# Die Verteilung von Erwerbseinkünften im interkantonalen Steuerrecht unter Berücksichtigung des Finanzausgleichs

**Eine *Law and Economics*-Studie**

DISSERTATION
der Universität St. Gallen,
Hochschule für Wirtschafts-,
Rechts- und Sozialwissenschaften,
Internationale Beziehungen und Informatik (HSG),
zur Erlangung der Würde eines
Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

**Fabian Mauchle**

von

St. Gallen

Genehmigt auf Antrag der Herren

**Prof. Dr. Robert Waldburger**

und

**Prof. Dr. Christoph A. Schaltegger**

Dissertation Nr. 5130



Stämpfli Verlag Bern · 2021

# Die Verteilung von Erwerbseinkünften im interkantonalen Steuerrecht unter Berücksichtigung des Finanzausgleichs

**Eine *Law and Economics*-Studie**

DISSERTATION
der Universität St. Gallen,
Hochschule für Wirtschafts-,
Rechts- und Sozialwissenschaften,
Internationale Beziehungen und Informatik (HSG),
zur Erlangung der Würde eines
Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

**Fabian Mauchle**

von

St. Gallen

Genehmigt auf Antrag der Herren

**Prof. Dr. Robert Waldburger**

und

**Prof. Dr. Christoph A. Schaltegger**

Dissertation Nr. 5130

Stämpfli Verlag Bern · 2021

Die Universität St. Gallen, Hochschule für Wirtschafts-, Rechts- und Sozialwissenschaften, Internationale Beziehungen und Informatik (HSG), gestattet hiermit die Drucklegung der vorliegenden Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

St. Gallen, den 25. Mai 2021

Der Rektor:

Prof. Dr. Bernhard Ehrenzeller

Das gleiche Werk ist im Stämpfli Verlag AG erschienen als Heft 121 der Reihe

**Schriftenreihe Finanzwissenschaft und Finanzrecht iFF**

Alle Rechte vorbehalten, insbesondere das Recht der Vervielfältigung, der Verbreitung und der Übersetzung. Das Werk oder Teile davon dürfen ausser in den gesetzlich vorgesehenen Fällen ohne schriftliche Genehmigung des Verlags weder in irgendeiner Form reproduziert (z. B. fotokopiert) noch elektronisch gespeichert, verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

© Stämpfli Verlag AG Bern · 2021

Printed in Switzerland

# Dank und Vorwort

Die vorliegende Dissertation entstand während meiner Assistenzzeit am Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics (IFF) an der Universität St. Gallen. Dabei habe ich von verschiedener Seite wertvolle Unterstützung erfahren, weshalb ich es nicht unterlassen möchte, den folgenden Personen meinen Dank auszusprechen:

Zunächst gilt mein herzlicher Dank Prof. Dr. Robert Waldburger, der nicht nur mein Interesse am Thema geweckt und das Dissertationsprojekt voller Umsicht begleitet hat, sondern mir auch mit seiner Offenheit gegenüber interdisziplinären Methoden viel Vertrauen schenkte. Ebenso möchte ich Prof. Dr. Christoph A. Schaltegger für die Übernahme des Koreferats und die zahlreichen wertvollen Anregungen danken.

Bei meinen Kolleginnen und Kollegen am IFF, insbesondere Dr. Michael Bertschinger, Dr. David Waldmeier, Dr. Beatrice Mäder, M.A. Patrick Schmid und M.A. Raphaël Fellay, möchte ich mich für die angenehme Zusammenarbeit sowie für die Zeit während und zwischen dem Assistieren bedanken. Dr. Michael Bertschinger, Dr. Terenzio Angelini und Prof. Dr. Klaus A. Vallender haben grössere oder kleinere Teile des Manuskripts gelesen und in vielen Diskussionen hilfreiche Hinweise eingebracht, wofür ich sehr dankbar bin. Prof. Dr. Peter Hongler danke ich für die Gewährung des Gastrechts am IFF nach meiner Assistenzzeit und für die freundliche Aufnahme dieses Beitrags in die IFF Schriftenreihe.

Meinen Eltern Felix und Brigitte sowie meiner Schwester Sarina danke ich von ganzem Herzen für ihre grenzenlose Unterstützung in jeglicher Hinsicht. Sie haben mir meine Ausbildung erst ermöglicht. Zuletzt gilt mein Dank meiner Freundin Corinne für ihre bedingungslose Liebe und Zuneigung. Ihr Beitrag war unermesslich.

Literatur und Rechtsprechung konnten bis Ende Oktober 2020 berücksichtigt werden. Vereinzelt wurde jüngeren Entwicklungen Rechnung getragen. Hingegen hat die Corona-Pandemie und das damit verbundene Aufkommen von Homeoffice keinen speziellen Eingang in die vorliegende Abhandlung gefunden. Es wird sich erst in der Zukunft weisen, ob die diesbezüglichen Entwicklungen von nachhaltiger Natur sind.

St. Gallen, im Juni 2021 *Fabian Mauchle*

# Zusammenfassung

Diese Arbeit befasst sich mit der Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot nach Art. 127 Abs. 3 BV in Bezug auf Erwerbseinkünfte. Im Sinne einer ganzheitlichen Betrachtungsweise wird die langjährige Praxis zur Verteilung von Einkünften aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit auf die an der Besteuerung interessierten Kantone aus rechtlicher und ökonomischer Sicht analysiert und unter Berücksichtigung des Finanzausgleichs kritisch gewürdigt.

Zu diesem Zweck wird in einem ersten Hauptblock die Primärverteilung gemäss interkantonalem Steuerrecht anhand verschiedener Fallkonstellationen systematisch dargestellt und rechtshistorisch hergeleitet. Daraus erhellt, dass sich das Bundesgericht vor allem von Praktikabilitätsüberlegungen leiten liess. Hingegen spielte das Äquivalenzprinzip nur eine untergeordnete Rolle. Die anschliessende Sekundärverteilung verändert das Primärverteilungsergebnis teilweise erheblich.

Im zweiten Hauptblock wird die geltende Verteilung von Erwerbseinkünften einer rechtlichen und ökonomischen Analyse unterzogen. Diese zeigt, dass die Globaläquivalenz, ergänzt durch ökonometrische Methoden, als «Soll-Verteilungsergebnis» begriffen werden kann. Davon weicht vor allem das Verteilungsergebnis von Pendlern und Wochenaufenthaltern ab, was auch durch verschiedene Finanzausgleichsmechanismen nicht korrigiert wird. Aus verfassungsrechtlicher Sicht erscheinen zum einen die Form der Primärverteilung als Richterrecht und zum anderen die fehlende Rechtsformneutralität als problematisch. Ferner erweist sich der Grundsatz des einheitlichen Besteuerungsrechts als nicht mehr zeitgemäss. Weiter kann ein geteiltes Besteuerungsrecht den Pendelanreiz reduzieren und zu einer effizienteren und nachhaltigeren Arbeits- und Wohnortswahl beitragen. Im Ergebnis offenbart die Analyse zudem steuersystematische Mängel.

Darauf aufbauend wird im dritten Hauptblock eine Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften hergeleitet. Anhand eines Rechtsvergleichs zum internationalen und interkommunalen Verhältnis werden in einem ersten Schritt Verteilungsalternativen identifiziert und gewürdigt. Diesen lassen sich verschiedene Ansatzpunkte für das Steuer- und Finanzausgleichsrecht entnehmen, wie die festgestellten Mängel im interkantonalen Verhältnis entschärft werden könnten. In einem zweiten Schritt wird auf Basis eines konkreten Gesetzesvorschlags eine Neukonzeption des interkantonalen Steuerrechts für ein geteiltes Besteuerungsrecht zwischen Wohn- und Arbeitsort bzw. Wohn- und Geschäftsort erstellt.

Im vierten Hauptblock werden Folgen der Neukonzeption erläutert, wobei vor allem die Kantonsfinanzen, die Pendlermobilität sowie die Steuern als Einflussfaktor bei Sachverhaltsgestaltungen interessieren.

# Summary

This thesis deals with the case law on the prohibition of the intercantonal double taxation according to article 127 paragraph 3 of the Federal Constitution with regard to income from gainful activity. In order to pursue a holistic approach, this long-time practice of allocating income from employment and self-employment among the cantons interested in taxation is analysed and critically assessed from a legal and economic point of view, taking into account the national fiscal equalisation system.

For this purpose, the first main block systematically presents the primary allocation of income from gainful activity in accordance with intercantonal tax law using different cases and deriving the legal history of the system. It can be seen that the Federal Supreme Court was primarily guided by practicability considerations. In contrast, the benefit principle played only a minor role. Subsequently, the secondary allocation partly changes the allocation outcome in a considerable manner.

The second main block consists of a law and economic analysis of the current allocation of income from gainful activity. This analysis shows that the overall benefit principle, extended with econometric methods, can be understood as a "target allocation rule". The allocation outcome of commuters and weekly residents in particular deviates from this rule, which is not adjusted by various fiscal equalisation mechanisms. From a constitutional point of view, the form of the primary allocation as case law on the one hand and the lack of organisational neutrality on the other hand appear to be problematic. Furthermore, the principle of exclusive taxation for employment income is no longer up to date. In addition, a shared taxation right can reduce the incentive to commute and contribute to a more efficient and sustainable work and residence choice of individuals. In the end, the analysis reveals various shortcomings from a tax-systems perspective.

Subsequently, a new approach for the allocation of income from gainful activity is derived in the third main block. In a first step, allocation possibilities in the international and intermunicipal context are identified and evaluated with the method of comparative law. These possibilities reveal different elements in tax and fiscal equalisation law as to how the shortcomings identified in the intercantonal context can be mitigated. In a second step and on the basis of a specific legislative proposal, a new approach in the intercantonal tax law for a shared taxation right between the place of residence and place of work resp. the place of residence and place of business is formulated.

The fourth and last main block shows selected effects of the new approach. Of particular interest are the impact on cantonal finances, commuter mobility, and taxes as influencing factor in the design of facts.

# Inhaltsübersicht

Dank und Vorwort ..... V
Zusammenfassung ..... VII
Summary ..... VIII
Inhaltsübersicht ..... IX
Inhaltsverzeichnis ..... XIII
Abbildungsverzeichnis ..... XXVII
Tabellenverzeichnis ..... XXIX
Abkürzungsverzeichnis ..... XXXIII

**I. Einleitung ..... 1**
1. Ausgangslage und Hintergrund ..... 1
2. Zweck und Gegenstand der Untersuchung ..... 2
3. Gang der Untersuchung ..... 4
4. Methode und Interdisziplinarität ..... 7
5. Wesentliche Begriffe ..... 11
5.1 Verteilung ..... 11
5.2 Erwerbseinkünfte ..... 13
5.3 Wohn-, Arbeits- und Geschäftsort ..... 20

**II. Verteilung von Erwerbseinkünften *de lege lata* ..... 23**
1. Primärverteilung ..... 23
1.1 Grundlagen ..... 23
1.2 Fallkonstellationen von Erwerbstätigkeit im interkantonalen Verhältnis ..... 35
1.3 Rechtshistorische Analyse ..... 66
1.4 Erkenntnisse und Fortgang ..... 84
2. Sekundärverteilung ..... 85
2.1 Vorgehensweise ..... 85
2.2 Grundlagen ..... 86
2.3 Der nationale Finanzausgleich (NFA) ..... 92
2.4 Weitere Ausgleichsmechanismen ..... 114
2.5 Erkenntnisse und Fortgang ..... 117

**III. Rechtliche und ökonomische Würdigung der Verteilung von Erwerbseinkünften *de lege lata* ..... 119**
1. Primärverteilung ..... 119
1.1 Primärverteilungsergebnis ..... 119
1.2 Verfassungsrechtliche Anforderungen ..... 152
1.3 Finanzwissenschaftliche Anforderungen ..... 177
1.4 Steuersystematik ..... 201
1.5 Erkenntnisse und Fortgang ..... 222

2. Sekundärverteilung ... 226
2.1 Wirkung des Ressourcenausgleichs auf das Primärverteilungsergebnis ... 226
2.2 Wirkung des soziodemografischen Lastenausgleichs auf das Primärverteilungsergebnis ... 230
2.3 Wirkung der interkantonalen Zusammenarbeit mit Lastenausgleich auf das Primärverteilungsergebnis ... 234
2.4 Wirkung der FDK-Vereinbarung auf das Primärverteilungsergebnis ... 235
2.5 Erkenntnisse und Fortgang ... 236

**IV. Herleitung einer Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften *de lege ferenda* ... 239**
1. Verteilungsalternativen ... 239
1.1 Methodische Vorbemerkungen ... 239
1.2 Verteilung im internationalen Verhältnis ... 246
1.3 Verteilung im interkommunalen Verhältnis ... 276
1.4 Erkenntnisse und Fortgang ... 291
2. Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften im interkantonalen Verhältnis ... 293
2.1 Ansatzpunkt Primär- oder Sekundärverteilung? ... 293
2.2 Neukonzeption der Primärverteilung ... 296
2.3 Punktuelle Anpassungen in der Sekundärverteilung ... 332
2.4 Erkenntnisse und Fortgang ... 336

**V. Ausgewählte Auswirkungen der Neukonzeption *de lege ferenda* ... 339**
1. Kantonsfinanzen ... 339
1.1 Primärverteilung: Steuereinnahmen ... 339
1.2 Sekundärverteilung: Finanzausgleichsbeiträge ... 345
1.3 Gesamtergebnis ... 349
1.4 Erkenntnisse und Fortgang ... 350
2. Pendlermobilität und die Folgen für Zersiedelung und Infrastruktur ... 351
2.1 Methodische Vorbemerkungen ... 351
2.2 Pendlermobilität im Alonso-Muth-Mills-Modell ... 352
2.3 Anwendung des Modells im interkantonalen Steuerrecht bei Pendlern und Perspektive in Bezug auf die Zersiedelung und Infrastruktur ... 354
2.4 Weitere Folgerungen ... 356
2.5 Erkenntnisse und Fortgang ... 357
3. Steuern als Einflussfaktor bei Sachverhaltsgestaltungen ... 358
3.1 Vorbemerkung ... 358
3.2 Arbeitsortswahl ... 359
3.3 Verlagerung von Schulden ... 360
3.4 Verwendung der *de-minimis*-Regelung ... 362
3.5 Lohn versus Dividende ... 365
3.6 Erkenntnisse und Fortgang ... 366

**VI. Schlussbetrachtung** ..... **369**
1. Zusammenfassung ..... 369
2. Ausblick ..... 376

**Anhang** ..... **379**

**Quellenverzeichnis** ..... **389**
1. Literatur ..... 389
2. Vortrags- und Präsentationsunterlagen ..... 413
3. Materialien ..... 413
4. Berichte und Dokumente ..... 415

**Sachregister** ..... **419**

# Inhaltsverzeichnis


Dank und Vorwort ..... V
Zusammenfassung ..... VII
Summary ..... VIII
Inhaltsübersicht ..... IX
Inhaltsverzeichnis ..... XIII
Abbildungsverzeichnis ..... XXVII
Tabellenverzeichnis ..... XXIX
Abkürzungsverzeichnis ..... XXXIII

**I. Einleitung ..... 1**
1. Ausgangslage und Hintergrund ..... 1
2. Zweck und Gegenstand der Untersuchung ..... 2
3. Gang der Untersuchung ..... 4
4. Methode und Interdisziplinarität ..... 7
5. Wesentliche Begriffe ..... 11
5.1 Verteilung ..... 11
5.1.1 Primärverteilung ..... 11
5.1.2 Sekundärverteilung ..... 12
5.2 Erwerbseinkünfte ..... 13
5.2.1 Erwerbs«*einkünfte*» ..... 13
5.2.2 «*Erwerbs*»einkünfte ..... 15
a) Unselbständige Erwerbseinkünfte ..... 16
b) Selbständige Erwerbseinkünfte ..... 17
5.3 Wohn-, Arbeits- und Geschäftsort ..... 20
5.3.1 Wohnort ..... 20
5.3.2 Arbeitsort ..... 20
5.3.3 Geschäftsort ..... 21

**II. Verteilung von Erwerbseinkünften *de lege lata* ..... 23**
1. Primärverteilung ..... 23
1.1 Grundlagen ..... 23
1.1.1 Begründung einer kantonalen Steuerpflicht ..... 23
a) Vorbemerkung zum Verhältnis zwischen StHG und kantonalem Steuergesetz ..... 23
b) Arten von Steuerpflichten ..... 24
c) Persönliche Zugehörigkeit ..... 24
aa) Steuerrechtlicher Wohnsitz ..... 24
bb) Steuerrechtlicher Aufenthalt ..... 26
d) Wirtschaftliche Zugehörigkeit ..... 26
aa) Geschäftsbetrieb ..... 26
bb) Erwerbstätigkeit ..... 28
1.1.2 Einschränkung der Steuerpflicht durch das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot ..... 29
a) Inhalt ..... 29
b) Normzwecke ..... 29

c) Rechtsnatur ... 31
d) Doppelbesteuerungsrecht als Richterrecht ... 32
1.1.3 Zwischenfazit ... 35
1.2 Fallkonstellationen von Erwerbstätigkeit im interkantonalen Verhältnis ... 35
1.2.1 Methodische Vorbemerkungen ... 35
1.2.2 Unselbständige Erwerbstätigkeit bei täglicher Rückkehr (Pendler) ... 36
a) Begriff des Pendlers ... 36
b) Steuerpflicht ... 36
c) Primärverteilungsergebnis ... 37
1.2.3 Unselbständige Erwerbstätigkeit bei wöchentlicher Rückkehr (Wochenaufenthalter) ... 38
a) Begriff des Wochenaufenthalters ... 38
b) Grundsatz: Echte Wochenaufenthalter ... 39
aa) Steuerpflicht gemäss herrschender Auffassung ... 39
bb) Eigene Würdigung ... 40
cc) Primärverteilungsergebnis ... 41
c) Erste Ausnahme: Leitende Angestellte ... 42
aa) Steuerpflicht ... 42
bb) Primärverteilungsergebnis ... 44
d) Zweite Ausnahme: Alleinstehende mit mehr als fünfjährigem Wochenaufenthalt oder über 30 Jahre alt («Basler Praxis») ... 46
aa) Steuerpflicht ... 46
bb) Primärverteilungsergebnis ... 47
e) Dritte Ausnahme: Gemeinsamer Wochenaufenthalt mit dem Partner ... 47
aa) Steuerpflicht ... 47
bb) Primärverteilungsergebnis ... 48
f) Vierte Ausnahme: Steuerfolgen bei Wochenaufenthalt trotz zumutbarem Pendeln ... 49
aa) Steuerpflicht ... 49
bb) Primärverteilungsergebnis ... 50
g) Fünfte Ausnahme: Steuerfolgen beim Wochenaufenthalt im «Dreiecksverhältnis» ... 50
aa) Steuerpflicht ... 50
bb) Primärverteilungsergebnis ... 51
1.2.4 Unselbständige Erwerbstätigkeit bei unregelmässiger Rückkehr ... 51
a) Grundsatz ... 51
aa) Steuerpflicht ... 51
bb) Primärverteilungsergebnis ... 52
b) Erste Ausnahme: Saisonarbeiter ... 52
aa) Steuerpflicht ... 52
bb) Primärverteilungsergebnis ... 54

