeit seinen Wohnsitz hat. Artikel 38 Absatz 4 bleibt im Übrigen vorbehalten.

² Eine Steuerpflicht auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in einem anderen Kanton als demjenigen des steuerrechtlichen Wohnsitzes besteht für die gesamte Steuerperiode, auch wenn sie im Laufe des Jahres begründet, verändert oder aufgehoben wird. In diesem Falle wird der Wert der Vermögensobjekte im Verhältnis zu Dauer dieser Zugehörigkeit vermindert. Im Übrigen werden das Einkommen und das Vermögen zwischen den beteiligten Kantonen in sinngemässer Anwendung der Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ausgeschieden“.

In der Form eines allgemeinen Kommentars hat die Schweizerische Steuerkonferenz in einem Kreisschreiben diese Bestimmung erläutert¹. Neben einem kurzen Rückblick auf die anwendbaren Grundsätze beschreibt das vorliegende Kreisschreiben die Anwendung dieser Bestimmung in Bezug auf die Einkommens- und Vermögenssteuern. Erörtert werden somit Fragen im Zusammenhang mit dem Wechsel der Steuerpflicht bei persönlicher Zugehörigkeit (Wohnsitzverlegung), Fragen im Zusammenhang mit der Begründung, der Veränderung oder der Aufhebung der wirtschaftlichen Zugehörig-

¹ Kreisschreiben der SSK Nr. 15 vom 31. August 2001

keit in einem anderen Kanton als dem Wohnsitzkanton sowie Fragen bezüglich der Änderung der Natur der Zugehörigkeit während einer Steuerperiode.

Artikel 68 StHG findet Anwendung auf interkantonale Verhältnisse zwischen Kantonen mit einjähriger Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung. Nur diese werden im Rahmen dieses Kreisschreibens umschrieben.

Artikel 68 Absatz 1 StHG beinhaltet zwei verschiedene Besteuerungsarten vor: Die Besteuerung von Kapitaleistungen gemäss Art. 11 Abs. 3 StHG einerseits sowie die Besteuerung im ordentlichen Verfahren einer quellensteuerpflichtigen Person andererseits. Diese Punkte werden in anderen Papieren der SSK kommentiert².

Artikel 68 StHG bezieht sich einzig auf die periodischen Einkommens- und Vermögenssteuern. Die Grundstückgewinnsteuern, Erbschafts- und Schenkungssteuern oder Handänderungssteuern sind hingegen nicht betroffen. Die Befugnis, derartige Steuern im interkantonalen Verhältnis zu erheben, wird durch kantonales Recht geregelt. Dabei müssen immer auch die vom Bundesgericht in seiner Rechtsprechung aufgestellten Grundsätze über das verfassungsmässige Verbot der Doppelbesteuerung berücksichtigt werden.

2 Wohnsitzwechsel einer natürlichen Person

21 Grundsätze

Wechselt eine natürliche Person ihren Wohnsitz im Laufe einer Steuerperiode von einem Kanton in einen anderen, so ist sie auf Grund persönlicher Zugehörigkeit während der ganzen Periode in dem Kanton steuerpflichtig, in welchem sie am Ende der Steuerperiode ihren Wohnsitz hat. Die Ansässigkeit im Wegzugskanton vor dem Wohnsitzwechsel führt nicht zur persönlichen Zugehörigkeit. Es wird dadurch keine Steuerpflicht begründet.

Wechselt eine Person ihren Wohnsitz von einem Kanton in einen anderen und behält oder begründet sie im Wegzugskanton eine wirtschaftliche Zugehörigkeit, so besteht für die ganze Periode eine beschränkte Steuerpflicht in diesem Kanton.

22 Beispiele

Beispiel 1 Wohnsitzwechsel

Herr X wohnt im Kanton A. Am 10. Oktober des Jahres N verlegt er seinen Wohnsitz vom Kanton A in den Kanton B. In der Steuerperiode N, welche dem Jahre N entspricht, ist Herr X im Kanton B steuerpflichtig.

² Kreisschreiben der SSK Nr. 16 vom 31. August 2001

Beispiel 2 Wohnsitzwechsel und Heirat

Herr X und Frau Y heiraten am 10. Juni des Jahres N. Herr X, der bis dahin im Kanton A gewohnt hat, wechselt seinen Wohnsitz per 1. Juni des Jahres N in den Kanton B. Frau Y wohnte bereits vorher im Kanton B.

Das Ehepaar ist für die ganze Steuerperiode N im Kanton B steuerpflichtig.

Beispiel 3 Wohnsitzwechsel und Trennung des Ehepaares

Herr und Frau O haben im Kanton A Wohnsitz. Sie trennen sich. Frau O behält ihren Wohnsitz im Kanton A. Herr O hingegen zieht am 1. März des Jahres N in den Kanton B um.

In der Steuerperiode N ist Frau O als Alleinstehende im Kanton A, Herr O als Alleinstehender im Kanton B steuerpflichtig

Beispiel 4 Wohnsitzwechsel und Aufenthalt

Herr X wohnt im Kanton A. Im Februar des Jahres N zieht er in den Kanton B um, wo er sich bis Ende Herbst des Jahres N aufhält. Per 1. November des Jahres N verlegt er seinen Wohnsitz in den Kanton C.

Herr X ist für die ganze Steuerperiode N im Kanton C steuerpflichtig.

Beispiel 5 Tod des einen Ehegatten und Wohnsitzwechsel des Überlebenden

Herr und Frau Z haben im Kanton A Wohnsitz. Herr Z stirbt am 10. Mai des Jahres N. Am 1. September desselben Jahres wechselt Frau Z ihren Wohnsitz in den Kanton B.

Bis zum Todestag von Herr Z werden die Einkommens- und Vermögenssteuern durch den Kanton A erhoben. Ab dem Todestag bis zum Ende der Steuerperiode N ist Frau Z im Kanton B steuerpflichtig.

3 Änderungen der wirtschaftlichen Zugehörigkeit ausserhalb des Wohnsitzkantons**31 Grundsätze**

Artikel 68 Absatz 2 StHG regelt den Grundsatz der Einheit der Periode bei Begründung, Veränderung oder Aufhebung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit ausserhalb des Wohnsitzkantons einer steuerpflichtigen Person. Hat die wirtschaftliche Zugehörigkeit während der Steuerperiode bestanden, gilt die beschränkte Steuerpflicht für die ganze Periode.

Im interkantonalen Verhältnis entsteht eine wirtschaftliche Zugehörigkeit gemäss Art. 4 Abs. 1 StHG, insbesondere im Zusammenhang mit Grundeigentum, mit einem Geschäftsbetrieb oder mit einer Betriebsstätte.

Die Begründung, Änderung oder Aufhebung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit kann aus vielerlei Gründen erfolgen. Bei beschränkter Steuerpflicht infolge Grundeigentum kann die Ursache für die Zugehörigkeit in einem entgeltlichen oder unentgeltlichen Grundstückerwerb liegen. Die Zugehörigkeit kann mit der Eröffnung eines Geschäftsbetriebes, einer Betriebsstätte oder Änderung der Rechtsform eines Unternehmens entstehen oder auf Grund einer Schliessung erlöschen. Diese verschiedenen Möglichkeiten werden an Hand von Beispielen erläutert.