c) Zweite Ausnahme: Alternierender Wohnsitz ..... 54
aa) Steuerpflicht ..... 54
bb) Primärverteilungsergebnis ..... 55
1.2.5 Selbständige Erwerbstätigkeit mit festen Anlagen oder ständigen Einrichtungen ..... 56
a) Steuerpflicht ..... 56
b) Primärverteilungsergebnis ..... 56
aa) Inhaber eines Einzelunternehmens und Teilhaber einer einfachen Gesellschaft ..... 57
bb) Teilhaber von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften ..... 58
cc) Kommanditäre im Speziellen ..... 61
dd) Verlegung von Unternehmensverlusten ..... 61
1.2.6 Selbständige Erwerbstätigkeit ohne feste Anlagen oder ständige Einrichtungen ..... 62
a) Steuerpflicht ..... 62
b) Primärverteilungsergebnis ..... 63
1.2.7 Zwischenfazit ..... 63
1.3 Rechtshistorische Analyse ..... 66
1.3.1 Methodische Vorbemerkungen ..... 66
1.3.2 Zuteilung von unselbständigen Erwerbseinkünften mit Hauptsteuerdomizil am Wohnort ..... 67
a) Territorialprinzip als Ausgangspunkt ..... 67
b) Anwendung des Territorialprinzips auf unselbständige Erwerbseinkünfte ..... 68
c) Zeitlich beschränkte Ausnahme für Beamte ..... 69
d) Verfestigung der Praxis ..... 69
e) Überprüfung der Praxis ..... 71
f) Lasten als Grund für eine Abweichung? ..... 73
aa) Erster Versuch: Basler «Arbeitsrappen» ..... 73
bb) Zweiter Versuch: *spillovers* («Genfer Entscheid») ..... 74
1.3.3 Zuteilung von unselbständigen Erwerbseinkünften mit Hauptsteuerdomizil am Arbeitsort ..... 75
a) Begründung der Familienniederlassung ..... 75
b) Ausweitung der Familienniederlassung auf Ehepaare mit getrenntem Hauptsteuerdomizil ..... 76
1.3.4 Verteilung von selbständigen Erwerbseinkünften zwischen Wohn- und Geschäftsort ..... 77
a) Anwendung des Territorialprinzips auf selbständige Erwerbseinkünfte ..... 77
b) Praxisänderung in Bezug auf das Tätigkeitsentgelt ..... 79
c) Keine Praxisänderung bei Einzelunternehmen und einfachen Gesellschaften ..... 81
d) Überprüfung der Praxis ..... 81
1.3.5 Zwischenfazit ..... 83
1.4 Erkenntnisse und Fortgang ..... 84

2. Sekundärverteilung ..... 85
2.1 Vorgehensweise ..... 85
2.2 Grundlagen ..... 86
2.2.1 Idealtypen staatlicher Organisation und deren ökonomische Beurteilung ..... 86
a) Föderalismus und Zentralstaat als Idealtypen staatlicher Organisation ..... 86
b) Vor- und Nachteile dieser Idealtypen ..... 87
2.2.2 Funktionen eines Finanzausgleichs ..... 90
a) Literatur ..... 90
b) Botschaft NFA ..... 91
2.2.3 Zwischenfazit ..... 92
2.3 Der nationale Finanzausgleich (NFA) ..... 92
2.3.1 Übersicht über die Instrumente des NFA ..... 92
2.3.2 Ressourcenausgleich ..... 94
a) Ziele ..... 94
b) Ausgestaltung ..... 96
aa) Vorbemerkungen ..... 96
bb) Ressourcenindex ..... 97
cc) Auszahlungen an Nehmerkantone ..... 98
dd) Einzahlungen der Geberkantone ..... 100
ee) Neuerungen durch die STAF ..... 101
c) Sekundärverteilungsergebnis des Ressourcenausgleichs auf disaggregierter Ebene ..... 104
aa) Methodische Vorgehensweise ..... 104
bb) Ausschliessliche Zuteilung an das Hauptsteuerdomizil auf Stufe der Primärverteilung ..... 104
cc) Ausschliessliche Zuteilung an ein Nebensteuerdomizil auf Stufe der Primärverteilung ..... 106
dd) Hälftige Aufteilung auf Stufe der Primärverteilung ..... 108
2.3.3 Soziodemografischer Lastenausgleich ..... 110
a) Ziel ..... 110
b) Ausgestaltung ..... 111
aa) Abgeltung der Sonderlasten der Bevölkerungsstruktur ..... 111
bb) Abgeltung der Sonderlasten der Kernstädte ..... 112
c) Berücksichtigung eines Lastenausgleichs für das Sekundärverteilungsergebnis? ..... 112
2.3.4 Zwischenfazit ..... 113
2.4 Weitere Ausgleichsmechanismen ..... 114
2.4.1 Interkantonale Zusammenarbeit mit Lastenausgleich ..... 114
a) Ziele ..... 114
b) Ausgestaltung ..... 114

2.4.2 FDK-Vereinbarung betreffend Besteuerung der Mitglieder des Bundesrats ... 115
a) Ausgestaltung ... 115
b) Rechtsnatur ... 116
2.4.3 Zwischenfazit ... 117
2.5 Erkenntnisse und Fortgang ... 117

**III. Rechtliche und ökonomische Würdigung der Verteilung von Erwerbseinkünften *de lege lata* ... 119**
1. Primärverteilung ... 119
1.1 Primärverteilungsergebnis ... 119
1.1.1 Mögliche Bewertungsmassstäbe ... 119
a) Lehre des *genuine link* ... 119
b) Prinzip der «engsten Beziehung» zwischen Steuerhoheit und Steuerobjekt ... 120
c) Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ... 120
d) Äquivalenzprinzip ... 122
1.1.2 Konkretisierung des Äquivalenzprinzips als Bewertungsmassstab ... 123
a) Das Äquivalenzprinzip und seine Strömungen in der Finanzwissenschaft ... 123
aa) Markt- und kostenmässige Äquivalenz ... 123
bb) Individual-, Gruppen- und Globaläquivalenz ... 124
cc) Fiskalische Äquivalenz ... 124
b) Das Äquivalenzprinzip im Steuerrecht ... 125
aa) Äquivalenzprinzip als Steuerrechtfertigungsgrund ... 126
bb) Eigene Würdigung ... 127
cc) Äquivalenzprinzip als generelle Steuerverteilregel im Verhältnis zwischen Gebietskörperschaften ... 129
dd) Eigene Würdigung ... 130
c) Synthese: Kostenmässige Globaläquivalenz als «Soll-Verteilungsergebnis» bei Erwerbseinkünften im interkantonalen Steuerrecht ... 131
d) Vorbehalt: Keine umfassende Verwirklichung der fiskalischen Äquivalenz ... 132
1.1.3 Schätzungen der Ausgabenelastizitäten ... 133
a) Wesentliche Begriffe ... 133
aa) Staatsausgaben ... 133
bb) Zupendler ... 134
cc) Ausgabenelastizität ... 134
b) Ansätze zur Schätzung von Ausgabenelastizitäten ... 134
c) Erster Ansatz: Aufschlüsselung der Staatsausgaben ... 136
aa) Mögliche staatliche Leistungen zugunsten von Zupendlern ... 136
bb) Unterscheidung der staatlichen Leistungen nach Rivalität im Konsum ... 137
cc) Resultate ... 138

d) Zweiter Ansatz: Ökonometrische Schätzung der Ausgabenelastizität ..... 140
aa) Daten und Testhypothese ..... 140
bb) Deskriptive Analyse ..... 140
cc) Kontrollvariablen ..... 141
dd) Ökonometrisches Modell ..... 144
ee) Resultate ..... 145
e) Ergebnis ..... 149
1.1.4 Interpretation der geschätzten Ausgabenelastizitäten ..... 149
a) Richtung der Kausalität ..... 149
b) Eigene Würdigung mit Blick auf das Primärverteilungsergebnis ..... 150
1.1.5 Zwischenfazit ..... 152
1.2 Verfassungsrechtliche Anforderungen ..... 152
1.2.1 Legalitätsprinzip ..... 153
a) Inhalt und Funktionen des Legalitätsprinzips ..... 153
b) Doppelbesteuerungsrecht im Lichte des Legalitätsprinzips ..... 154
aa) Lehre ..... 154
bb) Eigene Würdigung ..... 155
cc) Konsequenzen ..... 158
1.2.2 Rechtsformneutralität ..... 159
a) Rechtsformneutralität als Verfassungsgrundsatz ..... 159
aa) Rechtsformneutralität als Ausfluss der Rechtsgleichheit und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ..... 159
bb) Rechtsformneutralität als Ausfluss der Wirtschaftsfreiheit ..... 161
b) Rechtsformneutralität der Primärverteilung: Fallbeispiele ..... 163
aa) Ausgangslage ..... 163
bb) Steuerausscheidung als Inhaberin eines Einzelunternehmens ..... 164
cc) Steuerausscheidung als Teilhaberin einer Kommanditgesellschaft ..... 165
dd) Steuerausscheidung als Alleinaktionärin einer Aktiengesellschaft ..... 167
ee) Ergebnis ..... 169
c) Rechtfertigung der fehlenden Rechtsformneutralität? ..... 169
aa) Argument der Gewinnsteuer als Kompensation ..... 169
bb) Argument des Sondervermögens bei der Zuteilung des Tätigkeitsentgelts ..... 170
cc) Argument des «gerechten» Ausgleichs zwischen den Kantonen bei der Zuteilung des Tätigkeitsentgelts ..... 172
dd) Argument des Sondervermögens bei der Verlegung von geschäftlichen Schuldzinsen ..... 173

d) Ergebnis ... 175
1.2.3 Zwischenfazit ... 176
1.3 Finanzwissenschaftliche Anforderungen ... 177
1.3.1 Praktikabilität ... 177
a) Praktikabilität im Steuerrecht ... 177
b) Grundsatz der Einheit des Besteuerungsrechts als Ausfluss der Praktikabilität ... 178
c) Eigene Würdigung ... 179
d) Praktikabilität und Einheit des Besteuerungsrechts bei Unselbständigerwerbenden ... 180
aa) Folgen der Bedeutungslosigkeit des Grundsatzes der Einheit des Besteuerungsrechts für Unselbständigerwerbende ... 181
bb) Praktikabilität bei der Steuererhebung ... 181
cc) Ergebnis ... 184
1.3.2 Minimierung der Zusatzlast der Besteuerung ... 185
a) Begriff der Zusatzlast der Besteuerung ... 185
b) Produktionseffizienztheorem ... 186
c) Arbeits- und Wohnortswahl als Konsum- oder Produktionsentscheidung? ... 187
d) Optimale Verzerrung der Arbeits- und Wohnortswahl ... 188
aa) Einfluss der Pendelzeit auf die Arbeitszeit ... 189
bb) Einfluss der Pendelzeit auf die Zersiedelung ... 189
cc) Einfluss der Pendelzeit auf externe Kosten ... 191
dd) Ergebnis ... 191
e) Progressive Einkommensteuer im Alonso-Muth-Mills(AMM)-Modell ... 192
aa) Modellierung der Konsumentscheidung ohne Einkommensteuer ... 192
bb) Integration einer progressiven Einkommensteuer ... 193
cc) Ausgangslage: Identische Einkommensteuertarife ... 194
dd) Unterschiedliche Einkommensteuertarife ... 197
f) Anwendung des Modells im interkantonalen Steuerrecht bei Pendlern ... 199
1.3.3 Zwischenfazit ... 201
1.4 Steuersystematik ... 201
1.4.1 Unselbständigerwerbende mit täglicher Rückkehr (Pendler) ... 202
1.4.2 Unselbständigerwerbende mit wöchentlicher Rückkehr (Wochenaufenthalter) ... 202
a) Steuerpflicht am Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort bei echten Wochenaufenthaltern? ... 202
aa) Arbeits- und Wochenaufenthaltsort im gleichen Kanton ... 203

bb) Arbeits- und Wochenaufenthaltsort in verschiedenen Kantonen ... 203
cc) Ergebnis ... 204
b) Würdigung der Rechtsfigur des echten Wochenaufenthalters ... 204
c) Würdigung der Rechtsfigur des leitenden Angestellten ... 205
1.4.3 Unselbständigerwerbende mit unregelmässiger Rückkehr ... 207
a) Würdigung der Rechtsfigur des Saisonarbeiters ... 207
b) Würdigung der Rechtsfigur des alternierenden Wohnsitzes mit einer unselbständigen Erwerbstätigkeit ... 208
1.4.4 Familienbesteuerung bei Unselbständigerwerbenden ... 210
1.4.5 Selbständigerwerbende ... 211
a) Würdigung der Bemessung des Tätigkeitsentgelts bei Personengesellschaften ... 211
aa) Qualifikation als Tätigkeitsentgelt und Drittvergleich ... 212
bb) Schematische Bemessung des Tätigkeitsentgelts ... 212
b) Würdigung der Verteilung von Unternehmensverlusten ... 216
aa) Problemstellung ... 216
bb) Provisorische Verlustverrechnung als erste Lösungsvariante ... 217
cc) Teilweises Besteuerungsrecht als zweite Lösungsvariante ... 218
c) Würdigung des Betriebsstättenprinzips ... 219
aa) Selbständigerwerbende ohne feste Anlagen oder ständige Einrichtungen ... 219
bb) Abgrenzung der selbständigen von der unselbständigen Erwerbstätigkeit ... 220
1.4.6 Zwischenfazit ... 222
1.5 Erkenntnisse und Fortgang ... 222
2. Sekundärverteilung ... 226
2.1 Wirkung des Ressourcenausgleichs auf das Primärverteilungsergebnis ... 226
2.1.1 Wirkungsrichtung ... 226
a) Finanzstärke als zentraler Treiber der Wirkungsrichtung ... 226
b) Zusammenhang zwischen Finanzstärke und Anzahl an ausserkantonalen Erwerbstätigen? ... 227
2.1.2 Wirkungsstärke ... 228
2.2 Wirkung des soziodemografischen Lastenausgleichs auf das Primärverteilungsergebnis ... 230
2.2.1 Lastenindex der Bevölkerungsstruktur ... 230

2.2.2 Lastenindex der Kernstädte ... 231
a) Relevanz ... 231
b) Ausgleichswirkung ... 232
2.3 Wirkung der interkantonalen Zusammenarbeit mit Lastenausgleich auf das Primärverteilungsergebnis ... 234
2.4 Wirkung der FDK-Vereinbarung auf das Primärverteilungsergebnis ... 235
2.5 Erkenntnisse und Fortgang ... 236

**IV. Herleitung einer Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften *de lege ferenda* ... 239**
1. Verteilungsalternativen ... 239
1.1 Methodische Vorbemerkungen ... 239
1.1.1 Herleitung von Verteilungsalternativen mittels Rechtsvergleichung ... 239
a) Rechtsvergleichung als Inspirationsquelle und als methodischer Ansatz zur Lückenfüllung ... 239
b) Prozessuale Hürde der Praxisänderung als Hinderungsgrund? ... 240
1.1.2 Methodische Anforderungen der Rechtsvergleichung ... 240
a) Formulierung eines gesellschaftlichen Problems ... 240
b) Auswahl der zu vergleichenden Rechtssysteme ... 241
1.1.3 Anmerkungen zur Vergleichbarkeit ... 242
a) Verständnis von Souveränität und dessen Folgen ... 242
aa) Internationales Verhältnis ... 242
bb) Interkommunales Verhältnis ... 244
b) Verteilungsziele ... 244
aa) Internationales Verhältnis ... 244
bb) Interkommunales Verhältnis ... 245
c) Darstellung des Verteilungsergebnisses ... 245
aa) Grundproblematik ... 245
bb) Steuerbemessungsgrundlage als Bezugsgrösse ... 245
cc) Steuereinnahmen als Bezugsgrösse ... 246
1.2 Verteilung im internationalen Verhältnis ... 246
1.2.1 Unselbständige Erwerbstätigkeit im Grundsatz ... 246
a) Begriff der unselbständigen Erwerbstätigkeit ... 246
b) Primärverteilungsergebnis ... 247
c) Sekundärverteilungsergebnis ... 248
aa) Rechtsnatur von finanziellen Ausgleichszahlungen ... 248
bb) Finanzielle Ausgleichszahlung der Schweiz zugunsten von Österreich ... 249
cc) Finanzielle Ausgleichszahlung des Kantons Genf zugunsten von Frankreich ... 251
d) Vergleich zum interkantonalen Steuerrecht und Würdigung ... 253

1.2.2 Unselbständige Erwerbstätigkeit von Grenzgängern ..... 253
a) Begriff des Grenzgängers ..... 254
b) Verteilungsergebnis ..... 255
aa) Deutschland ..... 255
bb) Frankreich ..... 258
cc) Italien ..... 260
dd) Fürstentum Liechtenstein ..... 262
c) Vergleich zum interkantonalen Verhältnis und Würdigung ..... 263
1.2.3 Unselbständige Erwerbstätigkeit einer Person im öffentlichen Dienst ..... 265
a) Begriff der Person im öffentlichen Dienst ..... 265
b) Verteilungsergebnis ..... 265
c) Vergleich zum interkantonalen Verhältnis und Würdigung ..... 266
1.2.4 Unselbständige Erwerbstätigkeit eines leitenden Angestellten ..... 267
a) Begriff des leitenden Angestellten ..... 267
b) Verteilungsergebnis ..... 267
c) Vergleich zum interkantonalen Verhältnis und Würdigung ..... 268
1.2.5 Unselbständige Erwerbstätigkeit von Verwaltungsräten ..... 269
a) Begriff des Verwaltungsrats ..... 269
b) Verteilungsergebnis ..... 269
c) Vergleich zum interkantonalen Steuerrecht und Würdigung ..... 270
1.2.6 Selbständige Erwerbstätigkeit in festen Anlagen oder ständigen Einrichtungen ..... 270
a) Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit ..... 270
b) Verteilungsergebnis ..... 271
aa) Einzelunternehmen und einfache Gesellschaft ..... 271
bb) Kollektiv- und Kommanditgesellschaft ..... 272
cc) Kommanditäre im Speziellen ..... 273
dd) Behandlung von Verlusten ..... 273
c) Vergleich zum interkantonalen Steuerrecht und Würdigung ..... 274
1.2.7 Selbständige Erwerbstätigkeit ohne feste Anlagen oder ständige Einrichtungen ..... 275
1.2.8 Zwischenfazit ..... 276
1.3 Verteilung im interkommunalen Verhältnis ..... 276
1.3.1 Primärverteilung ..... 276
a) Unselbständige Erwerbstätigkeit ..... 276
b) Vergleich zum interkantonalen Verhältnis und Würdigung ..... 278
aa) Verweis auf das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht unter dem Blickwinkel des Legalitätsprinzips ..... 278
bb) Arbeitsort als Steuerdomizil unter dem Blickwinkel des Legalitätsprinzips ..... 279

cc) Primärverteilungsergebnis ... 281
c) Selbständige Erwerbstätigkeit ... 282
d) Vergleich zum interkantonalen Steuerrecht und Würdigung ... 284
aa) Rechtsformneutralität ... 284
bb) Praktikabilität ... 284
cc) Primärverteilungsergebnis ... 286
1.3.2 Sekundärverteilung ... 286
a) Ressourcenausgleich ... 286
b) Vergleich zum nationalen Finanzausgleich und Würdigung ... 287
c) Lastenausgleich ... 288
d) Vergleich zum nationalen Finanzausgleich und Würdigung ... 289
1.3.3 Zwischenfazit ... 291
1.4 Erkenntnisse und Fortgang ... 291
2. Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften im interkantonalen Verhältnis ... 293
2.1 Ansatzpunkt Primär- oder Sekundärverteilung? ... 293
2.2 Neukonzeption der Primärverteilung ... 296
2.2.1 Vorbemerkung ... 296
2.2.2 Neues Nebensteuerdomizil des Arbeitsorts ... 297
a) Normvorschlag ... 297
b) Kommentar ... 297
2.2.3 Verteilung von unselbständigen Erwerbseinkünften zwischen Hauptsteuerdomizil und Arbeitsort ... 299
a) Normvorschlag ... 299
b) Kommentar ... 299
c) Anwendungsbeispiele ... 300
aa) Ganzjährige unselbständige Erwerbstätigkeit eines Pendlers ... 300
bb) Unterjährige unselbständige Erwerbstätigkeit eines Pendlers ... 301
2.2.4 Weitgehende Angleichung des echten Wochenaufenthalters an den Pendler ... 302
a) Normvorschlag ... 302
b) Kommentar ... 302
c) Folgen dieser Angleichung auf die von der Rechtsprechung entwickelten Strategien zur Identifizierung von unechten Wochenaufenthaltern ... 305
d) Anwendungsbeispiele ... 305
aa) Langjähriger echter Wochenaufenthalt ... 305
bb) Vorübergehender echter Wochenaufenthalt ... 306
cc) Arbeits- und Wochenaufenthaltsort in verschiedenen Kantonen ... 307
2.2.5 Anpassung der Familienbesteuerung ... 309
a) Normvorschlag ... 309
b) Kommentar ... 309

c) Anwendungsbeispiele ... 310
aa) Unregelmässige Rückkehr mit intakter Ehe oder eingetragener Partnerschaft ... 310
bb) Unregelmässige Rückkehr ohne intakte Ehe oder eingetragene Partnerschaft ... 311
cc) Unechter Wochenaufenthalt ... 311
dd) Gemeinsamer Wochenaufenthalt mit dem Partner ... 312
2.2.6 Abschaffung diverser Rechtsfiguren im Zusammenhang mit der unselbständigen Erwerbstätigkeit ... 313
a) Leitender Angestellter ... 313
aa) Normvorschlag ... 313
bb) Kommentar ... 313
cc) Anwendungsbeispiel ... 313
b) Saisonarbeiter ... 314
aa) Kommentar ... 314
bb) Anwendungsbeispiel ... 315
c) Alternierender Wohnsitz mit unselbständiger Erwerbstätigkeit ... 316
aa) Normvorschlag ... 316
bb) Kommentar ... 316
cc) Anwendungsbeispiel ... 316
2.2.7 Verteilung von selbständigen Erwerbseinkünften zwischen Hauptsteuerdomizil und Geschäftsort ... 317
a) Normvorschlag ... 317
b) Kommentar ... 318
c) Anwendungsbeispiele ... 319
aa) Kollektivgesellschaft mit festen Anlagen oder ständigen Einrichtungen ... 319
bb) Unternehmensverlust ... 321
2.2.8 Objektmässige Schuldzinsverlegung bei Einzelunternehmen ... 323
a) Normvorschlag ... 323
b) Kommentar ... 323
c) Anwendungsbeispiel ... 323
2.2.9 *De-minimis*-Regelung ... 325
a) Normvorschlag ... 325
b) Kommentar ... 325
c) Anwendungsbeispiele ... 326
aa) Geringfügige, unselbständige Nebenerwerbstätigkeit ... 326
bb) Fragmentierte, unselbständige Erwerbstätigkeit ... 327
cc) Selbständige Erwerbstätigkeit ... 328
2.2.10 Zwischenfazit ... 329

2.3 Punktuelle Anpassungen in der Sekundärverteilung ... 332
2.3.1 Abschaffung des soziodemografischen Lastenausgleichs betreffend Sonderlasten von Kernstädten ... 332
a) Normvorschlag ... 332
b) Kommentar ... 332
2.3.2 Keine Anpassungen im Ressourcenausgleich ... 333
a) Anwendung der Repartitionen auf das Nebensteuerdomizil des Arbeitsorts ... 333
b) Keine Korrektur beim Ressourcenpotenzial für Zentrumskantone ... 334
2.3.3 Aufhebung der FDK-Vereinbarung ... 335
a) Vorschlag ... 335
b) Kommentar ... 335
2.3.4 Zwischenfazit ... 335
2.4 Erkenntnisse und Fortgang ... 336

**V. Ausgewählte Auswirkungen der Neukonzeption *de lege ferenda* ... 339**
1. Kantonsfinanzen ... 339
1.1 Primärverteilung: Steuereinnahmen ... 339
1.1.1 Methodische Vorbemerkungen ... 339
1.1.2 Simulation ... 341
1.2 Sekundärverteilung: Finanzausgleichsbeiträge ... 345
1.2.1 Ressourcenausgleich ... 345
a) Methodische Vorbemerkungen ... 345
b) Simulation ... 345
1.2.2 Soziodemografischer Lastenausgleich ... 348
1.3 Gesamtergebnis ... 349
1.4 Erkenntnisse und Fortgang ... 350
2. Pendlermobilität und die Folgen für Zersiedelung und Infrastruktur ... 351
2.1 Methodische Vorbemerkungen ... 351
2.2 Pendlermobilität im Alonso-Muth-Mills-Modell ... 352
2.3 Anwendung des Modells im interkantonalen Steuerrecht bei Pendlern und Perspektive in Bezug auf die Zersiedelung und Infrastruktur ... 354
2.4 Weitere Folgerungen ... 356
2.4.1 Notwendigkeit einer Anpassungsfrist ... 356
2.4.2 Interkantonaler Steuerwettbewerb ... 357
2.5 Erkenntnisse und Fortgang ... 357
3. Steuern als Einflussfaktor bei Sachverhaltsgestaltungen ... 358
3.1 Vorbemerkung ... 358
3.2 Arbeitsortswahl ... 359
3.3 Verlagerung von Schulden ... 360
3.3.1 Verlagerung ins Geschäftsvermögen ... 360
3.3.2 Verlagerung ins Privatvermögen ... 361

3.4 Verwendung der *de-minimis*-Regelung ..... 362
3.4.1 Unselbständige Erwerbstätigkeit mit mehreren Teilzeitstellen ..... 363
3.4.2 Selbständige Erwerbstätigkeit und optimale Bildung bzw. Auflösung von Willkürreserven ..... 364
3.5 Lohn versus Dividende ..... 365
3.6 Erkenntnisse und Fortgang ..... 366

**VI. Schlussbetrachtung ..... 369**
1. Zusammenfassung ..... 369
2. Ausblick ..... 376

**Anhang ..... 379**

**Quellenverzeichnis ..... 389**
1. Literatur ..... 389
2. Vortrags- und Präsentationsunterlagen ..... 413
3. Materialien ..... 413
4. Berichte und Dokumente ..... 415

**Sachregister ..... 419**

# Abbildungsverzeichnis


Abbildung 1: Bausteinartige Struktur der Untersuchung ..... 6

Abbildung 2: Architektur des nationalen Finanzausgleichs mit den Zahlungen im Jahr 2020 in Mio. CHF ..... 94

Abbildung 3: Auswirkung der STAF auf die Ressourcenindizes mit Basisjahr 2018 .. 103

Abbildung 4: Vergleich Mittelwert Pro-Kopf-Nettoaufwand in CHF von Kantonen mit einer unter (grau) bzw. über (schwarz) dem Median liegenden Anzahl Zupendler ..... 141

Abbildung 5: Geschätzte Pro-Kopf-Kosten eines Zupendlers am Arbeitsort in CHF .. 149

Abbildung 6: Pendlersaldo nach Kanton in tausend Personen ..... 184

Abbildung 7: Indirekte Nutzenfunktionen in Abhängigkeit des Zentrumslohns mit identischen Einkommensteuertarifen ..... 196

Abbildung 8: Indirekte Nutzenfunktionen in Abhängigkeit des Zentrumslohns bei unterschiedlichen Einkommensteuertarifen ..... 198

Abbildung 9: Anteil des Hauptsteuerdomizils in Abhängigkeit der gesamten selbständigen Erwerbseinkünfte beim Bodensee-Konkordat/ Zentralschweizer Konkordat (grau) und Nordwestschweizer Konkordat (schwarz) ..... 214

Abbildung 10: Sekundärverteilungsergebnis eines österreichischen Unselbständigerwerbenden mit Arbeitsort im Kanton St. Gallen in Abhängigkeit vom Bruttolohn aus Sicht der Schweiz ..... 250

Abbildung 11: Sekundärverteilungsergebnis eines französischen Unselbständigerwerbenden mit Arbeitsort im Kanton Genf in Abhängigkeit vom Bruttolohn aus Sicht der Schweiz ..... 252

Abbildung 12: Primärverteilungsergebnis eines deutschen Grenzgängers mit Arbeitsort im Kanton Basel-Stadt in Abhängigkeit vom Bruttolohn aus Sicht der Schweiz ..... 258

Abbildung 13: Sekundärverteilungsergebnis eines französischen Grenzgängers mit Arbeitsort im Kanton Waadt in Abhängigkeit vom Bruttolohn aus Sicht der Schweiz ..... 260

Abbildung 14: Sekundärverteilungsergebnis eines italienischen Grenzgängers mit Arbeitsort im Kanton Tessin in Abhängigkeit vom Bruttolohn aus Sicht der Schweiz ..... 262

Abbildung 15: Entscheidungsbaum für unselbständige Erwerbseinkünfte gemäss Neukonzeption ..... 337

Abbildung 16: Entscheidungsbaum für selbständige Erwerbseinkünfte gemäss Neukonzeption ..... 338

Abbildung 17: Methodische Vorgehensweise der Simulation ..... 341

Abbildung 18: Simulierte Änderung der Steuerbemessungsgrundlage gemäss Neukonzeption in Mio. CHF ..... 342

Abbildung 19: Simulierte Änderung der Steuereinnahmen gemäss Neukonzeption in Mio. CHF ..... 343

Abbildung 20: Simulierte Änderung der Ressourcenindizes gemäss Neukonzeption .... 346
Abbildung 21: Simulierte Änderung der Einzahlungen in den Ressourcenausgleich gemäss Neukonzeption in Mio. CHF ..... 347
Abbildung 22: Simulierte Änderung der Auszahlungen aus dem Ressourcenausgleich gemäss Neukonzeption in Mio. CHF ..... 347
Abbildung 23: Nettobetrachtung der Auswirkungen der Neukonzeption auf die Kantonsfinanzen in Mio. CHF ..... 350
Abbildung 24: Indirekte Nutzenfunktionen in Abhängigkeit des Zentrumslohns unter Berücksichtigung der Neukonzeption ..... 354

# Tabellenverzeichnis


Tabelle 1: Anteil des Hauptsteuerdomizils bei Personengesellschaften in der deutschsprachigen Schweiz ..... 60

Tabelle 2: Anteil des Hauptsteuerdomizils bei Personengesellschaften in der lateinischen Schweiz ..... 60

Tabelle 3: Schematische Übersicht des Primärverteilungsergebnisses bei unselbständiger Erwerbstätigkeit ..... 64

Tabelle 4: Schematische Übersicht des Primärverteilungsergebnisses bei selbständiger Erwerbstätigkeit ..... 65

Tabelle 5: Sekundärverteilungsergebnis bei ausschliesslicher Zuteilung an das Hauptsteuerdomizil auf Stufe der Primärverteilung ..... 106

Tabelle 6: Einfluss der Repartition gemäss Art. 21 FiLaV auf das Ressourcenpotenzial bei ausschliesslicher Zuteilung an ein Nebensteuerdomizil auf Stufe der Primärverteilung ..... 107

Tabelle 7: Sekundärverteilungsergebnis bei ausschliesslicher Zuteilung an das Nebensteuerdomizil auf Stufe der Primärverteilung ..... 108

Tabelle 8: Einfluss der Repartition gemäss Art. 21 FiLaV auf das Ressourcenpotenzial bei hälftiger Aufteilung auf Stufe der Primärverteilung ..... 109

Tabelle 9: Sekundärverteilungsergebnis bei hälftiger Aufteilung auf Stufe der Primärverteilung ..... 110

Tabelle 10: Aufgeschlüsselte Pro-Kopf-Durchschnittskosten von ausserkantonalen Zupendlern in CHF ..... 139

Tabelle 11: Mittelwert, Standardabweichung, Minimum und Maximum der abhängigen und unabhängigen Variablen ..... 140

Tabelle 12: Mittelwert, Standardabweichung, Minimum und Maximum der Kontrollvariablen ..... 143

Tabelle 13: Resultate der ökonometrischen Schätzung der Ausgabenelastizität ..... 146

Tabelle 14: Steuerausscheidung als Inhaberin eines Einzelunternehmens ..... 164

Tabelle 15: Steuerausscheidung als Teilhaberin einer Kommanditgesellschaft ..... 167

Tabelle 16: Steuerausscheidung als Alleinaktionärin einer Aktiengesellschaft ..... 168

Tabelle 17: Steuer- und Pendelstruktur der Zentrumskantone Zürich, Bern und Genf ..... 200

Tabelle 18: Schwankungen innerhalb der barèmes bei der Bemessung des Tätigkeitsentgelts (Nordwestschweizer Konkordat) ..... 215

Tabelle 19: Korrelationen zwischen Ressourcenindex, Bevölkerungsgrösse, Anzahl Zupendler und Pendlersaldo 2017 ..... 228

Tabelle 20: Korrelationen zwischen Teilindikatoren der Bevölkerungsstruktur und Zupendlern 2014–2017 ..... 231

Tabelle 21: Korrelation zwischen Kernstadtindikator und Zupendlern 2014–2017 ..... 232

Tabelle 22: Ausgeglichener Anteil der Kosten ausserkantonaler Erwerbstätiger 2017 ..... 234
Tabelle 23: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei ganzjähriger unselbständiger Erwerbstätigkeit eines Pendlers ..... 300
Tabelle 24: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei unterjähriger unselbständiger Erwerbstätigkeit infolge Beendigung ..... 301
Tabelle 25: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei langjährigem echtem Wochenaufenthalt ..... 306
Tabelle 26: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei vorübergehendem echtem Wochenaufenthalt ..... 307
Tabelle 27: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei Arbeits- und Wochenaufenthaltsort in verschiedenen Kantonen ..... 308
Tabelle 28: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei unregelmässiger Rückkehr mit intakter Ehe oder eingetragener Partnerschaft ..... 310
Tabelle 29: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei gemeinsamem Wochenaufenthalt mit dem Partner ..... 312
Tabelle 30: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei unregelmässiger Rückkehr mit intakter Ehe oder eingetragener Partnerschaft ..... 314
Tabelle 31: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei einem Saisonarbeiter ..... 315
Tabelle 32: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei alternierendem Wohnsitz ..... 317
Tabelle 33: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei einer Kollektivgesellschaft mit aktiver Mitarbeit ..... 320
Tabelle 34: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei einer Kollektivgesellschaft ohne aktive Mitarbeit ..... 320
Tabelle 35: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei einer Kollektivgesellschaft mit Unternehmensverlust ..... 321
Tabelle 36: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei einer Kollektivgesellschaft mit Unternehmensverlust II ..... 322
Tabelle 37: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei einem Einzelunternehmen ..... 324
Tabelle 38: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei geringfügiger, unselbständiger Nebenerwerbstätigkeit ..... 327
Tabelle 39: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei fragmentierter, unselbständiger Nebenerwerbstätigkeit ..... 328
Tabelle 40: Schematische Übersicht des Primärverteilungsergebnisses bei unselbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Neukonzeption ..... 330
Tabelle 41: Schematische Übersicht des Primärverteilungsergebnisses bei selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Neukonzeption ..... 331
Tabelle 42: Ausgleichswirkung der Neukonzeption bei ausgewählten Kantonen ..... 344
Tabelle 43: Auswirkung der Abschaffung des Kernstädte-Teilausgleichs ..... 348
Tabelle 44: Verlagerung privater Schulden ins Geschäftsvermögen gemäss Neukonzeption ..... 361

Tabelle 45: Verlagerung geschäftlicher Schulden ins Privatvermögen gemäss Neukonzeption ..... 362
Tabelle 46: Bezugsstrategien unter der Neukonzeption in TCHF ..... 366
Tabelle 47: Auswirkung der STAF auf die Ressourcenindizes mit Basisjahr 2018 ..... 379
Tabelle 48: Simulierte Auswirkungen der Neukonzeption auf die Primärverteilung im realistischen Szenario ..... 380
Tabelle 49: Simulierte Auswirkungen der Neukonzeption auf die Primärverteilung im extremen Szenario ..... 382
Tabelle 50: Simulierte Auswirkungen der Neukonzeption auf die Sekundärverteilung im realistischen Szenario ..... 383
Tabelle 51: Simulierte Auswirkungen der Neukonzeption auf die Sekundärverteilung im extremen Szenario ..... 385
Tabelle 52: Nettobetrachtung der Auswirkungen der Neukonzeption auf die Kantonsfinanzen ..... 386