Bei Begründung, Änderung oder Aufhebung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit im Laufe der Steuerperiode muss berücksichtigt werden, dass die Dauer der Zugehörigkeit kürzer ist als die Steuerpflicht (Art. 68 Abs. 2 StHG). In Bezug auf das Vermögen erlaubt diese Regelung eine indirekte der Dauer der wirtschaftlichen Anknüpfung entsprechende Besteuerung im Sinne von Art. 66 Abs. 4 StHG (sogenannte Gewichtungsmethode). Der Grundsatz, wonach sich das Vermögen nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht bemisst, wird dabei nicht verletzt (Art. 66 Abs. 1 StHG).

Die Berücksichtigung der verkürzten Dauer der wirtschaftlichen Zugehörigkeit durch die Verminderung des entsprechenden Vermögenswertes hat zur Folge, dass eine Korrektur vorgenommen werden muss. Nur so entspricht die Summe der zu besteuernenden Vermögenswerte dem Vermögen am Ende der Steuerperiode. Um das Ganze zu vereinfachen, betrifft diese Korrektur den Wohnsitzkanton bzw. den Kanton des Geschäftsbetriebes, wenn die wirtschaftliche Zugehörigkeit durch die Eröffnung oder Schliessung einer Betriebsstätte begründet oder aufgehoben wird. Bei Begründung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit im Laufe der Steuerperiode wirkt sie sich dies zu Gunsten, bei Aufhebung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit innerhalb der Steuerperiode zu Lasten des Wohnsitzkantons oder des Kantons des Geschäftsbetriebes aus.

32 Beispiele zur entgeltlichen Übertragung eines Grundstücks

Beispiel 6 Kauf einer Liegenschaft ausserhalb des Wohnsitzkantons im Laufe der Steuerperiode

Die steuerpflichtige Person mit Wohnsitz im Kanton A erwirbt per 1. April 2002 eine Liegenschaft im Kanton B (Steuerwert: Fr. 300'000). Der Kaufpreis in der Höhe von Fr. 400'000 wird wie folgt finanziert:

Verkauf von Wertschriften:	100'000
Eigenkapital:	40'000
Hypothekarschuld auf der neuen Liegenschaft:	160'000
Erhöhung der Hypothek auf einer anderen Liegenschaft:	100'000

Die steuerpflichtige Person ist ebenfalls Eigentümerin einer Liegenschaft im Kanton C.

Vermögen der steuerpflichtigen Person am 31. Dezember 2002:

Wertschriften:	100'000
Liegenschaft im Kanton C (Steuerwert):	1'000'000
Liegenschaft im Kanton B (Steuerwert):	300'000
Schulden:	<u>(460'000)</u>
Nettovermögen:	940'000

Im Jahr 2002 erzielt es Einkommen:

Wertschriftenertrag:	5'000
Nettoliegenschaftsertrag Kanton C:	64'000
Nettoliegenschaftsertrag Kanton B:	22'500
Nettolohn:	140'000
Schuldzinsen:	(22'000)
Nettoeinkommen:	209'500

Ausscheidung der Vermögenswerte zur Bestimmung der steuerbaren Vermögensanteile in jedem beteiligten Kanton und Verteilung der Schuldzinsen

Vermögen am 31.12.2002	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Wertschriften	100'000	100'000		
Liegenschaft C*: Steuerwert 1'000'000 x 110%	1'100'000			1'100'000
Liegenschaft B**: Steuerwert 300'000 x 120%	360'000		360'000	
Korrektur zu Gunsten von A (360'000 / 360 x 90)		90'000	(90'000)	
Total der Vermögenswerte	1'560'000	190'000	270'000	1'100'000
Anwendbare Prozente für die Ausscheidung des Nettovermögens und der Schuldzinsen	100%	12.18%	17.31%	70.51%

* Repartitionswert für den Kanton C : 110%

**Repartitionswert für den Kanton B: 120%

Steuerbares Vermögen³ in den Kantonen A und C*

	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Vermögen	1'560'000	190'000	270'000	1'100'000
Schulden	460'000	56'028	79'626	324'346
Nettovermögen	1'100'000	133'972	190'374	775'654
Differenz auf den Liegenschaftssteuerwerten**				
Kanton C (1'100'000 / 110 x 10)	(100'000)			(100'000)
Kanton B*** (360'000 / 110 x 10)	32'727		(32'727)	
Kanton A*** (32'727 / 360 x 90)		(8'182)	8'182	
Steuerbares Vermögen A und C**	967'273	125'790	165'829	675'654

*Zwecks Vereinfachung entsprechen die Beispiele den jeweiligen kantonalen Gesetzgebungen.

**Die Korrektur der Liegenschaftswerte im Hinblick auf die Ausscheidung erfolgt aus der Sicht der Kantone A (Hauptsteuerdomizil) und C. Die Repartitionswerte für die Kantone A und C betragen 110%, für den Kanton B 120%.

***Zur Bestimmung des steuerbaren Vermögens der Kantone A und C muss der Steuerwert der Liegenschaft C (100/110 von 360'000 Franken) um Fr. 32'727 vermindert werden. Ein Teil dieser Verminderung (Fr. 8'182) geht zu Lasten des Kantons A.

³ In allen Beispielen entspricht „steuerbares Vermögen“ dem Nettovermögen gemäss kantonalem Recht. Dieses berechnet sich nach dem Bruttovermögen abzüglich der Schulden. Ebenfalls berücksichtigt sind die Repartitions- werte, welche der Bestimmung der Liegenschaftswerte für die Ausscheidungen dienen.

Nettoeinkommen

Einkommen 2002	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Wertschriftenertrag	5'000	5'000		
Nettoliegenschaftsertrag C	64'000			64'000
Nettoliegenschaftsertrag B	22'500		22'500	
Bruttovermögensertrag	91'500	5'000	22'500	64'000
Schuldzinsen	(22'000)	(2'680)	(3'808)	(15'512)
	100%	12.18%	17.31%	70.51%
Nettovermögensertrag	69'500	2'320	18'692	48'488
Lohn	140'000	140'000		
Nettoeinkommen	209'500	142'320	18'692	48'488

Beispiel 7 Verkauf einer Liegenschaft ausserhalb des Wohnsitzkantons

Eine im Kanton A wohnhafte Person verkauft am 31. März 2002 eine Liegenschaft. Die Liegenschaft liegt im Kanton C und hat einen Steuerwert von Fr. 300'000. Der Verkaufspreis beläuft sich auf Fr. 500'000. Nach der Tilgung einer Hypothekarschuld in der Höhe von Fr. 100'000 investiert die Person den restlichen Verkaufserlös in Wertschriften. Die steuerpflichtige Person ist gleichzeitig Eigentümerin einer Liegenschaft im Kanton B (Steuerwert: Fr. 500'000). Ende 2002 beträgt der Wert der Wertschriften Fr. 600'000. Die privaten Schulden belaufen sich insgesamt auf Fr. 300'000.

Ausscheidung der Vermögenswerte zur Bestimmung der steuerbaren Vermögensanteile in jedem beteiligten Kanton und Verteilung der Schuldzinsen

Vermögenswerte am 31.12.2002	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Wertschriften	600'000	600'000		
Liegenschaften*:				
Kanton B: Steuerwert 500'000 x 120%	600'000		600'000	
Kanton C*: Steuerwert 300'000 x 110% zu Lasten von A		(330'000)		330'000
Korrektur zu Gunsten von A		247'500		(247'500)
Total Aktiven	1'200'000	517'500	600'000	82'500
Anwendbare Prozente für die Ausscheidung des Nettovermögens und der Schuldzinsen	(100%)	43.12%	50%	6.88%

* Die Berücksichtigung der begrenzten Dauer der Zugehörigkeit zu einem Kanton erfolgt in zwei Etappen: a) Hinzufügen des Elementes Liegenschaft beim Kanton C, zu Lasten des Wohnsitzkantons, dann b) die Korrektur dieses Elementes C gemäss der begrenzten Dauer der Zugehörigkeit, mit entsprechender Korrektur beim Kanton A. Das Vorgehen kann verkürzt werden, indem beim Kanton C der Liegenschaftswert direkt proportional im Verhältnis zur Dauer der Zugehörigkeit (in unserem Beispiel: $300'000 \times 110\% / 360 \times 90 = 82'500$, Summe zu Lasten des Wohnsitzkantons) gekürzt wird.