# Abkürzungsverzeichnis

| | |
|---|---|
| a. A. | anderer Ansicht |
| Abs. | Absatz |
| AER | American Economic Review |
| aFiLaG | Bundesgesetz über den Finanz- und Lastenausgleich vom 3. Oktober 2003 in der Fassung vom 1. Januar 2012 |
| AG | Kanton Aargau/Aktiengesellschaft |
| AHV | Alters- und Hinterlassenenversicherung |
| AI | Kanton Appenzell Innerrhoden |
| AJP | Aktuelle Juristische Praxis |
| AMM-Modell | Alonso-Muth-Mills-Modell |
| Amtl. Bull. | Amtliches Bulletin |
| Anm. | Anmerkung |
| AR | Kanton Appenzell Ausserrhoden |
| ARE | Bundesamt für Raumentwicklung |
| Art. | Artikel |
| ASA | Archiv für Schweizerisches Abgaberecht |
| Aufl. | Auflage |
| AVIG | Bundesgesetz über die obligatorische Arbeitslosenversicherung und die Insolvenzentschädigung (Arbeitslosenversicherungsgesetz) vom 25. Juni 1982, SR 837.0 |
| BAFU | Bundesamt für Umwelt |
| BB | Der Betriebsberater |
| BBl | Bundesblatt der Schweizerischen Eidgenossenschaft |
| BdBSt | Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (bis 31.12.1982 WStB; in Kraft bis 31.12.1994) |
| BE | Kanton Bern |
| BFH | (deutscher) Bundesfinanzhof |
| BFS | Bundesamt für Statistik |
| BGE | Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts |
| BGer | Schweizerisches Bundesgericht |
| BGG | Bundesgesetz über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz) vom 17. Juni 2005, SR 173.110 |
| BIP | Bruttoinlandsprodukt |
| BJ | Bundesamt für Justiz |

| | |
|---|---|
| BKV | Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung) vom 10. Februar 1993, SR 642.118.1 |
| BL | Kanton Basel-Landschaft |
| BS | Kanton Basel-Stadt/Bereinigte Sammlung des Bundesrechts |
| bspw. | beispielsweise |
| Bst. | Buchstabe |
| BStPra | Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis |
| BSV | Bundesamt für Sozialversicherungen |
| BV | Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999, SR 101 |
| BV 1848 | Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft in der Fassung vom 12. September 1848 (in Kraft bis 28.5.1874) |
| BV 1874 | Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft in der Fassung vom 29. Mai 1874 (in Kraft bis 31.12.1999) |
| BVerfGE | Entscheidungen des (deutschen) Bundesverfassungsgerichts |
| bzw. | beziehungsweise |
| ca. | circa |
| CHF | Schweizer Franken |
| DBA | Doppelbesteuerungsabkommen |
| DBA-A | Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 30. Januar 1974, SR 0.672.916.31 |
| DBA-D | Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971, SR 0.672.913.62 |
| DBA-D 1972 | Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung vom 29. Dezember 1972 |
| DBA-F | Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht vom 9. September 1966, SR 0.672.934.91 |
| DBA-FL | Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 10. Juli 2015, SR 0.672.951.43 |

| | |
|---|---|
| DBA-FL 1995 | Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein über verschiedene Steuerfragen vom 22. Juni 1995 (in Kraft bis 21.12.2016) |
| DBA-I | Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 9. März 1976, SR 0.672.945.41 |
| DBG | Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, SR 642.11 |
| dBSt | direkte Bundessteuer |
| Décret partage/JU | Décret concernant le partage de l'impôt entre les communes jurassiennes canton de Jura du 22 décembre 1988, RSJU 641.41 |
| Dekret StG/BL | Dekret zum Steuergesetz Kanton Basel-Landschaft vom 19. Februar 2009, SGS 331.1 |
| Diss. | Dissertation |
| d. h. | das heisst |
| DLPIC/VD | Décret fixant les modalités d'application de la loi sur les péréquations intercommunales canton de Vaud du 15 juin 2010, BLV 175.515 |
| E. | Erwägung(en) |
| EF | Expert Focus |
| EFD | Eidgenössisches Finanzdepartement |
| EFV | Eidgenössische Finanzverwaltung |
| ERU | Expertenkommission Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung |
| EStG | (deutsches) Einkommensteuergesetz vom 8. Oktober 2009 |
| ESTV | Eidgenössische Steuerverwaltung |
| et al. | und andere |
| etc. | *et cetera* |
| EUA | Europäische Umweltagentur |
| F. | Folie(n) |
| f./ff. | und folgende |
| FA | FinanzArchiv |
| FAG/BL | Finanzausgleichsgesetz Kanton Basel-Landschaft vom 25. Juni 2009, SGS 185 |
| FAG/LU | Gesetz über den Finanzausgleich Kanton Luzern vom 5. März 2002, SRL 610 |

| | |
|---|---|
| FAG/SG | Finanzausgleichsgesetz Kanton St. Gallen vom 23. September 2007, sGS 813.1 |
| FAG/SH | Gesetz über den Finanzausgleich Kanton Schaffhausen vom 17. Mai 2004, SAR 621.100 |
| FAG/SZ | Gesetz über den Finanzausgleich Kanton Schwyz vom 7. Februar 2001, SRSZ 154.100 |
| FAG/TG | Gesetz über den Finanzausgleich der Politischen Gemeinden Kanton Thurgau vom 11. November 2002, RB 613.1 |
| FAG/ZH | Finanzausgleichsgesetz Kanton Zürich vom 12. Juli 2010, LS 132.1 |
| FDK | Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren |
| FDK-Statuten | Statuten der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren vom 20. Mai 2010 |
| FDK-Vereinbarung | Vereinbarung der FDK vom 18. September 2009 betreffend die Besteuerung der Mitglieder des Bundesrats |
| FE | *Fixed Effects* |
| FiLaG | Bundesgesetz über den Finanz- und Lastenausgleich vom 3. Oktober 2003, SR 613.2 |
| FiLaG/BE | Gesetz über den Finanz- und Lastenausgleich Kanton Bern vom 27. November 2000, BSG 631.1 |
| FiLaG/BS | Finanz- und Lastenausgleichsgesetz Kanton Basel-Stadt vom 6. Juni 2007, SG 170.600 |
| FiLaG/SO | Gesetz über den Finanz- und Lastenausgleich der Einwohnergemeinden (Finanz- und Lastenausgleichsgesetz) Kanton Solothurn vom 30. November 2014, BGS 131.73 |
| FiLaG/UR | Gesetz über den Finanz- und Lastenausgleich zwischen dem Kanton und den Gemeinden Kanton Uri vom 25. November 2007, RB 3.2131 |
| FiLaV | Verordnung über den Finanz- und Lastenausgleich vom 7. November 2007, SR 613.21 |
| FL | Fürstentum Liechtenstein |
| Fn. | Fussnote(n) |
| FR | Kanton Freiburg |
| FS | Festschrift |
| FStR | IFF Forum für Steuerrecht |
| FusG | Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz) vom 3. Oktober 2003, SR 221.301 |
| GE | Kanton Genf |

| | |
|---|---|
| GKStG/GR | Gesetz über die Gemeinde- und Kirchensteuern Kanton Graubünden vom 31. August 2006, BR 720.200 |
| GL | Kanton Glarus |
| gl. A. | gleicher Ansicht |
| GR | Kanton Graubünden |
| Grenzgängerbesteuerungsabkommen vom 11. April 1983 | Vereinbarung zwischen dem schweizerischen Bundesrat und der Regierung der französischen Republik über die Besteuerung der Erwerbseinkünfte von Grenzgängern vom 11. April 1983, BBl 1983 II, S. 535 ff. |
| Grenzgängervereinbarung vom 3. Oktober 1974 | Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden vom 3. Oktober 1974, SR 0.642.045.43 |
| Grenzgängervereinbarung vom 23. Dezember 2020 | Accordo tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri del 23 dicembre 2020 |
| GStG/FR | Gesetz über die Gemeindesteuern Kanton Freiburg vom 10. Mai 1963, SGF 632.1 |
| GVP | Gerichts- und Verwaltungspraxis |
| Habil. | Habilitation |
| HRM2 | Harmonisiertes Rechnungsmodell 2 |
| Hrsg. | Herausgeber |
| HStD | Hauptsteuerdomizil |
| HWP | Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung |
| i. d. R. | in der Regel |
| IFAG/FR | Gesetz über den interkommunalen Finanzausgleich Kanton Freiburg vom 16. November 2011, SGF 142.1 |
| IFF | Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics (der Universität St. Gallen) |
| inkl. | inklusive |
| insb. | insbesondere |
| IRV | Rahmenvereinbarung für die interkantonale Zusammenarbeit mit Lastenausgleich (Rahmenvereinbarung) vom 24. Juni 2005, sGS 813.31. |
| i. S. | in Sachen |
| i. V. m. | in Verbindung mit |
| JU | Kanton Jura |
| Kap. | Kapitel |
| KdK | Konferenz der Kantonsregierungen |

| | |
|---|---|
| km | Kilometer |
| KMU | Kleine und mittlere Unternehmen |
| KS | Kreisschreiben |
| KV/GR | Verfassung des Kantons Graubünden vom 14. September 2003, BR 110.100 |
| LCdir/NE | Loi sur les contributions directes canton de Neuchâtel du 21 mars 2000, RSN 631.0 |
| LCP/GE | Loi générale sur les contributions publiques canton de Genève du 9 novembre 1987, rs/GE D 3 05 |
| LeGes | LeGes – Gesetzgebung & Evaluation |
| LI/JU | Loi d'impôt canton du Jura du 26 mai 1988, RSJU 641.11 |
| LICom/VD | Loi sur les impôts communaux canton de Vaud du 5 décembre 1956, BLV 650.11 |
| ln | natürlicher Logarithmus |
| LPF/JU | Loi concernant la péréquation financière canton du Jura du 20 octobre 2004, RSJU 651 |
| LPFI/NE | Loi sur la péréquation financière intercommunale canton de Neuchâtel du 2 février 2000, RSN 171.16 |
| LPIC/VD | Loi sur les péréquations intercommunales canton de Vaud du 15 juin 2010, BLV 175.51 |
| LRPFI/GE | Loi sur le renforcement de la péréquation financière intercommunale et le développement de l'intercommunalité canton de Genève du 3 avril 2009, rs/GE B 6 08 |
| LT/TI | Legge tributaria Cantone Ticino del 21 giugno 1994, RL 640.100 |
| LU | Kanton Luzern |
| MBV | Verordnung über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen (Mitarbeiterbeteiligungsverordnung) vom 27. Juni 2012, SR 642.115.325.1 |
| Mio. | Million(en) |
| m. E. | meines Erachtens |
| m. w. H. | mit weiteren Hinweisen |
| NE | Kanton Neuenburg |
| NFA | Nationaler Finanzausgleich |
| Nr. | Nummer(n) |
| NW | Kanton Nidwalden |
| OECD | Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung |

| | |
|---|---|
| OECD-MA | OECD-Musterabkommen 2017 auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen |
| OLS | *Ordinary Least Squares* |
| OPF/JU | Ordonnance concernant la péréquation financière canton du Jura du 23 mai 2006, RSJU 651.11 |
| o. O. | ohne Ortsangabe |
| OR | Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911, SR 220 |
| OW | Kanton Obwalden |
| ParlG | Bundesgesetz über die Bundesversammlung (Parlamentsgesetz) vom 13. Dezember 2002, SR 171.10 |
| RCFC/GE | Règlement concernant le calcul de la capacité financière des communes canton de Genève du 3 avril 1974, rs/GE D 3 05.20 |
| RDAF | Revue de droit administratif et de droit fiscal |
| RDLCP/GE | Règlement d'application de diverses dispositions de la loi générale sur les contributions publiques canton de Genève du 30 décembre 1958, rs/GE D 3 05.04 |
| RELCdir/NE | Règlement général d'application de la loi sur les contributions directes canton de Neuchâtel du 1 novembre 2000, RSN 631.01 |
| Rz. | Randziffer(n) |
| S. | Seite(n) |
| SG | Kanton St. Gallen |
| SGE | St. Galler Steuerentscheide |
| SH | Kanton Schaffhausen |
| SIF | Staatssekretariat für internationale Finanzfragen |
| SLA | Soziodemografischer Lastenausgleich |
| SO | Kanton Solothurn |
| sog. | sogenannt |
| SR | Systematische Sammlung des Bundesrechts |
| SRG | Steuerrekursgericht |
| SRK | Steuerrekurskommission |
| SSK | Schweizerische Steuerkonferenz |
| ST | Schweizer Treuhänder |
| STAF | Steuerreform und AHV-Finanzierung |
| StB | Steuerbuch |
| StE | Der Steuerentscheid |
| StG | Steuergericht |

| | |
|---|---|
| StG/AG | Steuergesetz Kanton Aargau vom 15. Dezember 1998, SAR 651.00 |
| StG/AI | Steuergesetz Kanton Appenzell-Innerrhoden vom 25. April 1999, GS 640.000 |
| StG/AR | Steuergesetz Kanton Appenzell-Ausserrhoden vom 21. Mai 2000, bGS 621.11 |
| StG/BE | Steuergesetz Kanton Bern vom 21. Mai 2000, BSG 661.11 |
| StG/BL | Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) Kanton Basel-Landschaft vom 7. Februar 1974, SGS 331 |
| StG/BS | Gesetz über die direkten Steuern (Steuergesetz) Kanton Basel-Stadt vom 12. April 2000, SG 640.100 |
| StG/GL | Steuergesetz Kanton Glarus vom 7. Mai 2000, GS VI C/1/1 |
| StG/GR | Steuergesetz für den Kanton Graubünden vom 8. Juni 1986, BR 720.000 |
| StG/LU | Steuergesetz Kanton Luzern vom 22. November 1999, SRL 620 |
| StG/NW | Gesetz über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (Steuergesetz) Kanton Nidwalden vom 22. März 2000, NR 521.1 |
| StG/OW | Steuergesetz Kanton Obwalden vom 30. Oktober 1994, GDB 641.1 |
| StG/SG | Steuergesetz Kanton St. Gallen vom 9. April 1998, sGS 811.1 |
| StG/SH | Gesetz über die direkten Steuern Kanton Schaffhausen vom 20. März 2000, SHR 641.100 |
| StG/SO | Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) Kanton Solothurn vom 1. Dezember 1985, BGS 614.11 |
| StG/SZ | Steuergesetz Kanton Schwyz vom 9. Februar 2000, SRSZ 21.10 |
| StG/TG | Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) Kanton Thurgau vom 14. September 1992, RB 640.1 |
| StG/UR | Gesetz über die direkten Steuern im Kanton Uri vom 26. September 2010, RB 3.2211 |
| StG/VS | Steuergesetz Kanton Wallis vom 10. März 1976, SGS 642.1 |
| StG/ZG | Steuergesetz Kanton Zug vom 25. Mai 2000, BGS 632.1 |
| StG/ZH | Steuergesetz Kanton Zürich vom 8. Juni 1997, LS 631.1 |
| StHG | Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz) vom 14. Dezember 1990, SR 642.14 |
| StP | Steuerpraxis |
| StR | Steuer Revue |
| StuW | Steuer und Wirtschaft |

| | |
|---|---|
| StV/AR | Verordnung zum Steuergesetz (Steuerverordnung) Kanton Appenzell Ausserrhoden vom 8. August 2000, bGS 621.111 |
| StV/GL | Verordnung zum Steuergesetz Kanton Glarus vom 28. Februar 2001, GS VI C/1/2 |
| StV/LU | Steuerverordnung Kanton Luzern vom 12. Dezember 2000, SRL 621 |
| StV/OW | Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz Kanton Obwalden vom 18. November 1994, GDB 641.41 |
| StV/SG | Steuerverordnung Kanton St. Gallen vom 20. Oktober 1998, sGS 811.11 |
| StV/TG | Verordnung des Regierungsrates zum Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern Kanton Thurgau vom 10. November 1992, RB 640.11 |
| SV17 | Steuervorlage 17 |
| SWI | Steuer & Wirtschaft International |
| SZ | Kanton Schwyz |
| SZW | Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht |
| TCHF | Tausend Schweizer Franken |
| TG | Kanton Thurgau |
| TI | Kanton Tessin |
| TREX | Der Treuhandexperte |
| u. a. | unter anderem |
| UR | Kanton Uri |
| v. | vom |
| VD | Kanton Waadt |
| Vereinbarung vom 29. Januar 1973 | Accord entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française sur la compensation financière relative aux frontaliers travaillant à Genève du 29 janvier 1973 |
| VGer | Verwaltungsgericht |
| vgl. | vergleiche |
| VO StHG | Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis vom 9. März 2001, SR 642.141 |
| VRK | Verwaltungsrekurskommission |
| VS | Kanton Wallis |
| VwGH | (österreichischer) Verwaltungsgerichtshof |
| z. B. | zum Beispiel |
| ZBJV | Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins |

| | |
|---|---|
| ZBl | Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht |
| ZG | Kanton Zug |
| ZGB | Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907, SR 210 |
| ZH | Kanton Zürich |
| Ziff. | Ziffer(n) |
| zit. | zitiert |
| ZSR | Zeitschrift für Schweizerisches Recht |
| ZStP | Zürcher Steuerpraxis |

# I. Einleitung

## 1. Ausgangslage und Hintergrund

«*Jene Fragen, deren gesetzliche Ordnung die Politiker allenfalls interessieren würde – etwa die Frage, ob am Wohnort oder am Arbeitsort Steuern erhoben werden sollen – sind heisse Eisen, die man lieber nicht anrührt und über die auch schwerlich eine Einigung erzielt würde.*»[1]

Die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot gemäss Art. 127 Abs. 3 BV in Bezug auf die Einkünfte aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit hat ihren Ursprung in den Jahren 1867/68.[2] Damals legte der noch für Doppelbesteuerungsrekurse zuständige Bundesrat den Grundstein für die heute weitgehend unveränderte Praxis. Diese führt im Falle eines Steuerkonflikts zwischen zwei Kantonen zu einer Verteilung des Steuersubstrats mit weitreichenden Auswirkungen auf die Kantonsfinanzen.[3] Aus diesem Grund war die Frage, wie Erwerbseinkünfte auf die interessierten Kantone verteilt werden sollten, stets brisant.[4] Während bei den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit das Interesse an der Besteuerung zwischen dem Wohn- und Arbeitsort kollidiert, ist dies bei den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zwischen dem Wohn- und Geschäftsort der Fall.[5] 1

Im 21. Jahrhundert hat diese Thematik nichts an ihrer Brisanz eingebüsst. Im Gegenteil führt die zunehmende Mobilität dazu, dass Erwerbstätige ihren Wohnkanton schneller und bequemer verlassen können, um in einem anderen Kanton eine Erwerbstätigkeit auszuüben.[6] Täglich pendeln ca. 750'000 Personen in einen anderen Kanton zur Arbeit, was ca. 20 % aller Erwerbstätigen entspricht.[7] 2

---

1 SCHLUMPF/DÜRR, S. 16.

2 Vgl. für die selbständigen Erwerbseinkünfte Beschluss Bundesrat v. 21.10.1867 i. S. Robert & Comp., BBl 1868 II, S. 458; vgl. für die unselbständigen Erwerbseinkünfte Beschluss Bundesrat v. 29.4.1868 i. S. Epitaux, BBl 1869 I, S. 972.

3 Vgl. dazu hinten Rz. 17.

4 Vgl. das einleitend erwähnte Zitat bei SCHLUMPF/DÜRR, S. 16; vgl. ferner STUDER, Fortentwicklung, S. 79 und 86.

5 Vgl. zu diesen Begriffen hinten Rz. 32 ff.

6 Vgl. zum Megatrend der Mobilität anstelle vieler LINDEN/WITTMER, S. 16 f.

7 Vgl. BFS, Ständige Wohnbevölkerung, Erwerbstätige, Auszubildende: Pendler nach Kantonen 2017 [Datensatz].

Dieser Trend zu mehr Mobilität wird sich zukünftig weiter akzentuieren.[8] Insofern erscheint es fraglich, ob die geltende Verteilung von Erwerbseinkünften, welche Mitte des 19. Jahrhunderts freilich unter anderen Prämissen entstanden ist, in der heutigen Zeit noch sachgerecht ist und für die Zukunft beibehalten werden sollte.[9]

3 Demgegenüber hat sich die geltende Doppelbesteuerungspraxis in Bezug auf die Verteilung der Erwerbseinkünfte zu einem Dogma entwickelt.[10] Das Bundesgericht nimmt heute keine grundlegenden Abweichungen von dieser alten Praxis vor und verweist entsprechende Begehren pauschal auf das ordentliche Gesetzgebungsverfahren.[11] Gleichzeitig sieht der Bundesgesetzgeber seit dem Jahr 1885 keine Notwendigkeit für den Erlass eines Doppelbesteuerungsgesetzes.[12] Auch die aktuelle Lehre übernimmt dieses Dogma weitgehend unkritisch.[13] Insofern scheint es an der Zeit – den Ratschlag im eingangs erwähnten Zitat geflissentlich ignorierend – dieses «heisse Eisen» anzupacken.

## 2. Zweck und Gegenstand der Untersuchung

4 Die oben erwähnte, über 150 Jahre alte Praxis zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot im Bereich Erwerbseinkünfte bildet zugleich Ausgangspunkt und Gegenstand der vorliegenden Untersuchung. Eine Analyse dieser Praxis soll aufzeigen, ob die Verteilung von Einkünften aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit *de lege lata* den Anforderungen der Verfassung sowie der Finanzwissenschaft an ein Steuersystem als Ganzes genügen kann. Zudem stellt sich die Frage, ob das Verteilungsergebnis sachgerecht und aus steuersystematischer Sicht überzeugend ist. Damit kann beurteilt werden, inwiefern

---

8 Vgl. LINDEN/WITTMER, S. 16; vgl. ARE, Verkehrsperspektiven 2040, S. 133, welche von einem Wachstum von ca. 10 % bis ins Jahr 2040 ausgehen.

9 Diese Frage hat bereits der Kanton GE in BGE 125 I 458, E. 4b, aufgeworfen.

10 Vgl. SCHINDLER, 100 Jahre, S. 384, welcher das Kennzeichen von Dogmen in ihrer «grosse[n] Geltungs- und Ausstrahlungskraft bei gleichzeitiger Hinterfragungsresistenz» sieht; kritisch zum Gültigkeitsanspruch dogmatischer Sätze RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rz. 315 ff.

11 Vgl. anschaulich BGE 125 I 458, E. 3b.

12 Vgl. für die unzähligen Kodifikationsversuche BURCKHARDT, Kommentar zu Art. 46 BV 1874, S. 410; vgl. zuletzt in chronologisch absteigender Reihenfolge Motion Fluri; Motion Tschäppät; Motion Poggia; Postulat Amherd; Motion Grobet.

13 Vgl. DE VRIES REILINGH, Double imposition intercantonale, Rz. 475 ff.; LOCHER, Einführung, S. 27 ff.; ZWEIFEL/HUNZIKER, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 6, Rz. 40 ff.; vgl. ferner HÖHN/MÄUSLI, § 9, Rz. 16, welche die Problematik zwar anerkennen, aber keinen Handlungsbedarf im Steuerrecht sehen; KLÄSER, S. 160 ff., welcher zumindest die Praxis betreffend Wochenaufenthalter kritisch würdigt.

diese Praxis weiterhin angewandt werden sollte. Für die Würdigung werden sodann Verteilungsalternativen betrachtet und der geltenden Praxis gegenübergestellt. Anschliessend werden auf dieser Grundlage mögliche Änderungen identifiziert und ausgewählte Auswirkungen im Sinne einer summarischen Regulierungsfolgenabschätzung erörtert.

Voraussetzung, um diese Fragestellungen beantworten zu können, bildet eine gesamtheitliche Betrachtungsweise des Untersuchungsgegenstands.[14] Nicht nur das Steuerrecht, sondern auch der nationale Finanzausgleich wirkt sich massgeblich auf die kantonalen Einnahmen aus.[15] Dabei handelt es sich um eine wechselseitige Wirkung. Zum einen beeinflusst die Verteilung von Steuersubstrat das Ressourcenpotenzial eines Kantons und damit die Finanzausgleichszahlungen. Zum anderen kann mit der Ausgestaltung des Finanzausgleichs, bspw. durch Einführung eines spezifischen Lastenausgleichs, die geltende Verteilung von Steuersubstrat punktuell korrigiert werden. Zu diesem Zweck ist neben dem Steuerrecht der nationale Finanzausgleich zu berücksichtigen und in die Untersuchung einzubeziehen. 5

Ziel der Untersuchung ist einerseits, eine kohärente und sachgerechte Verteilung von Erwerbseinkünften im interkantonalen Verhältnis zwischen dem Wohnort und dem Arbeits- bzw. Geschäftsort zu erarbeiten. Andrerseits soll ein Beitrag zum – in der Steuerrechtslehre weitgehend fehlenden – Verständnis des Zusammenspiels zwischen Steuerrecht und Finanzausgleich geleistet werden. 6

Aufgrund der Komplexität der Thematik sollen an dieser Stelle die vorgenommenen Einschränkungen bekannt gegeben werden. Nicht Gegenstand der Untersuchung bildet zunächst die selbständige Erwerbstätigkeit mit Liegenschaften im Geschäftsvermögen.[16] Ferner wird die Ausübung der selbständigen Erwerbstätigkeit in einem oder mehreren Kantonen ausserhalb des Geschäftsorts mittels Betriebsstätten ausgeschlossen.[17] Das Vorliegen von Liegenschaften und Betriebsstätten berührt vor allem das Verhältnis zwischen dem Geschäftsort und einem weiteren Nebensteuerdomizil, weshalb der Mehrwert einer Berücksichtigung für den vorliegenden Untersuchungsgegenstand begrenzt erscheint. Des Weiteren wird bei der Betrachtung des interkantonalen Verhältnisses von der interkommunalen Ebene abstrahiert.[18] 7

---

14 Vgl. HÖHN, Praktische Methodik, S. 12, welcher von der «richtigen Problemsicht» spricht und diese mit der «normativen Distanz» in Verbindung bringt.

15 Vgl. ausführlich hinten Rz. 19.

16 Vgl. dazu anstelle vieler HÖHN/MÄUSLI, § 15, Rz. 8 ff.; § 28, Rz. 1 ff.

17 Vgl. zur sog. interkantonalen Unternehmung anstelle vieler HÖHN/MÄUSLI, § 26, Rz. 1 ff.

18 Indessen wird das interkommunale Steuerrecht als Quelle für Verteilungsalternativen berücksichtigt; vgl. dazu hinten Rz. 451 ff.

## 3. Gang der Untersuchung

8 Die Arbeit gliedert sich in vier Hauptblöcke. In einem ersten Hauptblock (II.) soll die Verteilung von Einkünften aus unselbständiger und selbständiger Erwerbstätigkeit *de lege lata* vorgestellt werden. Dazu werden einerseits die Primärverteilung gemäss dem interkantonalen Steuerrecht (1.) und andrerseits die Sekundärverteilung gemäss unterschiedlichen Finanzausgleichsmechanismen (2.) unterschieden.[19] Während bei der Primärverteilung die bundesgerichtliche Rechtsprechung anhand von Fallkonstellationen systematisch aufgearbeitet sowie rechtshistorisch gewürdigt wird, steht bei der Sekundärverteilung vor allem der nationale Finanzausgleich mit dem Ressourcenausgleich und dem soziodemografischen Lastenausgleich im Vordergrund.

9 Die im Rahmen des ersten Hauptblocks dargestellte Verteilung von Erwerbseinkünften *de lege lata* wird im zweiten Hauptblock (III.) einer umfassenden Würdigung aus rechtlicher und ökonomischer Sicht unterzogen. Diese wird wiederum in je ein Kapitel zur Primärverteilung (1.) und zur Sekundärverteilung (2.) unterteilt. Bei der Primärverteilung liegt ein besonderes Augenmerk auf dem Verteilungsergebnis. Nach der Herleitung eines geeigneten Bewertungsmassstabs wird das Verteilungsergebnis mithilfe einer eigenen empirischen Analyse beurteilt. Daneben werden verfassungsrechtliche sowie finanzwissenschaftliche Anforderungen an die Primärverteilung formuliert und es wird untersucht, inwiefern diese durch das geltende Recht erfüllt werden können. Ebenfalls soll auf die Steuersystematik eingegangen werden. Bei der Sekundärverteilung stehen die Auswirkungen des Ressourcenausgleichs, des soziodemografischen Lastenausgleichs sowie von weiteren Finanzausgleichsmechanismen auf das Primärverteilungsergebnis im Zentrum der Analyse.

10 Im dritten Hauptblock (IV.) werden in einem ersten Kapitel auf der Grundlage von rechtsvergleichenden Methoden verschiedene Verteilungsalternativen identifiziert und mit der Verteilung im interkantonalen Verhältnis verglichen (1.). Als Verteilungsalternativen dienen das internationale Steuerrecht sowie das interkommunale Steuerrecht, wobei ergänzend die innerkantonalen Finanzausgleichsmechanismen einbezogen werden. Aufbauend auf den Erkenntnissen des zweiten Hauptblocks und unter Berücksichtigung der Verteilungsalternativen wird anschliessend eine Neukonzeption für die Verteilung von Erwerbseinkünften im interkantonalen Verhältnis *de lege ferenda* entwickelt (2.). Dazu werden konkrete Normvorschläge mit diversen Anwendungsbeispielen ergänzt.

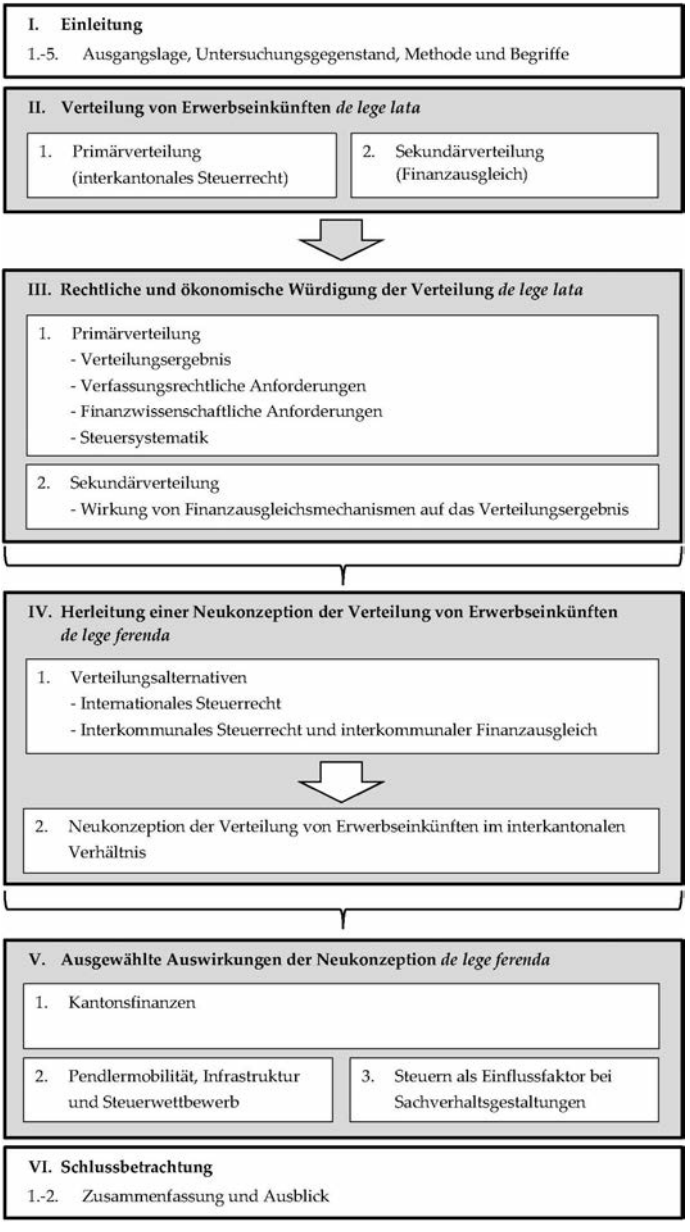
11 Der vierte Hauptblock (V.) beinhaltet eine summarische Regulierungsfolgenabschätzung der entwickelten Neukonzeption in Bezug auf drei ausgewählte

[19] Vgl. zu den Begriffen Primär- und Sekundärverteilung hinten Rz. 17 ff.

Bereiche. Einerseits soll mithilfe einer Simulation der Steuereinnahmen und Finanzausgleichtransfers versucht werden, die Auswirkung der Neukonzeption auf die Kantonsfinanzen aufzuzeigen (1.). Andrerseits werden die Auswirkungen auf die Pendlermobilität, Zersiedelung und Infrastruktur sowie auf den interkantonalen Steuerwettbewerb abgeschätzt (2.). Als Letztes wird erläutert, inwiefern die Neukonzeption auf die Steuern als Einflussfaktor bei Sachverhaltsgestaltungen einwirkt (3.).

Abschliessend wird im Rahmen der Schlussbetrachtung (VI.) auf die wesentlichsten Erkenntnisse zurückzukommen sein. Neben einer Zusammenfassung (1.) rundet ein Ausblick die Untersuchung ab (2.). Grafisch lässt sich die bausteinartige Struktur wie in Abbildung 1 darstellen. 12

*Abbildung 1: Bausteinartige Struktur der Untersuchung*[20]




[20] Eigene Darstellung in Anlehnung an FUCHS, Rz. 8, Abbildung 1.

## 4. Methode und Interdisziplinarität

Die Anwendung der wirtschaftswissenschaftlichen Methodik im Recht bildet gemäss heutigem Verständnis eine anerkannte, interdisziplinäre Wissenschaftsdisziplin.[21] Eine ökonomische Analyse des Rechts (*law and economics*) ermöglicht zum einen, das Verhalten von Personen, welche dem betrachteten Recht unterworfen sind, zu erklären und Verhaltensprognosen zu erarbeiten.[22] Dabei spielt die Annahme, dass der Mensch rational seine Ziele zu verwirklichen versucht und in seinem eigenen Interesse handelt, eine zentrale Rolle.[23] Zum anderen kann die ökonomische Analyse des Rechts zur Rechtsfortbildung beitragen, indem sie auf unbeabsichtigte oder unerwünschte Folgen von bestehendem oder vorgeschlagenem Recht hinweist.[24] Hierzu dient als normativer Wertmassstab in erster Linie die Allokationseffizienz.[25] Interdisziplinarität birgt allerdings die Gefahr, dass Erkenntnisse, welche aus einem anderen normativen Kontext stammen, unbesehen in die Rechtswissenschaft «importiert» werden.[26] Namentlich kann die konsequente Orientierung an der Allokationseffizienz in einem Spannungsverhältnis mit dem positiven Recht, insb. den Verfassungsprinzipien, stehen.[27] Eine Begegnung der Rechts- und der Wirtschaftswissenschaft «auf Augenhöhe» bedingt, dass die unterschiedlichen Wertmassstäbe dieser Disziplinen «kooperativ verwirklicht» werden[28], ohne dass einem Wertmassstab die absolute Geltung gegenüber dem anderen zugestanden wird.[29] 13

---

21 Vgl. grundlegend POSNER, Economic Analysis, S. 29 ff.

22 Vgl. POSNER, Values, S. 2; vgl. ferner KIRCHNER, S. 7.

23 Vgl. POSNER, Economic Analysis, S. 13 ff.; SCHÄFER/OTT, S. 95 ff.; kritisch zu dieser Annahme haben sich vor allem Vertreter der Verhaltensökonomik mit Hinweis auf menschliche Anomalien geäussert (vgl. grundlegend zur sog. *bounded rationality* KAHNEMAN/TVERSKY, S. 263 ff.).

24 Vgl. POSNER, Values, S. 2; vgl. zum Wert der ökonomischen Analyse des Rechts bei der richterlichen Rechtsfortbildung SCHÄFER/OTT, S. 4 f.

25 Vgl. KIRCHNER, S. 9; POSNER, Values, S. 2; SCHÄFER/OTT, S. 11 ff., m. w. H. auf verschiedene Effizienzkriterien; vgl. ferner RADNITZKY/BERNHOLZ, S. vii, welche darauf hinweisen, dass die Verabsolutierung der Effizienz als Wertmassstab in anderen Disziplinen teilweise als «ökonomischer Imperialismus» wahrgenommen wird.

26 Vgl. RÖHL, S. 28 f.

27 Vgl. HEINEMANN, S. 26; KIRCHNER, S. 25; vgl. in Bezug auf das Steuerrecht HÖHN/MEIER, S. 139; vgl. ferner hinten Rz. 288; vgl. zur Stellung der Verfassung in der juristischen Methodenlehre KRAMER, S. 49 f.

28 HEINEMANN, S. 26; vgl. ferner KIRCHNER, S. 30; MATHIS, S. 237 ff.

29 A. A. tendenziell POSNER, Wealth Maximization, S. 104 f., welcher die Effizienz als den überragenden Wertmassstab hält; EIDENMÜLLER, S. 489, welcher die Effizienz vor allem als rechtspolitische Forderung sieht.

14 Die Integration[30] wirtschaftswissenschaftlicher Methoden ist im Steuerrecht besonders ausgeprägt. Mit der Finanzwissenschaft besteht eine ökonomische Disziplin, deren Untersuchungsgegenstand ebenfalls die Steuerordnung darstellt.[31] Deshalb richten sowohl das Steuerrecht als auch die Finanzwissenschaft Anforderungen an die bestehende Steuerordnung.[32] Der in dieser Arbeit verwendete interdisziplinäre Ansatz versucht eine ganzheitliche Betrachtung vorzunehmen. Dabei müssen die Überlegungen *de lege lata* und *de lege ferenda* klar abgegrenzt und entsprechend gekennzeichnet werden.[33] Weil das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht weitgehend Richterrecht ist[34], kann die Anwendung von wirtschaftswissenschaftlicher Methodik – innerhalb der (weiten) verfassungsmässigen Leitplanken – eine Chance für konsistente Lösungsvorschläge sein.

15 Die Erarbeitung dieser Lösungsvorschläge erfolgt in rechtsmethodischer Hinsicht anhand der Rechtssetzungslehre.[35] Rechtssetzung wird ebenfalls als interdisziplinäre Aufgabe verstanden, weil in allen Phasen der Erarbeitung von Normtexten verschiedene Disziplinen zusammenwirken.[36] Dabei können grob fünf Phasen bis zum Erlass einer neuen Rechtsnorm umrissen werden:[37]

*1. Problemimpuls*

Neues Recht kann durch politische Impulse, durch übergeordnetes Recht oder durch Mängel im geltenden Recht aufgrund einer Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse angestossen werden.[38] Vorliegend ergibt sich der Problemimpuls aus

---

30 Vgl. zum Begriff KIRCHNER, S. 30.

31 Vgl. BLANKART, Öffentliche Finanzen, S. 31, welcher den Staat als (Untersuchungs-) Gegenstand der Finanzwissenschaft bezeichnet; vgl. ferner HÖHN/MEIER, S. 125, welche darlegen, dass die Finanzwissenschaft als Wissenschaftsdisziplin älter ist als das Steuerrecht, weshalb oftmals ein Bedürfnis der Abgrenzung bestanden hat; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 11, welche den Steuern «in erster Linie eine wirtschaftliche Bedeutung» zumessen.