Nettovermögen in den Kantonen A, B und C

	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Total der Vermögenswerte	1'200'000	517'500	600'000	82'500
Anwendbare Prozente für die Ausscheidung des Nettovermögens und der Schuldzinsen	100%	43.12%	50%	6.88%
Schulden	(300'000)	(129'360)	(150'000)	(20'640)
Nettovermögen	900'000	388'140	450'000	61'860

Steuerbares Vermögen in den Kantonen A, B und C*

Steuerbares Vermögen in den Kantonen A und C				
Nettovermögen	900'000	388'140		61'860
Differenz auf der Liegenschaft im Kanton B : $600'000 / 110 \times 10$	(54'545)		(54'545)	
Differenz auf der Liegenschaft im Kanton C: $(82'500 / 110 \times 10)$ zu Gunsten von Kanton A		7'500		(7'500)
Steuerbares Vermögen	845'455	395'640	395'435	54'360

Steuerbares Vermögen im Kanton B	900'000		450'000	
Differenz auf Liegenschaft B $(600'000 / 120 \times 20)$	(100'000)		(100'000)	
Steuerbares Vermögen	800'000		350'000	

* Repartitionswerte: A und C: 110%; B: 120%

Beispiel 8 Verkauf einer Liegenschaft⁴

Eine Person verkauft am 1. Juli 2002 eine im Kanton B gelegene Liegenschaft für Fr. 1'000'000 (Steuerwert: 850'000). Der Käufer übernimmt dabei eine Hypothekarschuld in der Höhe von Fr. 800'000. Am Ende des Steuerjahres besitzt die steuerpflichtige Person Wertschriften in der Höhe von Fr. 400'000. Die Schulden betragen Fr. 50'000.

⁴ In den Beispielen 8 bis 13 wird angenommen, der Repartitionswert für die Liegenschaften in den verschiedenen Kantonen betrage 100%.

Ausscheidung der Vermögenswerte zur Bestimmung der steuerbaren Vermögensanteile in jedem beteiligten Kanton und Verteilung der Schuldzinsen

Vermögen am 31.12.2002	Total	Kanton A	Kanton B
Wertschriften	400'000	400'000	
Liegenschaft B:(850'000 / 360 x 180), max. 400'000		(400'000)	400'000
Aktiven	400'000	0	400'000
Anwendbare Prozente für die Ausscheidung des Nettovermögens und der Schuldzinsen	100%	0%	100%

Bemerkung: Wie dieses Beispiel zeigt, kann der Bruttovermögensanteil des Spezialsteuerdomizils, welcher im Verhältnis zur Dauer der Zugehörigkeit vermindert wird, dem Vermögen am Ende der Steuerperiode entsprechen oder grösser sein kann als dieses. In diesem Fall muss der Bruttovermögensanteil des Spezialsteuerdomizils der Höhe des Vermögens am Ende der Steuerperiode angepasst werden. Existieren mehrere Spezialsteuerdomizile und erweist sich der Bruttovermögensanteil des Kantons, in dem die wirtschaftliche Zugehörigkeit beendet wurde, höher als das Bruttovermögen des Hauptsteuerdomizils, so müssen die anderen Domizile den Teil nicht übernehmen, der zu Lasten des Hauptsteuerdomizils geht und dessen Bruttovermögen übersteigt (siehe Beispiel 9). Dieser Teil wird durch den Liegenschaftskanton übernommen.

Steuerbares Vermögen in den Kantonen A und B

Das steuerbare Vermögen am 31.12.2002 beträgt Fr. 350'000. Es wird zwischen den beiden Kantonen wie folgt aufgeteilt:

	Total	Kanton A	Kanton B
	100%		100%
Aktiven	400'000		400'000
Schulden	(50'000)		(50'000)
Steuerbares Vermögen	350'000		350'000

Beispiel 9 Verkauf einer Liegenschaft

Eine Person verkauft am 1. Juli 2002 eine im Kanton B gelegene Liegenschaft im Wert von Fr. 1'000'000 (Steuerwert: 1'000'000). Der Käufer übernimmt eine Hypothek in der Höhe von Fr. 800'000. Am Ende des Jahres besitzt die steuerpflichtige Person Wertschriften in der Höhe von Fr. 400'000. Gleichzeitig ist sie Eigentümerin zweier Grundstücke, die in den Kantonen C (Fr. 100'000) und D (200'000) liegen. Ihre Schulden betragen am 31.12.2002 Fr. 250'000.

Ausscheidung der Vermögenswerte zur Bestimmung der steuerbaren Vermögensanteile in jedem beteiligten Kanton und Verteilung der Schuldzinsen

	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C	Kanton D
Vermögen am 31.12 2002					
Wertschriften	400'000	400'000			
Liegenschaften	300'000			100'000	200'000
Liegenschaft B : Korrektur zu Lasten von A: (1'000'000 / 360 x 180)		(500'000)	500'000		
Korrektur zu Lasten von B (500'000-400'000)		100'000	(100'000)		
Total	700'000	0	400'000	100'000	200'000
In %	100%	0%	57.14%	14.29%	28.57%

Der Vermögenswert, der dem Kanton B zugeteilt wird und zu Lasten des Wohnsitzkantons A geht, ist höher als dessen Bruttovermögensanteil. Der Überschuss muss von dem Kanton B getragen werden.

Wenn die Korrekturen mehrerer Spezialsteuerdomizile betreffen und die Summe dieser Korrekturen zu Lasten des Wohnsitzkantons höher ist als das diesem Ort zuzurechnende Bruttovermögen, dann muss der Überschuss zwischen den Spezialsteuerdomizilen proportional aufgeteilt werden. Wie das nachfolgende Beispiel zeigt, dürfen die aufgeteilten Aktiven insgesamt nicht höher sein als die Aktiven, die am Ende der Steuerperiode steuerbar sind.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtige mit Wohnsitz im Kanton A hat am Ende der Steuerperiode ein bewegliches Vermögen von Fr. 300'000. Am 1. Juli dieser Periode hat er zwei Liegenschaften verkauft. Die eine Liegenschaft (Steuerwert: Fr. 400'000) war im Kanton B, die andere Liegenschaft (Steuerwert: Fr. 500'000) im Kanton C gelegen.

<i>Vermögen am Ende der Steuerperiode</i>	<i>Total</i>	<i>Kanton A</i>	<i>Kanton B</i>	<i>Kanton C</i>
<i>Wertschriften</i>	300'000	300'000		
<i>Liegenschaft im Kanton B : Korrektur zu Lasten des Kantons A: (400'000 / 360 x 180)</i>		(200'000)	200'000	
<i>Liegenschaft im Kanton C : Korrektur zu Lasten des Kantons A: (500'000 / 360 x 180)</i>		(250'000)		250'000
<i>Verteilung des Überschusses zu Lasten der Kantone B und C</i>		150'000	(66'666)	(83'334)
<i>Total der Vermögenswerte</i>	300'000	0	133'334	166'666

Beispiel 10 Kauf und Verkauf einer Liegenschaft im Verlauf einer Steuerperiode

Eine im Kanton A wohnhafte Person erwirbt am 1. Mai 2002 eine Liegenschaft im Kanton B zum Preis von Fr. 450'000. Die Liegenschaft wird Ende Oktober zum Preis von Fr. 420'000 weiterverkauft. Zu diesem Zeitpunkt beträgt der Steuerwert Fr. 390'000. Am Ende der Steuerperiode besitzt die steuerpflichtige Person ein Vermögen in der Höhe von Fr. 270'000 (Wertschriften und Sparbuch).