32 Vgl. HÖHN/MEIER, S. 136 f.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 1, Rz. 27 ff.; § 4, Rz. 114.

33 Vgl. zu dieser Gefahr HEINEMANN, S. 25.

34 Vgl. hinten Rz. 50 ff.

35 Vgl. SCHÄFFER, S. 14, welcher darauf hinweist, dass der oftmals als Synonym verwendete Begriff der Gesetzgebungslehre zu einschränkend ist, weil er sich lediglich auf formelle Gesetze bezieht.

36 Vgl. MÜLLER/UHLMANN, Rz. 3; NOLL, S. 64 ff.; RICHLI, Rechtsetzung, S. 6 ff.; SCHÄFFER, S. 13 f.; vgl. ferner RICHLI, Interdisziplinarität, S. 125 f., welcher aufzeigt, dass dieser Anspruch oft verfehlt wird.

37 In Anlehnung an DELLEY/FLÜCKIGER, S. 84; MÜLLER/UHLMANN, Rz. 101 ff.; vgl. ferner ähnlich HOTZ, S. 290.

38 Vgl. MÜLLER/UHLMANN, Rz. 102 und 110; vgl. ferner zum Problemimpuls HOTZ, S. 51 ff.; NOLL, S. 72 ff.

einer Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse, indem eine zunehmende Divergenz zwischen den interkantonalen Zuteilungsnormen (geltende Rechtsordnung) und der steigenden Mobilität von Erwerbstätigen (Rechtswirklichkeit) festgestellt werden kann. Der Problemimpuls wurde bereits in der Einleitung skizziert.[39]

*2. Aufnahme des Ist-Zustands*

Anschliessend gilt es in der nächsten Phase den Ist-Zustand der «Vorgegebenheiten» zu ergründen, welcher sich vorliegend vor allem an der bestehenden Rechtsordnung orientiert.[40] Mithilfe einer rechtshistorischen Analyse kann deren Entstehungsgeschichte aufgezeigt werden, um Gestaltungsspielraum und Grenzen der Rechtssetzung zu identifizieren.[41] Dieser Ansatz wird im ersten Hauptblock dieser Untersuchung verfolgt.[42]

*3. Festlegung der Zielsetzungen*

Basierend auf der Aufnahme des Ist-Zustands müssen die Zielsetzungen für das Rechtssetzungsprojekt festgelegt werden, an welchen dessen Erfolg später gemessen werden wird.[43] Diese Zielsetzungen ergeben sich vorliegend aus dem oben dargelegten, interdisziplinären Ansatz.[44] Aus rechtlicher Sicht spielen die Verfassungskonformität sowie (steuer-)systematische Überlegungen eine wesentliche Rolle. Aus ökonomischer Sicht stellt die Effizienz ein zentraler Aspekt dar. Für die Würdigung des Verteilungsergebnisses wird zu Beginn des zweiten Hauptblocks mithilfe von ökonometrischen Methoden ein eigener Bewertungsmassstab hergeleitet.[45]

*4. Redaktion eines Normkonzepts unter Erarbeitung von Regelungsalternativen*

In der darauffolgenden Phase ist ein Normkonzept zu erarbeiten, in welchem verschiedene Lösungsalternativen und deren Vor- und Nachteile zur Zielerreichung präsentiert werden.[46] Zur Erarbeitung von Lösungsalternativen bietet

---

39 Vgl. vorn Rz. 1 ff.

40 MÜLLER/UHLMANN, Rz. 113 f.; vgl. ferner HOTZ, S. 299 ff.; NOLL, S. 86 ff.

41 Vgl. SCHÄFFER, S. 33 f.; vgl. ferner SCHINDLER, Geschichtsschreibung, S. 64, welcher betont, dass das Verwaltungsrecht «nicht auf dem Reissbrett als in sich stimmige[s] und widerspruchsfreie[s] System entworfen [wurde], sondern […] das Ergebnis politischer, gesellschaftlicher und wirtschaftlicher Entwicklungen, Streitigkeiten und Aushandlungsprozesse [ist]».

42 Vgl. hinten Rz. 36 ff.

43 Vgl. DELLEY/FLÜCKIGER, S. 88 f.; vgl. ferner NOLL, S. 82 ff.

44 Vgl. vorn Rz. 13 f.

45 Vgl. hinten Rz. 182 ff.

46 Vgl. DELLEY/FLÜCKIGER, S. 90 ff.; NOLL, S. 107 ff.; vgl. zum Begriff des Normkonzepts BJ, Gesetzgebungsleitfaden, Rz. 162 ff.

sich im Besonderen ein Rechtsvergleich an.[47] Letztlich folgt ein Entscheid für eine Lösungsvariante und die Redaktion eines Gesetzesentwurfs.[48] Während in der vorliegenden Untersuchung die bestehende Rechtsordnung im zweiten Hauptblock gewürdigt wird[49], werden mögliche Lösungsalternativen unter Verwendung von rechtsvergleichenden Methoden im dritten Hauptblock erarbeitet.[50] Ebenso erfolgt dort ein Entscheid für eine konkrete Lösungsvariante, welche in einen konkreten Gesetzesentwurf gegossen wird.[51]

*5. Kontrolle der Wirkungen (prospektive Gesetzesevaluation)*

Die wichtigsten Auswirkungen des konkreten Gesetzesentwurfs werden mittels einer prospektiven Gesetzesevaluation (auch Regulierungsfolgenabschätzung genannt) eingeschätzt.[52] Dazu bieten sich u. a. Simulationen und Modelle an, weshalb oftmals ökonomische Methoden zur Anwendung kommen.[53] Diese Phase wird für ausgewählte Auswirkungen im vierten und letzten Hauptblock umgesetzt.[54]

16 Bevor im ersten Hauptblock auf die Verteilung von Erwerbseinkünften im geltenden Recht als Darstellung des Ist-Zustands eingegangen wird, sollen zunächst die dafür notwendigen, wesentlichsten Begriffe einer Definition zugeführt werden. Dieses Vorgehen dient vor allem der Abgrenzung von nahestehenden Begriffen sowie der besseren Verständlichkeit.

---

47 Vgl. MÜLLER/UHLMANN, Rz. 138; NOLL, S. 88; vgl. ferner WYSS, S. 259 ff., welcher die Rechtsvergleichung als «Ideenspeicher für die Gesetzgebung» bezeichnet, aber gleichzeitig davor warnt, diese als «Schablone» zu gebrauchen.

48 Vgl. MÜLLER/UHLMANN, Rz. 139 ff.

49 Vgl. hinten Rz. 189 ff.

50 Vgl. hinten Rz. 387 ff.

51 Vgl. hinten Rz. 490 ff.

52 Vgl. DELLEY/FLÜCKIGER, S. 92 ff.; vgl. ferner MÜLLER/UHLMANN, Rz. 79 ff.; NOLL, S. 120 ff. Auf Bundesebene besteht mit Art. 170 BV eine Verpflichtung für eine Wirksamkeitsanalyse.

53 Vgl. FÜHR, S. 26 ff.; vgl. ferner BJ, Gesetzgebungsleitfaden, Rz. 179 ff.

54 Vgl. hinten Rz. 557 ff.

# 5. Wesentliche Begriffe

## *5.1 Verteilung*

### 5.1.1 Primärverteilung

Das Schweizer Verständnis von Föderalismus bedingt, dass die Kantone souverän sind[55] und sich insbesondere ihre finanziellen Mittel durch Steuern selbst beschaffen.[56] In der Folge muss festgelegt werden, welcher Kanton welche Einkünfte mit einer bestimmten Steuer belegen darf.[57] Dafür ist ein Konnex dieser Einkünfte mit dem entsprechenden Kanton erforderlich.[58] Dieser Vorgang wird durch das jeweilige kantonale Steuerrecht vorgenommen, indem es ein Steuerrechtsverhältnis zwischen einer steuerpflichtigen Person und dem entsprechenden Kanton begründet.[59] Allerdings ist diese kantonale Steuersouveränität nicht absolut. Sie wird durch die Bundesverfassung in zweifacher Hinsicht eingeschränkt. Erstens besteht mit der bundesrechtlichen Steuerharmonisierung eine Angleichung der subjektiven Steuerpflichten[60], was den Kantonen den Gestaltungsspielraum für steuerliche Anknüpfungspunkte nimmt.[61] Zweitens wird mit dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung vorgeschrieben, dass Einkünfte nicht von zwei oder mehr Kantonen besteuert werden dürfen.[62] Dem Doppelbesteuerungsverbot ist naturgemäss eine Verteilungsproblematik inhärent, weil für jede Konstellation derjenige Kanton bestimmt werden muss, welcher das bessere Besteuerungsrecht hat.[63] Im Ergebnis bewirkt das Zusammenspiel dieser steuerrechtlichen Normen eine Verteilung der Einkünfte auf

17

---

55 Vgl. Art. 3 BV; vgl. ferner DE VRIES REILINGH, Double imposition intercantonale, Rz. 9 f.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 1, Rz. 19 f.; vgl. zur Relativierung des Souveränitätsbegriffs BIAGGINI, Basler Kommentar zu Art. 3 BV, Rz. 77 ff.; vgl. ferner ABDERHALDEN, S. 24 f., welche aufzeigt, dass der Souveränitätsbegriff historisch bedingt ist.

56 Vgl. Art. 47 Abs. 2 Satz 2 BV; vgl. ferner VALLENDER, Bundesfinanzordnung, S. 690.

57 Vgl. bereits eingehend Beschluss Bundesversammlung v. 18./22.7.1862 i. S. Dür, BBl 1862 III, S. 172; vgl. ferner LIENHARD/MÄCHLER/ZIELNIEWICZ, S. 41 f.

58 Vgl. zur Würdigung von möglichen Anknüpfungspunkten bereits SCHANZ, Steuerpflicht, S. 1 ff.

59 Vgl. zum Steuerrechtsverhältnis als Rechtsverhältnis HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 2, Rz. 8 ff.

60 Vgl. Art. 3 ff. StHG. Die Kompetenz des Bundes zur Steuerharmonisierung stützt sich auf Art. 129 BV.

61 Vgl. OESTERHELT/SEILER, Kommentar, Vorbemerkungen 1. Kap. StHG, Rz. 1.

62 Vgl. Art. 127 Abs. 3 BV; vgl. dazu ausführlich hinten Rz. 46 ff.

63 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 3, Rz. 12, welche darauf hinweisen, dass diese Verteilungsproblematik erst entsteht, wenn wie im interkantonalen Steuerrecht die Freistellungsmethode zur Anwendung kommt. Die Autoren bezeichnen diese Normen als «Zuteilungsnormen» oder

die Kantone und damit eine Verteilung der Steuerertragshoheit.[64] Dieser Vorgang wird nachfolgend als Primärverteilung bezeichnet.[65]

### 5.1.2 Sekundärverteilung

18 In der Schweiz erfolgt die Zuteilung von Einnahmen nicht abschliessend durch das Steuerrecht. Vielmehr spielt im interkantonalen Verhältnis der nationale Finanzausgleich eine wesentliche Rolle.[66] Der Bund nimmt im Anschluss an die Primärverteilung eine Umverteilung vor, indem finanzschwache Kantone sowie Kantone mit Sonderlasten Zahlungen von finanzstarken Kantonen und vom Bund erhalten.[67] Dieser Vorgang stellt die Sekundärverteilung dar.[68]

19 Die Primär- und Sekundärverteilung sind ineinander verwoben. Zum einen beruht die Sekundärverteilung weitgehend auf der Primärverteilung, weil die steuerbaren Einkommen der natürlichen Personen einen massgeblichen Teil der fiskalisch ausschöpfbaren Ressourcen eines Kantons darstellen.[69] Veränderungen der Primärverteilung können somit einen direkten Effekt auf die Beiträge auf Stufe der Sekundärverteilung haben. Zum anderen wird die Sekundärverteilung dazu verwendet, unerwünschte Folgen der Primärverteilung abzufedern.[70] Dies illustriert die enge Verknüpfung zwischen der Primär- und

---

«Verteilungsnormen». Der aus dem internationalen Privatrecht stammende Begriff der «Kollisionsnormen» wird ebenfalls teilweise in der Lehre und Rechtsprechung verwendet, ist aber für das interkantonale Steuerrecht unpräzise.

64 Vgl. zum Begriff HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 2, Rz. 16.

65 Der Begriff «Primärverteilung» ist an die in der deutschen Finanzwissenschaft gängigen Begriffe «primäre Steuerverteilung» und «primärer Finanzausgleich» angelehnt, welche die Verteilung der vom Bund zentral erhobenen Steuern auf die Bundesländer beschreiben (vgl. dazu FELD et al., S. 20 f.). Im Gegensatz zu den Bundesländern belegen die Kantone Einkommen mit einer eigenen Steuer, weshalb keine zentrale Steuerverteilung notwendig ist. Ein weiterer Unterschied besteht darin, dass vorliegend keine *Steuer*verteilung, sondern eine Verteilung von Einkünften zur Besteuerung stattfindet.

66 Vgl. FELD/SCHALTEGGER, S. 38, welche ferner auf den Konnex mit der Aufgabenverteilung hinweisen.

67 Vgl. Art. 1 FiLaG; vgl. ferner ausführlich hinten Rz. 134 ff.

68 Wie der Begriff «Primärverteilung» lehnt der Begriff «Sekundärverteilung» an die Begrifflichkeiten aus der deutschen Finanzwissenschaft an, namentlich an die «sekundäre Steuerverteilung» sowie an den «sekundären Finanzausgleich».

69 Vgl. Art. 3 Abs. 1 und Abs. 2 Bst. a FiLaG.

70 Vgl. implizit zu den Zentrumslasten Botschaft NFA, BBl 2001, S. 2397: «In diesem Zusammenhang werden als [*s*]*pillovers* negative Effekte bezeichnet, die entstehen, wenn Leistungen eines Kantons oder einer Stadt auch durch Bewohnerinnen und Bewohner anderer Gebietskörperschaften in Anspruch genommen werden können, ohne dass diese für

Sekundärverteilung und damit zwischen dem Problem der Doppelbesteuerung und dem interkantonalen Finanzausgleich.[71] Infolgedessen nehmen Kantone bei der Maximierung ihrer Einnahmen eine Nettobetrachtung vor, indem sie die Steuereinnahmen und die Finanzausgleichstransfers berücksichtigen.[72] Letztere können positive oder negative Werte annehmen, je nachdem, ob es sich um einen Nehmer- oder Geberkanton handelt. Folglich sollte der Finanzausgleich zwingend in eine Diskussion über eine Steuerreform eingeschlossen werden, wenn deren Auswirkungen auf die kantonalen Finanzhaushalte interessieren. Dies ist in der vorliegenden Untersuchung unbestritten der Fall.

Die Abgrenzung, ob ein bestimmter (Verteil-)Mechanismus der Primär- oder Sekundärverteilung zuzuordnen ist, ist nicht immer eindeutig. Namentlich die systematische Einordnung in ein Steuer- oder Finanzausgleichserlass ist wenig aussagekräftig. Vielmehr ist dessen Rechtsnatur ausschlaggebend.[73] 20

## *5.2 Erwerbseinkünfte*

### 5.2.1 Erwerbs«*einkünfte*»

In der Schweiz wird der Begriff der Einkünfte uneinheitlich verwendet und insb. nicht klar gegenüber dem Einkommensbegriff abgegrenzt. Illustrativ kann auf die Regelung des Gesetzgebers im DBG verwiesen werden. Art. 16 Abs. 1 DBG statuiert den Grundsatz der allgemeinen Einkommensteuer, indem dieser «alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte» unterliegen.[74] Der Gesetzgeber versteht darunter grundsätzlich eine Umschreibung der Bruttogrösse eines Vermögenszugangs.[75] Jedoch weicht er an verschiedenen Stellen 21

die konsumierten Leistungen aufzukommen haben. […] Zur Abgeltung von Zentrumsleistungen wird im Rahmen der NFA ein Lastenausgleich eingeführt […].»

71 Vgl. dazu BGE 125 I 458, E. 4c, in welchem das BGer diese enge Verknüpfung (zu Unrecht) verneint.

72 Vgl. LEISIBACH/SCHALTEGGER, S. 265 f., welche in diesem Zusammenhang den Begriff der Marge verwenden und dabei die Differenz zwischen zusätzlichen Steuereinnahmen und der Grenzabschöpfung im Finanzausgleich meinen.

73 Vgl. anschaulich in Bezug auf finanzielle Ausgleichszahlungen bei den internationalen Grenzgängerregelungen BÉGUELIN, S. 565.

74 Ebenso verwendet der Gesetzgeber bei den weiteren Vermögenszugängen i. d. R. den Begriff Einkünfte. Vgl. anschaulich die Einkünfte aus Erwerbstätigkeit (Art. 17 ff. DBG), die Einkünfte aus Vorsorge (Art. 22 DBG), die übrigen Einkünfte (Art. 23 DBG) sowie die steuerfreien Einkünfte (Art. 24 DBG).

75 Vgl. Botschaft über die Steuerharmonisierung, BBl 1983 III, S. 89: «Die der Steuer unterliegenden Einkünfte ergeben zusammen das Roheinkommen». Während der

im DBG wie im StHG von dieser Terminologie ab und verwendet stattdessen das Einkommen als Bruttogrösse.[76] An anderer Stelle definiert der Gesetzgeber das Einkommen wiederum als Nettogrösse.[77]

22 Das Bundesgericht versteht unter Einkommen die «Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, welche einem Individuum während bestimmten Zeitabschnitten zufliessen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für die laufende Wirtschaft verwenden kann».[78] Diese Begriffsdefinition steht massgeblich im Lichte der Reinvermögenszugangstheorie.[79] In der Konsequenz ist der Einkommensbegriff des Bundesgerichts eine Nettogrösse, namentlich der Überschuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen.[80] Das Bundesgericht definiert damit aber nicht das Einkommen, sondern präziser das steuerbare Einkommen im Sinne des subjektiven Nettoprinzips.[81]

23 Im Gegensatz zur Schweiz erfolgt in Deutschland eine klare Abgrenzung dieser Begriffe bereits mittels Legaldefinition im Gesetz. Das deutsche Einkommensteuergesetz definiert Einkünfte im Sinne des objektiven Nettoprinzips als «Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten».[82] Während Einkünfte damit eine Nettogrösse darstellen, bezeichnen Einnahmen die entsprechende

---

BdBSt zur Umschreibung der Bruttovermögenszugänge noch die Begriffe «Einkommen» (Art. 21) bzw. «rohes Einkommen» (Art. 22) verwendete, wurden diese Begriffe im DBG und StHG durch den Begriff «Einkünfte» ausgetauscht (vgl. zur Begrifflichkeit im BdBSt KÄNZIG, Kommentar zu Art. 21 BdBSt, Rz. 3; vgl. aber auch Rz. 4, in welchem die «Einkünfte» als die einzelnen Bestandteile des «Einkommens» bezeichnet werden).