Ausscheidung der Vermögenswerte zur Bestimmung der steuerbaren Vermögensanteile in jedem beteiligten Kanton und Verteilung der Schuldzinsen

<i>Vermögen</i>	<i>Total</i>	<i>Kanton A</i>	<i>Kanton B</i>
<i>Wertschriften und anderes bewegliches Vermögen</i>	270'000	270'000	
<i>Liegenschaft im Kanton B : (390'000 / 360x 180)</i>		(195'000)	195'000
<i>Vermögen für die Ausscheidung</i>	270'000	75'000	195'000
<i>Anwendbare Prozente für die Ausscheidung des Nettovermögens und der Schuldzinsen</i>	100%	27.78%	72.22%

Steuerbares Vermögen in den Kantonen A und B

Am 31.12.2002 beträgt das steuerbare Vermögen der steuerpflichtigen Person Fr. 270'000. Es wird wie folgt unter den Kantonen ausgeschieden:

	Total	Kanton A	Kanton B
	100%	27.78%	72.22%
Steuerbares Vermögen	270'000	75'000	195'000

Beispiel 11 Unterbruch der wirtschaftlichen Zugehörigkeit: Verkauf einer Liegenschaft, kurz danach Kauf einer anderen Liegenschaft

Eine Person wohnt im Kanton A und ist Eigentümerin einer Liegenschaft im Kanton B (Steuerwert Liegenschaft 1: Fr. 300'000). Am 1. Mai 2002 verkauft sie diese zum Preis von Fr. 500'000. Der Erlös wird nach Bezahlung der Grundstückgewinnsteuer reinvestiert. Am 1. Oktober 2002 kauft diese Person ein Mietshaus im Kanton B (Liegenschaft 2). Der Kaufpreis beträgt Fr. 1'000'000. Der Kauf wird durch Eigenkapital (in der Höhe von Fr. 300'000) sowie durch eine Hypothek von Fr. 700'000 finanziert.

Nettovermögen am 31.12.2002:

Wertschriften:	100'000
Liegenschaft 2 (Steuerwert: 1'000'000):	1'000'000
Schulden:	<u>(700'000)</u>
Nettovermögen:	400'000

Ausscheidung der Vermögenswerte zur Bestimmung der steuerbaren Vermögensanteile in jedem beteiligten Kanton und Verteilung der Schuldzinsen

Vermögen am 31.12.2002	Total	Kanton A	Kanton B
Wertschriften	100'000	100'000	
Liegenschaft 2: Korrektur zu Gunsten von A (1'000'000 / 360 x 270)	1'000'000	750'000	1'000'000 (750'000)
Liegenschaft 1, Steuerwert am 1.5.2002 : 300'000 Korrektur zu Lasten von A : (300'000 / 360 x 120)		(100'000)	100'000
Total Aktiven	1'100'000	750'000	350'000
In %	100%	68.18%	31.82%

Steuerbares Vermögen in den Kantonen A und B

Das Nettovermögen am 31.12.2002 beträgt Fr. 400'000. Es wird zwischen den Kantonen wie folgt ausgedacht:

	Total	Kanton A	Kanton B
	100%	68.18%	31.82%
Steuerbares Vermögen	400'000	272'720	127'280

33 Beispiele zur unentgeltlichen Übertragung eines Grundstücks

Beispiel 12 Liegenschaftsabtretung durch Erbschaft

Vorbemerkung:

Der Tod einer Person beendet ihre Steuerpflicht. Gemäss Art. 66 Abs. 1 StHG wird das Vermögen nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht bemessen. Erbt der Steuerpflichtige während der Steuerperiode Vermögen, so wird dieses erst von dem Zeitpunkt an besteuert, in dem es anfällt (Art. 66 Abs. 3 StHG).

Beispiel:

Herr X, wohnhaft im Kanton A, ist Eigentümer einer Liegenschaft im Kanton B. Er stirbt am 30. 9. 2002. Einzige Erbin ist seine Tochter, Frau Y, die im Kanton C in einer selbstgenutzten Liegenschaft wohnt. In den Kantonen A und B wird bei Erbschaften an Nachkommen der ersten Linie keine Erbschaftssteuer erhoben.

Beim Tod liegt folgendes Inventar vor:

Wertschriften:	100'000	
Liegenschaft B:	300'000	(Steuerwert)
Schulden:	(100'000)	

Am Ende des Jahres 2002 setzt sich das Vermögen von Frau Y, das Erbe ihres Vaters miteinbezogen, aus folgenden Elementen zusammen:

Wertschriften:	150'000	
Liegenschaft C:	400'000	(Steuerwert)
Liegenschaft B:	300'000	
Schulden:	(340'000)	
Nettovermögen:	510'000	

Veranlagung von Herrn X (vom 1.1.2002 bis 30.9.2002)

Die Besteuerung von Herrn X endet sowohl im Wohnsitzkanton als im Liegenschaftskanton an seinem Todestag, dem 30.9.2002.

Vermögen am 30.9. 2002	Total	Kanton A	Kanton B
Wertschriften	100'000	100'000	
Liegenschaft	300'000		300'000
Total Bruttovermögen	400'000	100'000	300'000
In %	100%	25%	75%
Schulden	(100'000)	(25'000)	(75'000)
Steuerbares Vermögen für 270 Tage	300'000	75'000	225'000

Die Vermögenssteuer 2002 wird von den Kantonen A und B pro rata temporis (für 270 Tage) erhoben.

Veranlagung von Frau Y (vom 1.1 bis 30.12.2002)

Für die Veranlagung und sowie für die Steuerausscheidung wird der Wert des geerbten Vermögens (Aktiven und Passiven) proportional zur Zeitspanne zwischen dem Todeszeitpunkt und dem Ende der Steuerperiode im Verhältnis zur ganzen Periode gekürzt.

Vermögen au 31.12. 2002	Total	Kanton C	Kanton B
Wertschriften	150'000	150'000	
Liegenschaften	700'000	400'000	300'000
Korrektur Erbschaft per 1.10.			
Wertschriften: (100'000 / 360 x 270*)	(75'000)	(75'000)	
Liegenschaft: (300'000 / 360 x 270)	(225'000)		(225'000)
Total Aktiven	550'000	475'000	75'000
In %	100%	86.36%	13.64%
Schulden: 340'000	(340'000)	(293'624)	(46'376)
Korrektur Erbschaft per 1.10.			
Schulden (100'000 / 360 x 270)*	75'000	64'770	10'230
Steuerbares Vermögen	285'000	246'146	38'854

* Tage ohne Erbschaft

Beispiel 13 Abtretung einer Liegenschaft durch Schenkung

Vorbemerkung: Art. 66 Abs. 3 StHG findet bei Schenkungen keine Anwendung⁵. Trotzdem muss beachtet werden, dass bei der Schenkung einer Liegenschaft eine interkantonale Doppelbesteuerung auftreten kann, wenn Schenker und Beschenkter in verschiedenen Kantonen wohnen. Die Ausscheidung wird vorgenommen wie wenn eine Veräusserung stattgefunden hätte.