76 Vgl. anstelle vieler Art. 16 Abs. 2 DBG: «Als Einkommen gelten auch Naturalbezüge aller Art […]». Vgl. ferner im DBG die Art. 17b Abs. 1, Art. 18a Abs. 1 Satz 2 sowie Art. 23 Bst. a, welche ebenfalls den Begriff «Einkommen» als Synonym für «Einkünfte» im Sinne der Bruttogrösse verwenden.

77 Vgl. Art. 33 Abs. 2 Satz 2 DBG: «Als Erwerbseinkommen gelten die steuerbaren Einkünfte aus […] Erwerbstätigkeit abzüglich der Aufwendungen [...] und der allgemeinen Abzüge [...]».

78 BGE 114 Ia 221, E. 4a; ähnlich bereits BGE 45 I 1, E. 1. Diese Formulierung geht auf BLUMENSTEIN, Steuerrecht, S. 177, zurück.

79 So ausdrücklich BGE 114 Ia 221, E. 4a; grundlegend SCHANZ, Einkommensbegriff, S. 1 ff.; vgl. zu den Abweichungen des steuerrechtlichen Einkommensbegriffs von der Reinvermögenszugangstheorie REICH, Steuerrecht, § 10, Rz. 14 ff.

80 Vgl. BGE 139 II 363, E. 2.2, in welcher das Bundesgericht den Reinvermögenszugang, wie er Art. 16 Abs. 1 DBG zugrunde liegt, explizit als Nettogrösse bezeichnet.

81 Gl. A. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14, Rz. 8, welche die bundesgerichtliche Definition ebenfalls mit dem steuerbaren Einkommen im Verbindung bringen; vgl. zum subjektiven Nettoprinzip REICH, Steuerrecht, § 10, Rz. 46 ff.

82 Vgl. § 2 Abs. 2 Ziff. 2 EStG.

Bruttogrösse.[83] Demgegenüber stellt das Einkommen – stark vereinfacht – die Summe der Einkünfte, vermindert um weitere Abzüge, dar.[84] Der Einkommensbegriff ist damit gemäss deutscher Terminologie ebenfalls eine Nettogrösse und enger als der Einkünftebegriff.

Um im Rahmen dieser Arbeit Ungenauigkeiten zu vermeiden, muss klargestellt werden, ob es sich beim Einkünftebegriff um eine Brutto- oder Nettogrösse handelt.[85] Einkommen meint hiernach das rohe Einkommen im Sinne einer Bruttogrösse, wie es der historische Gesetzgeber im BdBSt (fast) konsequent umgesetzt hatte und noch heute stellenweise im DBG und StHG verwendet.[86] Hingegen bezeichnet der Begriff Einkünfte – dem deutschen Einkommensteuergesetz folgend – die Differenz zwischen Einkommen und Gewinnungskosten.[87] Damit wirkt sich diese Definition direkt auf den Untersuchungsgegenstand dieser Arbeit aus. Im Titel erfolgt mit der Verwendung des Einkünftebegriffs eine Einschränkung, indem nur die Verteilung des Einkommens abzüglich der Gewinnungskosten betrachtet wird. Die Ausscheidung von allgemeinen Abzügen (mit Ausnahme der geschäftlichen Schuldzinsen) sowie von Sozialabzügen wird demnach ausgeschlossen. Dieses Vorgehen erscheint sachgerecht, weil die Gewinnungskosten im Gegensatz zu den weiteren Abzügen mit der Einkommenserzielung in direktem Zusammenhang stehen; deshalb wird auch von organischen Abzügen gesprochen.[88] 24

### 5.2.2 «*Erwerbs*»einkünfte

Die Doktrin hat sich bereits in mannigfaltiger Weise mit der Abgrenzung zwischen Einkünften aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit 25

---

83 Vgl. § 8 Abs. 1 EStG.

84 Vgl. § 2 Abs. 4 EStG; vgl. für weitergehende Ausführungen HEY, Steuerrecht, § 8, Rz. 105.

85 Vgl. für den steuerrechtlichen Einkommensbegriff und dessen Auswirkungen ausführlich REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 11 ff.; WEIDMANN, S. 59 ff.

86 Vgl. vorn Rz. 21, insb. Fn. 75.

87 Weil Schuldzinsen von Fremdkapital im Geschäftsvermögen eines Selbständigerwerbenden Gewinnungskostencharakter haben, werden diese – obwohl sie in der Schweiz den allgemeinen Abzügen zugerechnet werden – ebenfalls als Gewinnungskosten betrachtet (vgl. hierzu REICH, Steuerrecht, § 13, Rz. 251).

88 Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14, Rz. 108; vgl. ferner REICH/HUNZIKER, Kommentar zu Art. 25 DBG, Rz. 7, welche von einem «qualifiziert engen Konnex» sprechen.

auseinandergesetzt, weshalb nur kurz darauf einzugehen ist.[89] Diese Abgrenzung ist für die vorliegende Untersuchung von zentraler Bedeutung, weil die Zuteilung im interkantonalen Verhältnis grundlegend verschieden ausfällt.[90] Für den weiteren Verlauf dieser Arbeit wird aus Vereinfachungsgründen anstelle von Einkünften aus unselbständiger und selbständiger Erwerbstätigkeit lediglich von unselbständigen und selbständigen Erwerbseinkünften gesprochen.

### a) Unselbständige Erwerbseinkünfte

26 Ausgangspunkt der unselbständigen Erwerbstätigkeit bildet ein privat- oder öffentlich-rechtliches Arbeitsverhältnis. Ein Arbeitsverhältnis begründet ein Dauerschuldverhältnis zwecks Leistung entgeltlicher Arbeit unter Eingliederung in eine fremde Arbeitsorganisation.[91] Die zivilrechtliche Ausgestaltung ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur ein Indiz für die steuerrechtliche Beurteilung.[92] Massgebend ist eine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Demnach gilt als Unselbständigerwerbender, «wer von einem Arbeitgeber in betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Hinsicht abhängig ist und kein spezifisches Unternehmerrisiko trägt».[93]

27 Wird eine unselbständige Erwerbstätigkeit bejaht, stellt sich anschliessend die Frage, welche Einkommen dieser zuzuordnen sind. Grundsätzlich werden alle Entgelte, welche ihren Grund in einem Arbeitsverhältnis haben, zu den unselbständigen Erwerbseinkommen gezählt.[94] Notwendige Bedingung ist «ein wirtschaftlicher Zusammenhang [...], derart, dass die Leistung die Folge der [unselbständigen Erwerbs-]Tätigkeit ist und der Steuerpflichtige die Leistung im

---

89 Vgl. anstelle vieler BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 210 ff.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14, Rz. 34 ff.; REICH, Steuerrecht, § 13, Rz. 5 ff.

90 Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass die restriktivere Ausgestaltung der Gewinnungskosten bei den Unselbständigerwerbenden ebenfalls eine Abgrenzung notwendig macht (vgl. dazu HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14, Rz. 111).

91 Vgl. Art. 319 Abs. 1 OR; vgl. dazu PORTMANN/RUDOLPH, Basler Kommentar zu Art. 319 OR, Rz. 1 ff.

92 BGE 61 I 247, E. 2; bestätigt in Urteil BGer v. 21.8.15, 2C_603/2014, E. 2.2.

93 Vgl. Urteil BGer v. 21.8.15, 2C_603/2014, E. 2.2 mit Verweis auf die ständige Rechtsprechung der sozialversicherungsrechtlichen Kammer, namentlich BGE 123 V 161, E. 1 als Bestätigung der in BGE 97 V 217, E. 2 begründeten Praxis; vgl. ferner Urteil BGer v. 15.11.2018, 2C_873/2017, E. 3.2.2.

94 Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14, Rz. 34.

Hinblick auf seine Tätigkeit erhält».[95] Unter diesen weiten Begriff fallen neben dem Gehalt auch Naturalleistungen, einmalige Entgelte wie Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke sowie geldwerte Vorteile aller Art.[96]

Von den unselbständigen Erwerbseinkommen sind die Gewinnungskosten abzuziehen. Dabei handelt es sich um diejenigen Kosten, die unmittelbar aufgewendet wurden, um die steuerbaren Einkommen zu erzielen.[97] Die Anforderungen an deren Anerkennung sind hoch, da nur jene Kosten zugelassen werden, die objektiv notwendig sind.[98] Typischerweise werden Fahrkosten[99], Mehrkosten für Verpflegung[100], übrige Berufskosten[101] sowie Mehrkosten für auswärtigen Wochenaufenthalt[102] zum Abzug zugelassen.[103] Die unselbständigen Erwerbseinkünfte stellen die Differenz zwischen diesen Einkommen und den Gewinnungskosten dar. 28

### b) Selbständige Erwerbseinkünfte

Natürliche Personen sind Selbständigerwerbende, wenn sie durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei gewählter Organisation, auf eigenes Risiko, anhaltend, planmässig und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen.[104] Das Bundesgericht ist der 29

---

95 Grundlegend Urteil BGer v. 22.3.78, ASA 48 (1979), S. 136 ff., E. 3b; bestätigt in Urteil BGer v. 3.3.89, ASA 60 (1991), S. 245 ff., E. 2a; Urteil BGer v. 29.11.06, 2A.381/2006, 2A.382/2006, E. 2.1.

96 Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14, Rz. 34; vgl. ferner SSK/ESTV, Wegleitung Lohnausweis, Rz. 13 ff.

97 Vgl. Art. 9 Abs. 1 StHG; vgl. insb. Art. 1 Abs. 1 BKV; vgl. ferner HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14, Rz. 110.

98 Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14, Rz. 111.

99 Vgl. für die dBSt Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG; vgl. ferner Art. 5 BKV. Die Fahrkosten sind bei der dBSt auf CHF 3'000 begrenzt.

100 Vgl. für die dBSt Art. 26 Abs. 1 Bst. b DBG; vgl. ferner Art. 6 BKV.

101 Vgl. für die dBSt Art. 26 Abs. 1 Bst. c DBG; vgl. ferner Art. 7 BKV. Darunter sind Auslagen für Berufswerkzeuge, Fachliteratur, Berufskleider sowie ein privates Arbeitszimmer zu verstehen.

102 Vgl. für die dBSt Art. 9 BKV.

103 Die Aus- und Weiterbildungskosten sind seit dem 1. Januar 2016 keine Gewinnungskosten mehr, sondern werden im Rahmen der allgemeinen Abzüge berücksichtigt (vgl. für die dBSt Art. 33 Abs. 1 Bst. j DBG).

104 Vgl. in der Doktrin BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 212 ff.; CAGIANUT/HÖHN, § 1, Rz. 17 ff.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14, Rz. 37; OBERSON, Droit fiscal, § 7, Rz. 38 ff.;

Ansicht, dass diese Merkmale nicht isoliert betrachtet werden dürfen.[105] Treten diese Merkmale bei einer Tätigkeit in unterschiedlicher Intensität auf oder fehlen sie vereinzelt gänzlich, kann trotzdem eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegen.

30 Der *Einsatz von Arbeit und Kapital* ist typisch für eine selbständige Erwerbstätigkeit, weil erst durch den Einsatz ökonomischer Produktionsfaktoren eine solche Tätigkeit ausgeübt werden kann.[106] Dabei ist nicht erforderlich, dass beide Produktionsfaktoren eingesetzt werden.[107] Die Arbeitsleistung kann demnach auch von Dritten erbracht werden und beim Kapital kann es sich um Fremdkapital von Dritten handeln.[108] Dem Merkmal der *frei gewählten Organisation* kommt bei der Abgrenzung zur unselbständigen Erwerbstätigkeit eine grosse Bedeutung zu. Während sich ein Unselbständigerwerbender in eine fremde Arbeitsorganisation eingliedert und weisungsgebunden ist[109], erfüllt der Selbständigerwerbende seine Tätigkeit wirtschaftlich unabhängig, d. h., er ist in der Gestaltung der innerbetrieblichen Abläufe, der Auswahl seiner Mitarbeiter sowie in der Pflege der Geschäftsbeziehungen mit Dritten frei.[110] Das *Tragen des Unternehmensrisikos* ist ebenfalls Ausfluss dieser wirtschaftlichen Selbständigkeit, indem der Selbständigerwerbende am Gewinn und Verlust seiner Geschäftstätigkeit partizipiert.[111] *Planmässige Handeln*, welches *auf eine gewisse Dauer* ausgerichtet ist, bedeutet, dass der Erwerbstätige durch gezieltes Wirken tätig wird und nicht bloss sich zufällig bietende Möglichkeiten wahrnimmt.[112] Dadurch soll die selbständige Erwerbstätigkeit von der Liebhaberei sowie von

---

REICH, FS Oberson, S. 121 ff.; REICH, Steuerrecht, § 15, Rz. 7; vgl. ferner ARNOLD, Geschäfts- und Privatvermögen, S. 272 f.; YERSIN, Gains, S. 140 ff.; vgl. in der Rechtsprechung BGE 121 I 259, E. 3c; bestätigt in BGE 125 II 113, E. 5b.

105 Vgl. BGE 125 II 113 E. 5b; vgl. zum Fehlen des Kriteriums der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr BGE 122 II 446, E. 5a, bestätigt in Urteil BGer v. 29.7.11, 2C_766/2010, 2C_767/2010, E. 2.4; kritisch zum letzten Entscheid OBERSON, FS Reich, S. 114 f., welcher im vorliegenden Einzelfall zwar die Unerheblichkeit der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr teilt, die bundesgerichtliche Gewichtung der restlichen Kriterien aber ablehnt.

106 Vgl. dazu CAGIANUT/HÖHN, § 1, Rz. 24 ff.; OBERSON, Droit fiscal, § 7, Rz. 42; REICH, FS Oberson, S. 123.

107 Vgl. BGE 125 II 113, E. 5a mit Verweis auf die liberalen oder künstlerischen Berufe, welche gänzlich ohne Einsatz von Kapital auskommen können; vgl. ferner OBERSON, Droit fiscal, § 7, Rz. 42; REICH, FS Oberson, S. 123.

108 Vgl. CAGIANUT/HÖHN, § 1, Rz. 25 f.; REICH, FS Oberson, S. 123.

109 Vgl. vorn Rz. 26; vgl. ferner REICH, FS Oberson, S. 124.

110 Vgl. CAGIANUT/HÖHN, § 1, Rz. 21; REICH, FS Oberson, S. 124.

111 Vgl. REICH, FS Oberson, S. 124.

112 Vgl. REICH, FS Oberson, S. 124 f.

der privaten Vermögensverwaltung abgegrenzt werden.[113] Des Weiteren beinhaltet die selbständige Erwerbstätigkeit eine *nach aussen sichtbare Teilnahme am Wirtschaftsverkehr*, d. h., der Selbständigerwerbende tritt mit seiner Geschäftstätigkeit am Markt gegenüber Dritten auf.[114] Diese Aussenbeziehung kann darin bestehen, dass er als Anbieter in Erscheinung tritt, Kunden akquiriert sowie Leistungen gegen Entgelt erbringt.[115] Letztlich muss bei einer selbständigen Erwerbstätigkeit eine *Gewinnerzielungsabsicht* vorliegen. Insofern stellt ein längerfristiger Verlust oftmals ein Indiz für deren Fehlen dar.[116] Dieses Merkmal dient der Abgrenzung zur Liebhaberei, damit solche Aufwendungen nicht unter dem «Deckmantel» der selbständigen Erwerbstätigkeit vom übrigen Einkommen abgezogen werden können.[117]

Falls eine selbständige Erwerbstätigkeit bejaht wurde, sind in einem nächsten Schritt die daraus entstehenden Einkünfte zu bestimmen. Die einhellige Lehre geht in diesem Zusammenhang vom Vermögensstandsgewinn aus.[118] Dieser wird ermittelt, «indem das Vermögen am Ende der Steuerperiode dem Vermögen zu Beginn der Steuerperiode gegenübergestellt wird».[119] Dieses Ergebnis ist anschliessend um die Privateinlagen und Privatentnahmen zu korrigieren.[120] Werden diese korrekt verbucht (d. h. erfolgsneutral), stimmt der Vermögensstandsgewinn mit dem Saldo der Erfolgsrechnung überein.[121] 31

---

113 Vgl. CAGIANUT/HÖHN, § 1, Rz. 28; OBERSON, Droit fiscal, § 7, Rz. 44; REICH, FS Oberson, S. 124. In der Praxis bestehen diesbezüglich erhebliche Schwierigkeiten, da gewisse Tätigkeiten (Liegenschafts-, Wertschriftenhandel etc.) mit gewöhnlich wenigen Geschäftsvorfällen ebenso als selbständige Erwerbstätigkeit klassifiziert werden können. Gemäss BGer kann bereits ein einziger Liegenschaftsverkauf unter gewissen Umständen eine selbständige Erwerbstätigkeit darstellen (vgl. Urteil BGer v. 13.4.05, 2A.433/2004, E. 3.3; kritisch VON AH, FS Reich, S. 75).

114 Vgl. CAGIANUT/HÖHN, § 1, Rz. 22; OBERSON, Droit fiscal, § 7, Rz. 41; REICH, FS Oberson, S. 125.

115 Vgl. REICH, FS Oberson, S. 125.

116 Vgl. REICH, FS Oberson, S. 125 f.; vgl. ferner illustrativ Urteil BGer v. 1.12.15, 2C_375/2015, E. 7.4: «Wer wirklich eine Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel nach andauernden beruflichen Misserfolgen von der Zwecklosigkeit seiner Tätigkeit überzeugen lassen und diese aufgeben. Führt er sie dennoch weiter, ist anzunehmen, dass dafür in subjektiver Hinsicht andere Motive als der Erwerbszweck massgebend sind».

117 Vgl. REICH, FS Oberson, S. 125 f.; kritisch VON AH, FS Reich, S. 78, welche die Gewinnerzielungsabsicht ebenso bei der Liebhaberei erblickt.

118 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 293; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14, Rz. 47; REICH, Steuerrecht, § 15, Rz. 54 f.; VON AH, Besteuerung, S. 67 f.

119 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14, Rz. 47.

120 Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14, Rz. 47.

121 Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 14, Rz. 47.