Beispiel:

Herr X wohnt im Kanton A und ist Eigentümer einer Liegenschaft im Kanton B (Steuerwert: 300'000). Am 30. 9. 2002 schenkt er seiner Tochter Frau Y, die im Kanton C wohnt, diese Liegen-

⁵ Vergleiche auch BGE vom 23.7.1999, K. Locher, Doppelbesteuerungspraxis, § 10, II, Nr. 27; siehe Walter Jakob/Dieter Weber, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 66 StHG N. 2 und 6

schaft. Sie ist mit einer Hypothekarschuld in der Höhe von Fr. 100'000 belastet. Die Kantone A und B erheben keine Schenkungssteuern bei Zuwendungen an direkte Nachkommen.

Am 31.12.2002 hat Herr X das folgende Vermögen:

Wertschriften: 600'000

Das Vermögen von Frau Y setzt sich am 31.12.2002 wie folgt zusammen (die geschenkten Vermögenswerte miteinbezogen):

Wertschriften: 150'000

Liegenschaft C: 400'000

Liegenschaft B: 300'000

Schulden: (340'000)

Besteuerung von Herrn X in der Steuerperiode 2002 in den Kantonen A und B:

Ausscheidung der Vermögenswerte zur Bestimmung der steuerbaren Vermögensanteile in jedem beteiligten Kanton und Verteilung der Schuldzinsen

Vermögen	Total	Kanton A	Kanton B
Wertschriften	600'000	600'000	
Liegenschaft: (300'000 / 360 x 270) Korrektur zu Lasten von A		(225'000)	225'000
Steuerbares Vermögen	600'000	375'000	225'000
In %	100%	62.50%	37.50%

Besteuerung von Frau Y in der Steuerperiode 2002:

Ausscheidung der Vermögenswerte zur Bestimmung der steuerbaren Vermögensanteile in jedem beteiligten Kanton und Verteilung der Schuldzinsen

Vermögen am 31.12. 2002	Total	Kanton C	Kanton B
Wertschriften	150'000	150'000	
Liegenschaft C	400'000	400'000	
Liegenschaft B: 300'000 Korrektur zu Gunsten von C (300'000 / 360 x 270)	300'000		300'000
		225'000	(225'000)
Total Vermögenswerte	850'000	775'000	75'000
In %	100%	91.18%	8.82%
Schulden (C: 91.18% und B: 8.82%)	(340'000)	(310'012)	(29'998)
Steuerbares Vermögen	510'000	464'988	45'012

34 Eröffnung, Verlegung und Schliessung eines Geschäftsbetriebes oder einer Betriebsstätte

341 Grundsätze

Artikel 68 Absatz 2 StHG findet Anwendung bei einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit auf Grund des Betriebens eines Geschäftes oder einer Betriebsstätte. Die Verlegung eines Geschäftsbetriebes in einen anderen Kanton sowie die Begründung oder Aufgabe einer Betriebsstätte machen es nicht mehr nötig, eine Zwischenbilanz zu erstellen. Hingegen ist bei Begründung oder Aufgabe eines Geschäftsbetriebes eine Eröffnungs- bzw. Liquidationsbilanz zu erstellen. In diesem Zusammenhang muss Art. 66 Abs. 2 StHG erwähnt werden. Er sieht vor, dass „sich für Steuerpflichtige mit selbständiger Erwerbstätigkeit und Geschäftsjahren, die nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmen, das steuerbare Geschäftsvermögen nach dem Eigenkapital am Ende des in der Steuerperiode abgeschlossenen Geschäftsjahres bestimmt“.

Im Falle einer Eröffnung oder Schliessung einer Betriebsstätte können Aktiven oder Passiven von dieser Betriebsstätte in andere Steuerdomizile des Unternehmens (Sitz oder weitere Betriebsstätten) überführt werden. Zur Vereinfachung werden diese Überführungen im Allgemeinen bei der Korrektur auf Grund der kürzeren Dauer der Zugehörigkeit zum Domizil einer Betriebsstätte, die im Laufe der Steuerperiode begründet oder aufgehoben wird, nicht berücksichtigt. Die Korrektur wird zu Gunsten oder zu Lasten des Sitzkantons des Geschäftsbetriebes (bei Eröffnung oder Schliessung einer Betriebsstätte) oder des Wohnsitzkantons (bei Eröffnung oder Schliessung eines Geschäftsbetriebes) vorgenommen.

342 Beispiele

Beispiel 14	Eröffnung eines Geschäftsbetriebes
-------------	------------------------------------

Eine im Kanton A wohnhafte Person eröffnet am 1.10.2002 ein Geschäft im Kanton B. Das erste Geschäftsjahr wird am 30.9.2003 abgeschlossen.

Elemente des Privat- sowie des Geschäftsvermögens:

Privatvermögen	31.12.2002
Steuerwert der Liegenschaft (Kanton A):	250'000
Wertschriften:	100'000
Schulden:	(200'000)

Geschäftsvermögen:

Eröffnungsbilanz des Geschäftes am 1.10.2002

Banken:	20'000
Geschäftsinventar am 1.10.2002:	60'000
Kassa:	20'000
Bankkredit:	(40'000)

Geschäftsbilanz am 30.9.2003 (Ende des ersten Geschäftsjahres)

Banken:	15'000
Debitoren:	10'000
Geschäftsinventar:	65'000
Geschäftskredit:	(30'000)
Nettogewinn vom 1.10.2002 bis 30.9.2003:	120'000

Einkünfte des Jahres 2002

Nettolohn vom 1.1. bis 30.9.2002:	90'000
Eigenmietwert:	15'000
Wertschriftenertrag:	3'500
Hypothekarzinsen:	(8'500)
Liegenschaftsunterhalt:	(3'000)
Berufsauslagen:	(6'000)

Ausscheidung der Vermögenswerte zur Bestimmung der steuerbaren Vermögensanteile in jedem beteiligten Kanton und Verteilung der Schuldzinsen

Vermögen am 31.12. 2002	Total	Kanton A	Kanton B
Liegenschaft, Steuerwert 250'000, Repartitionswert des Kantons A : 120%	300'000	300'000	
Wertschriften	100'000	100'000	
Geschäftsvermögen (1.10.2002)	100'000		100'000
Korrektur zu Gunsten von A : (100'000 / 360 x 270)		75'000	(75'000)
Total Vermögenswerte	500'000	475'000	25'000
In %	100%	95%	5%

Steuerbares Vermögen in den Kantonen A und B am 31.12. 2002*

	Total	Kanton A	Kanton B
Total Vermögenswerte	500'000	475'000	25'000
In %	100%	95%	5%
Schulden	(240'000)	(228'000)	(12'000)
Nettovermögen	260'000	247'000	13'000
Differenz auf der Liegenschaftssteuerwert: (300'000 / 120 x 20)	(50'000)	(50'000)	
Steuerbares Vermögen	210'000	197'000	13'000

* Repartitionswerte für die Kantone A und B: 120%.

Nettoeinkommen in den Kantonen A und B

Einkommen 2002	Total	Kanton A	Kanton B
Nettoliegenschaftsertrag	12'000	12'000	
Nettowertschriftenertrag	3'500	3'500	
Nettovermögensertrag	15'500	15'500	
Schuldzinsen, 1. Ausscheidung	(8'500)	(8'075)	(425)
Schuldzinsen, 2. Ausscheidung		(425)	425
Nettolohn	90'000	90'000	
Berufsauslagen	(6'000)	(6'000)	
Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit	0		0
Nettoeinkommen	91'000	91'000	0

Beispiel 15 Überführung eines Geschäftsbetriebes in einen anderen Kanton

Eine im Kanton A wohnhafte Person betreibt ein Geschäft im Kanton B. Am 1. Juli 2002 überführt sie dieses Geschäft vom Kanton B in den Kanton C. Im Jahr 2002 beträgt das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit Fr. 120'000 (unter Berücksichtigung von geschäftlichen Schuldzinsen in der Höhe von Fr. 2'000).

Elemente des Privat- sowie des Geschäftsvermögens

Privatvermögen	31.12.2002
Steuerwert der Liegenschaft:	250'000
Wertschriften:	100'000
Schulden:	(200'000)

Geschäftsvermögen:

Geschäftsbilanz im Kanton C	31.12.2002
Bank	15'000
Debitoren	10'000
Inventar Geschäftsaktiven	65'000
Geschäftskredit	(30'000)

Einkünfte 2002

Nettoeinkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit:	120'000
Eigenmietwert:	15'000
Wertschriftenertrag:	3'500
Private Schuldzinsen:	(8'500)
Privater Liegenschaftsunterhalt:	(3'000)

Ausscheidung der Vermögenswerte zur Bestimmung der steuerbaren Vermögensanteile in jedem beteiligten Kanton und Verteilung der Schuldzinsen

Vermögen am 31.12.2002	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Liegenschaft, Steuerwert 250'000, Repartitionswert Kanton A : 120%	300'000	300'000		
Wertschriften	100'000	100'000		
Geschäftsaktiven (31.12.2002)	90'000			90'000
Korrektur zu Gunsten des Kantons A (90'000 / 360 x 180)*		45'000		(45'000)
Korrektur zu Lasten des Kantons A und zu Gunsten des Kantons B (90'000 / 360 x 180)*		(45'000)	45'000	
Total Vermögen	490'000	400'000	45'000	45'000
In %	100%	81.64%	9.18%	9.18%

*Die Geschäftsaktiven können auch nach Massgabe der Dauer der Anknüpfung direkt den Kantonen B und C zugeschrieben werden.

Steuerbares Vermögen in den Kantonen A, B und C*

	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Total Aktiven	490'000	400'000	45'000	45'000
In %	100%	81.64%	9.18%	9.18%
Schulden	(230'000)	(187'772)	(21'114)	(21'114)
Differenz auf der Liegenschaft (300'000/120x20)	(50'000)	(50'000)		
Steuerbares Vermögen	210'000	162'228	23'886	23'886

*Repartitionswert für die Kantone A,B und C : 120%

Nettoeinkommen in den Kantonen A, B und C

Einkommen 2002	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Nettoliegenschaftsertrag	12'000	12'000		
Nettowertschriftenertrag	3'500	3'500		
Zinsen auf investiertem Kapital in der Höhe von 60'000, (Zinsfuss 5%)*	3'000		1'500	1'500
Netto Vermögensertrag	18'500	15'500	1'500	1'500
Private und geschäftliche Schuldzinsen: 8'500 + 2000	(10'500)	8'572	964	964
In %	100%	81.64%	9.18%	9.18%
Nettovermögensertrag nach Abzug der Schuldzinsen	8'000	6'928	536	536
Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit: 120'000 – 3000 + 2000	119'000		59'500	59'500
Nettoeinkommen	127'000	6'928	60'036	60'036

* In diesem Beispiel und auch in den anderen folgenden Beispielen wird der Zins zum Satz von 5% des investierten Eigenkapitals berechnet. Dies entspricht der Praxis des Bundesgerichts (cf. P. Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, S.102,

§ 10.III.3.b und S. 114, § 11.III.2). Einige Kantone verfolgen eine andere Praxis, die sich auf einen Teil der Doktrin stützt (Höhn/Mäusli, Interkantonaies Steuerrecht, 4. Auflage., S. 309, § 22, Nr. 12 und f.).

Beispiel 16 Schliessung eines Geschäftsbetriebes

Eine natürliche Person mit Wohnsitz im Kanton A betreibt ein Geschäft im Kanton B. Sie übergibt dieses am 31. Oktober 2002 ihrem Nachfolger.

Elemente des Privat- sowie des Geschäftsvermögens

Privatvermögen	31.12.2002
Steuerwert der Liegenschaft (Kanton A)	250'000
Wertschriften	400'000
Private Schulden	(200'000)

Geschäftsvermögen:

Übergabebilanz des Geschäftes vom 31.10.2002

Bank:	15'000
Debitoren:	10'000
Geschäftsinventar:	200'000
Geschäftskredit:	(30'000)

Einkünfte 2002

Renten:	30'000
Eigenmietwert:	15'000
Wertschriftenertrag:	3'500
Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Geschäftsabschluss 2002 (vom 1.1. bis 31.10), beinhaltet auch den Liquidationsgewinn, nach Abzug der geschäftlichen Schuldzinsen von 4'200	250'000
Private Schuldzinsen:	(8'500)
Liegenschaftsunterhalt:	(3'000)

Ausscheidung der Vermögenswerte zur Bestimmung der steuerbaren Vermögensanteile in jedem beteiligten Kanton und Verteilung der Schuldzinsen

Vermögen am 31.12. 2002	Total	Kanton A	Kanton B
Liegenschaft Steuerwert 250'000, Repartitionswert des Kantons A : 120%	300'000	300'000	
Wertschriften	400'000	400'000	
Geschäftsvermögen : Korrektur zu Lasten von A : (225'000 / 360 x 300)		(187'500)	187'500
Total Vermögen	700'000	512'500	187'500
In %	100%	73.21%	26.79%

Steuerbares Vermögen in den Kantonen A und B

	Total	Kanton A	Kanton B
Bruttovermögen	700'000	512'500	187'500
Schulden	(200'000)	(146'420)	(53'580)
Nettovermögen	500'000	366'080	133'920
Differenz auf der Liegenschaft*	(50'000)	(50'000)	
Steuerbares Vermögen	450'000	316'080	133'920

* Der Repartitionswert für die Kantone A und B beträgt 120%.

Nettoeinkünfte in den Kantonen A und B

	Total	Kanton A	Kanton B
Einkommen 2002			
Nettoliegenschaftsertrag	12'000	12'000	
Nettowertschriftenertrag	3'500	3'500	
Zinsen auf investiertem Kapital von 195'000 (Zinsfuss 5%)*	8'125		8'125
Vermögensertrag	23'625	15'500	8'125
Private und geschäftliche Schuldzinsen : 8500 + 4'200 = 12'700	(12'700)	(9'297)	(3'403)
Nettovermögensertrag	10'925	6'203	4'722
Renten	30'000	30'000	
Einkommen aus selbständiger Erwerbstätig- keit: 250'000 – 8'125 + 4'200	246'075		246'075
Nettoeinkommen	287'000	36'203	250'797

*entsprechend der Dauer des Betriebes: $9'750 / 360 \times 300 = 8'125$

Beispiel 17 Überführung einer Einzelfirma in eine GmbH

Eine Person mit Wohnsitz im Kanton A betreibt eine Einzelfirma im Kanton B. Am 1. Juli 2002 überführt sie diese Einzelfirma in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH).

Elemente des Privat- und Geschäftsvermögens

Privatvermögen		31.12.2002
Private Liegenschaft, Steuerwert:		250'000
Wertschriften:		120'000
Beteiligung an der GmbH:		60'000
Private Schulden:		(200'000)
Geschäftsvermögen		
Bilanz der Einzelfirma	30.6.2001	30.6.2002
Banken:	5'000	15'000
Debitoren:	25'000	10'000
Inventar des Geschäftsvermögens:		
	60'000	85'000
Geschäftskredit:	(40'000)	(50'000)

Einkünfte des Jahres 2002

Nettogewinn 1.7.2001-30.6.2002, nach Abzug der geschäftlichen Schuldzinsen von 3'500:	120'000
Lohn 1.7.2002-31.12.2002:	60'000
Eigenmietwert:	15'000
Wertschriftenertrag:	3'500
Private Schuldzinsen:	(8'500)
Liegenschaftsunterhalt:	(3'000)
Berufsauslagen:	(4'000)

Ausscheidung der Vermögenswerte zur Bestimmung der steuerbaren Vermögensanteile in jedem beteiligten Kanton und Verteilung der Schuldzinsen

	Total	Kanton A	Kanton B
Private Liegenschaft	250'000	250'000	
Wertschriften	120'000	120'000	
Beteiligung an der GmbH	60'000	60'000	
Geschäftsaktiven der Einzelfirma. Korrektur zu Gunsten von B: (110'000 / 360 x 180)		(55'000)	55'000
Total	430'000	375'000	55'000
In %	100%	87.21%	12.79%

Steuerbares Vermögen in den Kantonen A und B

Steuerbares Vermögen am 31.12.2002	Total	Kanton A 87.21%	Kanton B 12.79%
Liegenschaft	250'000	250'000	
Wertschriften	120'000	120'000	
Beteiligung an der GmbH	60'000	60'000	
Einzelfirma B		(55'000)	55'000
Total	430'000	375'000	55'000
Schulden	(200'000)	(174'420)	(25'580)
Steuerbares Vermögen	230'000	200'580	29'420

Nettoeinkünfte in den Kantonen A und B

	Total	Kanton A	Kanton B
Eigenmietwert	15'000	15'000	
Wertschriftenertrag	3'500	3'500	
Zinsen auf investiertem Kapital: 60'000 x 5%	3'000		3'000
Liegenschaftsunterhalt	(3'000)	(3'000)	
Zinsen auf privaten und geschäftlichen Schulden: 8500 + 3'500 = 12'000	(12'000)	(10'465)	(1'535)

Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit: 120'000 – 3'000 + 3'500	120'500		120'500
Lohn	60'000	60'000	
Berufsauslagen	(4'000)	(4'000)	
Nettoeinkommen	183'000	61'035	121'965

35 Änderung des Grundes der Zugehörigkeit im gleichen Kanton

351 Grundsätze

Eine natürliche Person, die innerhalb der Schweiz ihren Wohnsitz verlegt, kann im Verlaufe der selben Steuerperiode im Wegzugskanton die wirtschaftliche Zugehörigkeit beibehalten oder begründen. Diesfalls ist sie in diesem Kanton für die ganze Periode beschränkt steuerpflichtig.

Eine Person, die ihren Wohnsitz in einem Kanton verlegt, in dem sie bis anhin kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig war, wird für die ganze Periode im Zuzugskanton unbeschränkt steuerpflichtig.

Zudem kann die Natur der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu einem Kanton im Verlauf der Steuerperiode wechseln. Auch können der Umfang sowie die Natur der Ursache der wirtschaftlichen Zugehörigkeit im selben Kanton ändern. Diese verschiedenartigen Mutationen werden durch Art. 68 Abs. 2 StHG berücksichtigt.

352 Beispiele

Beispiel 18 Wechsel des Wohnsitzes unter Beibehaltung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit

Herr und Frau T wohnen im Kanton A in einer Liegenschaft, deren Eigentümer sie sind. Am 30. April des Jahres N wechseln sie ihren Wohnsitz in den Kanton B. Sie behalten ihre Liegenschaft im Kanton A.

In der Steuerperiode N wird das Ehepaar T durch den Kanton B besteuert (Wohnsitz am Ende der Steuerperiode). Dieser muss eine interkantonale Steuerauscheidung zu Gunsten von A (Liegenschaftskanton) vornehmen. Der Kanton A besteuert das Ehepaar T als Grundeigentümer (beschränkte Steuerpflicht auf Grund der Liegenschaft).

Beispiel 19 Wechsel des Wohnsitzes unter Beibehaltung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit

Frau V ist Ärztin und wohnt im Kanton A. Sie betreibt ihre Praxis im selben Kanton. Am 30. Juni 2002 wechselt sie ihren Wohnsitz in den Kanton B, behält jedoch ihre Praxis im Kanton A.

Der Kanton B veranlagt die Einkommens- und Vermögenssteuern der Steuerperiode 2002. Er nimmt eine interkantonale Ausscheidung zu Gunsten des Kantons A, dem Geschäftsort der selbständigen Erwerbstätigkeit, vor. Der Kanton A kann Frau V für die Steuerperiode 2002 als beschränkt Steuerpflichtige besteuern.

Vermögen am 31.12. 2002:

Wertschriften:	50'000
Geschäftsaktiven:	250'000
Geschäftsschulden:	(180'000)

Einkünfte 2002:

Wertschriftenertrag:	2'000
Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, nach Abzug der geschäftlichen Schuldzinsen von 9'000:	120'000

Ausscheidung der Vermögenswerte zur Bestimmung der steuerbaren Vermögensanteile in jedem beteiligten Kanton und Verteilung der Schuldzinsen

	Total	Kanton B	Kanton A
Wertschriften	50'000	50'000	
Geschäftsaktiven	250'000		250'000
Total	300'000	50'000	250'000
In %	100%	16.67%	83.33%
Schulden	(180'000)	(30'000)	(150'000)
Steuerbares Vermögen	120'000	20'000	100'000

Nettoeinkommen in den Kantonen A und B

	Total	Kanton B	Kanton A
Wertschriftenertrag	2'000	2'000	
Zinsen auf investiertem Kapital : 5% von 70'000	3'500		3'500
Schuldzinsen: 9'000			
1. Ausscheidung	(9'000)	(1'500)	(7'500)
2. Ausscheidung		(500)	500
Netto Vermögensertrag	(3'500)	0	(3'500)
Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit: 120'000 – 3'500 + 9000	125'500		125'500
Nettoeinkommen	122'000	0	122'000

Beispiel 20 Wechsel des Wohnsitzes und Aufgabe einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit

Herr und Frau T wohnen im Kanton A in einer Liegenschaft, deren Eigentümer sie sind (Steuerwert Fr. 300'000). Am 30. April des Jahres N wechseln sie ihren Wohnsitz in den Kanton B. Sie verkaufen per Wegzugsdatum ihre Liegenschaft im Kanton A.

In der Steuerperiode N begründet das Ehepaar T im Kanton B eine unbeschränkte Steuerpflicht. Gleichzeitig begründen sie im Kanton A für das Wegzugsjahr auf Grund ihres Liegenschaftsbesitzes bis Ende Jahr eine beschränkte Steuerpflicht, obwohl die Liegenschaft verkauft wurde.

Steuerbares Vermögen in den Kantonen A und B

Vermögen am 31.12.N	Total	Kanton B	Kanton A
Wertschriften	400'000	400'000	
Liegenschaft A: Korrektur zu Lasten B (300'000 / 360 x 120)		(100'000)	100'000
Total	400'000	300'000	100'000
In %	100%	75%	25%

Beispiel 21 Wechsel des Wohnsitzes in einen Kanton, in dem bereits eine wirtschaftliche Zugehörigkeit besteht

Herr X wohnt im Kanton A und betreibt eine Einzelfirma, einen Kolonialwarenladen, im Kanton B. Am 31. März des Jahres N wechselt er seinen Wohnsitz vom Kanton A in den Kanton B.

In der Steuerperiode N wird Herr X ausschliesslich durch den Kanton B besteuert.

Beispiel 22 Zuteilung einer Anlageliegenschaft zum Betrieb einer Einzelfirma

Herr X wohnt im Kanton A, wo er ein Geschäft betreibt. Er ist Eigentümer eines Mietshauses im Kanton B. Am 1. Juli 2002 eröffnet er in dieser Liegenschaft eine Betriebsstätte.

Elemente des Privat- sowie des Geschäftsvermögen

Privatvermögen:	am 31.12.2002
Wertschriften:	200'000
Villa im Kanton A, Steuerwert :	500'000
Private Schulden:	(350'000)
Geschäftsvermögen	am 31.12.2002
Geschäftsaktiven:	300'000
Liegenschaft B, Steuerwert:	700'000
Geschäftsschulden:	(500'000)

Einkünfte 2002

Nettoeinkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit*:	165'000
Wertschriftenertrag	8'000
Private Schuldzinsen	(17'500)

*Das Nettoeinkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit beinhaltet den Liegenschaftsertrag im Kanton B, vom 1.1. bis 30.6. 2002, in der Höhe von Fr. 25'000. In den Aufwendungen befinden sich ebenfalls Fr. 4'000 als Liegenschaftsunterhalt und -verwaltungskosten für die Zeitspanne vom 1.1. bis 30. 6. Die geschäftlichen Schuldzinsen betragen Fr. 25'000 und werden dem Geschäftsergebnis angelastet.

Ausscheidung der Vermögenswerte zur Bestimmung der steuerbaren Vermögensanteile in jedem beteiligten Kanton und Verteilung der Schuldzinsen

	Total	Kanton A	Kanton B
Wertschriften	200'000	200'000	
Villa (Kanton A)	500'000	500'000	
Geschäftsaktiven Nach Standort Mobilien:			
Kanton A	200'000	200'000	
Kanton B :	100'000		100'000
Korrektur zu Gunsten von A: (100'000 / 360 x 180)		50'000	(50'000)
Immobilien	700'000		700'000
Total	1'700'000	950'000	750'000
In %	100%	55.88%	44.12%

Steuerbares Vermögen in den Kantonen A und B

	Total	Kanton A : 55.88%	Kanton B : 44.12%
Brutto Privatvermögen	700'000	700'000	
Geschäftsvermögen	1'000'000	250'000	750'000
Total	1'700'000	950'000	750'000
Private und Geschäfts- schulden	(850'000)	(474'980)	(375'020)
Steuerbares Vermögen	850'000	475'020	374'980

Nettoeinkommen in den Kantonen A und B

	Total	Kanton A	Kanton B
Wertschriftenertrag	8'000	8'000	
Ertrag Immobilien	25'000		25'000
Zins auf investiertem Kapital *	25'000*	6'250	18'750
Liegenschaftsunterhalt	(4'000)		(4'000)
Schuldzinsen 1. Ausscheidung	(42'500)	(23'749)	(18'751)
Schuldzinsen 2. Ausscheidung		9'499	(9'499)
Nettovermögensertrag	11'500	0	11'500
Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit** :	144'000	108'500	36'000
Nettoeinkommen	155'500	108'500	47'500

* Der Zins auf dem investierten Kapital entspricht 5% des Eigenkapitals von Fr. 500'000 am Ende der Steuerperiode. Dieser Zins wird zwischen den Kantonen A und B im Verhältnis der Geschäftsaktiven aufgeteilt. Dabei wird vernachlässigt, dass die Liegenschaft während eines Teils des Jahres eine Anlageliegenschaft war. Eine andere Lösung wäre denkbar. Mit der hier vorgeschlagenen Lösung wird dem Anliegen nach Vereinfachung Rechnung getragen.

**Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit setzt sich wie folgt zusammen:

Gewinn gemäss Geschäftsergebnis	165'000
./. Liegenschaftsertrag B (vom 1.1. bis 30.6)	(25'000)
+ Liegenschaftsunterhalt B (vom 1.1. bis 30.6)	4'000
./. Ertrag aus investiertem Kapital	(25'000)
+ Schuldzinsen des Geschäfts	25'000
Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auszuscheiden zwischen A und B	144'000

**Annahme: Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird zu 75% dem Sitzkanton, zu 25% dem Betriebsstättenkanton zugewiesen.

4 Inkraftsetzung

Das vorliegende Kreisschreiben ist ab der Steuerperiode 2001 im Rahmen des Systems der Postnumerandobesteuerung anzuwenden.

1	ALLGEMEINES	1
2	WOHNSITZWECHSEL EINER NATÜRLICHEN PERSON	2
21	Grundsätze	2
22	Beispiele	2
	Beispiel 1 Wohnsitzwechsel	2
	Beispiel 2 Wohnsitzwechsel und Heirat	3
	Beispiel 3 Wohnsitzwechsel und Trennung des Ehepaares	3
	Beispiel 4 Wohnsitzwechsel und Aufenthalt	3
	Beispiel 5 Tod des einen Ehegatten und Wohnsitzwechsel des Überlebenden	3
3	ÄNDERUNGEN DER WIRTSCHAFTLICHEN ZUGEHÖRIGKEIT AUSSERHALB DES WOHNSITZKANTONS	3
31	Grundsätze	3
32	Beispiele zur entgeltlichen Übertragung eines Grundstücks	4
	Beispiel 6 Kauf einer Liegenschaft ausserhalb des Wohnsitzkantons im Laufe der Steuerperiode	4
	Beispiel 7 Verkauf einer Liegenschaft ausserhalb des Wohnsitzkantons	6
	Beispiel 8 Verkauf einer Liegenschaft	7
	Beispiel 9 Verkauf einer Liegenschaft	8
	Beispiel 10 Kauf und Verkauf einer Liegenschaft im Verlauf einer Steuerperiode	10
	Beispiel 11 Unterbruch der wirtschaftlichen Zugehörigkeit: Verkauf einer Liegenschaft, kurz danach Kauf einer anderen Liegenschaft	11
33	Beispiele zur unentgeltlichen Übertragung eines Grundstücks	12
	Beispiel 12 Liegenschaftsabtretung durch Erbschaft	12
	Beispiel 13 Abtretung einer Liegenschaft durch Schenkung	13
34	Eröffnung, Verlegung und Schliessung eines Geschäftsbetriebes oder einer Betriebsstätte	15
341	Grundsätze	15
342	Beispiele	15
	Beispiel 14 Eröffnung eines Geschäftsbetriebes	15
	Beispiel 15 Überführung eines Geschäftsbetriebes in einen anderen Kanton	17
	Beispiel 16 Schliessung eines Geschäftsbetriebes	19
	Beispiel 17 Überführung einer Einzelfirma in eine GmbH	20
35	Änderung des Grundes der Zugehörigkeit im gleichen Kanton	22
351	Grundsätze	22
352	Beispiele	22
	Beispiel 18 Wechsel des Wohnsitzes unter Beibehaltung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit	22
	Beispiel 19 Wechsel des Wohnsitzes unter Beibehaltung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit	22
	Beispiel 20 Wechsel des Wohnsitzes und Aufgabe einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit	24
	Beispiel 21 Wechsel des Wohnsitzes in einen Kanton, in dem bereits eine wirtschaftliche Zugehörigkeit besteht	24
	Beispiel 22 Zuteilung einer Anlageliegenschaft zum Betrieb einer Einzelfirma	24
4	INKRAFTSETZUNG	26