## *5.3 Wohn-, Arbeits- und Geschäftsort*

### 5.3.1 Wohnort

32 Eine steuerpflichtige Person hat gemäss vorliegendem Verständnis ihren Wohnort am Ort des gewöhnlichen Aufenthalts, zu welchem sie ideelle Interessen unterhält. Ideelle Interessen manifestieren sich oftmals durch familiäre Bindungen zu diesem Ort, indem dort eine gemeinsame Wohnstätte mit dem Ehepartner, den Kindern, dem Konkubinatspartner oder den Eltern unterhalten wird. Ferner können sich ideelle Interessen durch einen Freundes- oder Bekanntenkreis sowie durch Freizeitaktivitäten äussern. Aus diesen Gründen wird der Wohnort in der Lehre oftmals auch als Familien- oder Freizeitort bezeichnet.[122] Indes muss berücksichtigt werden, dass es Konstellationen gibt, in denen die Bezeichnung als Familien- oder Freizeitort irreführend sein kann. Familiäre Beziehungen können zu mehreren (oder keinen) Orten bestehen und Freizeitaktivitäten finden bspw. bei Wochenaufenthaltern auch am Arbeitsort statt. Deshalb wird nachfolgend der Begriff Wohnort verwendet. Sodann impliziert der Wohnort das Vorliegen einer für die persönliche Zugehörigkeit notwendigen Wohnstätte.[123]

33 Der Wohnort muss vom steuerrechtlichen Wohnsitz sowie vom Hauptsteuerdomizil abgegrenzt werden. Stellt der Wohnort den Lebensmittelpunkt der steuerpflichtigen Person dar, ist dort gleichzeitig der steuerrechtliche Wohnsitz und das Hauptsteuerdomizil lokalisiert.[124] Allerdings kann der Lebensmittelpunkt bei Überwiegen der materiellen Interessen auch an einem anderen Ort liegen.

### 5.3.2 Arbeitsort

34 Unter Arbeitsort wird nachfolgend derjenige Ort verstanden, zu welchem eine steuerpflichtige Person materielle Interessen unterhält, indem sie dort eine unselbständige Erwerbstätigkeit physisch ausübt («Ort der Arbeitsstätte»).[125]

---

122 Vgl. DE VRIES REILINGH, Double imposition intercantonale, Rz. 166; HÖHN/MÄUSLI, § 7, Rz. 42; LOCHER, Einführung, S. 28; ZWEIFEL/HUNZIKER, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 6, Rz. 25.

123 Vgl. hinten Rz. 39.

124 Vgl. zum Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes hinten Rz. 39 ff.

125 Ebenso DE VRIES REILINGH, Double imposition intercantonale, Rz. 50; HÖHN/MÄUSLI, § 9, Rz. 16; LOCHER, Einführung, S. 28; ZWEIFEL/HUNZIKER, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 6, Rz. 26.

Davon abweichend hat das Bundesgericht den Arbeitsort definiert. Demnach handelt es sich beim Arbeitsort um denjenigen Ort, «von dem aus sie [Anm.: die Unselbständigerwerbenden] für längere oder unbestimmte Zeit der täglichen Erwerbstätigkeit nachgehen».[126] Dieser vom Bundesgericht beschriebene Ort ist nicht zwingend mit dem Ort der Arbeitsstätte identisch. Namentlich beim Wochenaufenthalter kann der Ort der Arbeitsstätte und der Wochenaufenthaltsort, welcher der bundesgerichtlichen Definition entspricht, auseinanderfallen. Deshalb wird nachfolgend der Arbeitsort im engen Sinn als Ort der Arbeitsstätte verstanden und explizit vom Wochenaufenthaltsort abgegrenzt. Zusätzlich ist der Arbeitsort ebenso vom Ort, an welchem der Arbeitgeber lokalisiert ist, abzugrenzen. Eine unselbständige Erwerbstätigkeit kann in vielen Berufen von jedem beliebigen Ort ausgeübt werden, weil lediglich ein Computer mit Internetverbindung benötigt wird.[127] Ein diesbezügliches Anwendungsbeispiel ist Homeoffice, bei welchem der Arbeits- und Wohnort zusammenfallen.

### 5.3.3 Geschäftsort

Der Geschäftsort bildet das Pendant zum Arbeitsort bei der selbständigen Erwerbstätigkeit. Dieser Ort stellt im interkantonalen Steuerrecht ein Spezialsteuerdomizil dar, falls ein Geschäftsbetrieb vorliegt.[128] Nachfolgend wird der Begriff des Geschäftsorts in einem weiteren Sinn verstanden, indem er zusätzlich die Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit ohne Geschäftsbetrieb einschliesst. Diese Definition ermöglicht die Diskussion, wie die Verteilung von Erwerbseinkünften zwischen Wohn- und Geschäftsort vorgenommen werden soll, ohne dass bereits das Vorliegen eines Geschäftsbetriebs vorausgesetzt wird. 35

126 BGE 125 I 54, E. 2b.

127 Vgl. anschaulich KOSTIĆ, S. 191.

128 Vgl. DE VRIES REILINGH, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 10, Rz. 1; DE VRIES REILINGH, Double imposition intercantonale, Rz. 320; HÖHN/MÄUSLI, § 6, Rz. 7; LOCHER, Einführung, S. 42 f.; vgl. zum Geschäftsbetrieb hinten Rz. 43 f.

# II. Verteilung von Erwerbseinkünften *de lege lata*

## 1. Primärverteilung

Das oben eingeführte Konzept der Primärverteilung ist im Prinzip eine Frage nach der kantonalen Steuerhoheit.[129] Deshalb ist in einem ersten Schritt kurz auf die notwendigen Grundlagen zur Begründung einer kantonalen Steuerpflicht einerseits sowie zu deren Einschränkung durch das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot andrerseits einzugehen (Rz. 37 ff.). Anschliessend folgen in einem zweiten Schritt typische Fallkonstellationen von Erwerbstätigkeit im interkantonalen Verhältnis, anhand derer eine systematisierte Darstellung des Primärverteilungsergebnisses vorgenommen werden kann (Rz. 56 ff.). Das Kapitel schliesst mit einer rechtshistorischen Analyse der heute geltenden Rechtslage (Rz. 98 ff.). Weil die Bundesgerichtspraxis zur Primärverteilung von Erwerbseinkünften ihre Anfänge vor mehr als 150 Jahren hatte, verspricht ein Blick in ihre Entstehungsgeschichte wesentliche Erkenntnisse zu den Beweggründen. 36

### *1.1 Grundlagen*

#### 1.1.1 Begründung einer kantonalen Steuerpflicht

a) Vorbemerkung zum Verhältnis zwischen StHG und kantonalem Steuergesetz

Die subjektive Steuerpflicht wird bei der kantonalen Einkommensteuer durch das jeweilige kantonale Steuergesetz begründet. Der Bund hat die subjektive Steuerpflicht mit dem Erlass des StHG vereinheitlicht.[130] Aus diesem Grund wird nachfolgend für eine kantonale Steuerpflicht auf das StHG verwiesen, obwohl richtigerweise das entsprechende kantonale Steuergesetz herangezogen werden müsste.[131] 37

[129] Vgl. vorn Rz. 17.
[130] Vgl. vorn Rz. 17.
[131] Das StHG wäre nur dann direkt anwendbar, wenn die Kantone innerhalb der Umsetzungsfrist keine konformen Normen implementiert hätten (vgl. Art. 72 Abs. 2 StHG).

### b) Arten von Steuerpflichten

38 Das StHG kennt eine unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit[132] sowie eine beschränkte Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit[133]. Eine persönliche Zugehörigkeit liegt bei Anwesenheit einer Person auf dem Hoheitsgebiet eines Kantons vor und umfasst sowohl den steuerrechtlichen Wohnsitz[134] als auch den steuerrechtlichen Aufenthalt[135]. Liegt keine persönliche Zugehörigkeit vor, kann eine Person auch wegen bloss wirtschaftlicher Beziehungen zu einem Kanton steuerpflichtig werden.[136] Vorliegend ist einerseits das Unterhalten eines Geschäftsbetriebs relevant.[137] Weiter kann auch eine Erwerbstätigkeit im Kanton eine entsprechende Steuerpflicht begründen.[138] Auf die anderen wirtschaftlichen Anknüpfungen wird nachfolgend mangels Relevanz nicht eingegangen.

### c) Persönliche Zugehörigkeit

#### aa) Steuerrechtlicher Wohnsitz

39 Der steuerrechtliche Wohnsitz knüpft an zwei Tatbestandsmerkmale an: (1) den Aufenthalt als objektives, äusseres Kriterium; und (2) die Absicht dauernden Verbleibens als subjektives, inneres Kriterium.[139] Der Aufenthalt hat zur Begründung des Wohnsitzes zwingend physisch auf dem Kantonsgebiet zu erfolgen.[140] Des Weiteren darf er nicht von bloss vorübergehender Natur sein, sondern muss eine unbestimmte oder längere Zeit andauern.[141] Dies ergibt sich

---

132 Vgl. Art. 3 StHG.
133 Vgl. Art. 4 StHG.
134 Vgl. zur Legaldefinition Art. 3 Abs. 2 StHG; vgl. ferner OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 30 ff.
135 Vgl. zur Legaldefinition Art. 3 Abs. 1 StHG; vgl. ferner OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 7 ff.
136 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 6, Rz. 3.
137 Vgl. Art. 4 Abs. 1 StHG.
138 Vgl. Art. 4 Abs. 2 Bst. a StHG; vgl. für die Verwaltungsratstätigkeit Art. 4 Abs. 2 Bst. b StHG.
139 Vgl. Art. 3 Abs. 2 StHG.
140 Vgl. OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 62.
141 Vgl. grundlegend BGE 23 I 1352, E. 4; vgl. ferner RICHNER et al., Handkommentar zu Art. 3 DBG, Rz. 36; ZWEIFEL/HUNZIKER, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 6, Rz. 15.

daraus, dass sich die Absicht dauernden Verbleibens im Aufenthalt manifestieren muss.[142] Deshalb wird oftmals auf den physischen Aufenthalt während der Schlafenszeit abgestellt.[143] Eine Absicht dauernden Verbleibens am Aufenthaltsort bedeutet, dass dieser Ort den Mittelpunkt der Lebensinteressen darstellt.[144]

Es stellt sich die Frage, ob diese Tatbestandsmerkmale in zwei Kantonen gleichzeitig erfüllt sein können. Rechtsprechung und herrschende Lehre gehen davon aus, dass nur in einem Kanton steuerrechtlicher Wohnsitz bestehen kann, da der Begriff des Lebensmittelpunkts und damit die Absicht dauernden Verbleibens ausschliesslicher Natur sind.[145] Zudem ist das zivilrechtliche Wohnsitzkonzept explizit ausschliesslich.[146] Hingegen vertritt eine Minderheit der Lehre mit Verweis auf den alternierenden Wohnsitz die gegenteilige Auffassung.[147] Diesen Widerspruch löst die herrschende Lehre insofern auf, als angenommen wird, dass beim alternierenden Wohnsitz nur ein Kanton den steuerrechtlichen Wohnsitz begründet, während im anderen Kanton steuerrechtlicher Aufenthalt gegeben ist.[148] 40

142 Vgl. zur Manifestation der Absicht dauernden Verbleibens in objektiven Tatsachen OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 33; vgl. implizit auch HÖHN/MÄUSLI, § 7, Rz. 22, welche beim Erfordernis des Aufenthalts auf das Erfordernis der Absicht dauernden Verbleibens verweisen.

143 Vgl. NOËL, S. 408; OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 45; RICHNER et al., Handkommentar zu Art. 3 DBG, Rz. 14.

144 Vgl. bereits implizit BGE 4 I 524, E. 2; vgl. explizit BGE 17 I 345, E. 4; bestätigt in Urteil BGer v. 8.6.2020, 2C_806/2019, 2C_807/2019, E. 2.2; vgl. ferner zum Kriterium des Lebensmittelpunkts als Indiz für das subjektive Erfordernis OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 48.

145 Vgl. für die Rechtsprechung Urteil BGer v. 3.5.2000, 2A.388/1998, E. 5a; bestätigt in BGE 138 II 300, E. 3.3; Urteil BGer v. 10.3.2019, 2C_1036/2017, E. 2.2; vgl. für die Doktrin AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zu Art. 3 DBG, Rz. 2; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 75; LOCHER, Kommentar zu Art. 3 DBG, Rz. 6 f.; OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 48.

146 Vgl. Art. 23 Abs. 2 ZGB. Obwohl das BGer von einem eigenständigen und vom Zivilrecht unabhängigen Wohnsitzbegriff im Steuerrecht ausgeht, bemüht es sich, die beiden Wohnsitzbegriffe einander anzunähern (vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 7, Rz. 11 f.).

147 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 7, Rz. 20 und 44; ZWEIFEL/HUNZIKER, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 6, Rz. 23 und 57; vgl. zum alternierenden Wohnsitz hinten Rz. 84 ff.

148 Vgl. LOCHER, Steuerharmonisierung, S. 620; zustimmend OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 73.

bb) Steuerrechtlicher Aufenthalt

41 Der steuerrechtliche Aufenthalt wird begründet, wenn sich eine Person qualifiziert im Kanton aufhält, wobei diese Qualifikation in einer Mindestdauer besteht. Bei Erwerbstätigkeit ist eine Verweildauer von 30 Tagen im Kantonsgebiet erforderlich; ohne Erwerbstätigkeit sind es 90 Tage.[149] Dabei zählt jeder Tag, an welchem sich die Person während 24 Stunden auf dem Kantonsgebiet aufgehalten hat.[150] Der Aufenthalt muss grundsätzlich zusammenhängend sein, wobei vorübergehende Unterbrechungen unschädlich sind.[151]

42 Gemäss einhelliger Lehre ist der Aufenthalt gegenüber dem Wohnsitz subsidiär, da die subjektive Komponente des Wohnsitzes stärker ist als eine Mindestverweildauer.[152] Die Subsidiarität äussert sich lediglich darin, dass, wenn im gleichen Kanton die Tatbestandsmerkmale des steuerrechtlichen Wohnsitzes sowie des qualifizierten Aufenthalts erfüllt sind, die Steuerpflicht aufgrund des Wohnsitzes begründet wird. Nicht zur Anwendung kommt die Subsidiarität im interkantonalen Verhältnis, falls in einem Kanton Wohnsitz und im anderen Kanton Aufenthalt besteht, da das StHG mit den subjektiven Steuerpflichten keine Zuteilungsnorm aufstellen will.[153]

d) Wirtschaftliche Zugehörigkeit

aa) Geschäftsbetrieb

43 Falls eine Person keine persönliche Zugehörigkeit zu einem Kanton aufweist, kann sie trotzdem wirtschaftlich zugehörig werden, wenn sie einen Geschäftsbetrieb in diesem Kanton unterhält.[154] Ein Geschäftsbetrieb ist ein nach «kaufmännischer

---

149 Vgl. Art. 3 Abs. 1 StHG.

150 Vgl. OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 12.

151 Vgl. Art. 3 Abs. 1 StHG; vgl. zur sog. Kontinuität HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 13, Rz. 26; OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 13.

152 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 76; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 13, Rz. 25; OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 8.

153 Vgl. REICH/BEUSCH, Kommentar, Vorbemerkungen zu Art. 1/2 StHG, Rz. 54; wohl zustimmend OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 8. Nichtsdestotrotz wird auch im interkantonalen Verhältnis mit Ausnahme des alternierenden Wohnsitzes dem Subsidiaritätsprinzip zum Durchbruch verholfen.

154 Vgl. Art. 4 Abs. 1 StHG. Aus diesem Grund wird für die nachfolgenden Fallkonstellationen auf die Prüfung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit verzichtet, falls eine persönliche Zugehörigkeit bereits bejaht wurde.

Art geführtes Unternehmen»[155], wobei die Unternehmenstätigkeit zwingend in festen Anlagen oder ständigen Einrichtungen ausgeübt wird.[156] Diese festen Anlagen oder ständigen Einrichtungen müssen «Betriebsstättenqualität» aufweisen.[157]

Konkret handelt es sich um Inhaber, Teilhaber oder Nutzniesser von Einzelunternehmen oder kaufmännischen Personengesellschaften.[158] Einfache Gesellschaften sind ebenfalls miteingeschlossen, falls sie kaufmännisch geführt werden und feste Anlagen oder ständige Einrichtungen aufweisen.[159] Zudem können freiberufliche Tätigkeiten, welche nach kaufmännischen Grundsätzen organisiert sind[160], einen Geschäftsbetrieb begründen.[161] Grundsätzlich wird bei nichtkaufmännischen Unternehmen, namentlich mit Blick auf reine Vermögensverwaltungsgesellschaften, kein Geschäftsbetrieb begründet.[162] Umstritten ist, ob dies auch auf nichtkaufmännisch organisierte, freiberufliche Tätigkeiten zutrifft.[163] DE VRIES REILINGH ist der Auffassung, dass, weil der 44

155 LOCHER, Kommentar zu Art. 4 DBG, Rz. 5.

156 Vgl. DE VRIES REILINGH, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 10, Rz. 10; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 13, Rz. 30; OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 4 StHG, Rz. 7; a. A. DUSS, S. 381, welcher auf den Sitz der Gesellschaft hinweist.

157 OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 4 DBG, Rz. 9; vgl. ferner DE VRIES REILINGH, Double imposition intercantonale, Rz. 514 ff.

158 Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 13, Rz. 30.

159 Vgl. DUSS, S. 381; OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 4 StHG, Rz. 6.

160 Gemäss BGer liegt bei der Ausübung der freien Berufe dann eine kaufmännische Betriebsführung vor, «wenn das Streben nach Wirtschaftlichkeit gegenüber der persönlichen Beziehung zum Klienten in den Vordergrund tritt, indem etwa im Hinblick auf eine möglichst hohe Rentabilität Planung betrieben, Organisationsbelangen besondere Aufmerksamkeit geschenkt, einer optimalen Finanzierung Sorge getragen, wirksame Werbung betrieben wird etc.» (BGE 124 III 363, E. II.2b). Dieses Urteil ist allerdings im Rahmen der zivilrechtlichen Haftung ergangen.

161 Vgl. OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 4 StHG, Rz. 13.

162 Vgl. BGE 98 Ia 212, E. 3.

163 Traditionell wurden die freien Berufe nicht unter die kaufmännischen Unternehmen subsumiert (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 212 f.; OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 4 StHG, Rz. 12; vgl. aus handelsrechtlicher Sicht MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER/SETHE, § 4, Rz. 59). Unter Umständen könnte anstelle des Geschäftsbetriebs eine Betriebsstätte als wirtschaftliche Anknüpfung dienen, was m. E. aber aus konzeptioneller Sicht abzulehnen ist, wenn die Betriebsstätte (sekundäres Steuerdomizil) als Teil eines Geschäftsbetriebs (primäres Steuerdomizil) begriffen wird (vgl. Urteil BGer v. 1.7.2011, 2C_463/2010, E. 4.1, in welchem für die Betriebsstätte ständige körperliche Anlagen vorausgesetzt werden, «in denen *das Unternehmen einen* qualitativ sowie quantitativ erheblichen *Teil seines technischen und kommerziellen Betriebs vollzieht*» [Hervorhebung durch den Autor]). Für

Begriff des Geschäftsorts im interkantonalen Steuerrecht die nichtkaufmännisch organisierten freien Berufe enthält, diese Auslegung aus Harmonisierungsgründen für den Geschäftsbetrieb übernommen werden soll.[164] Dem ist im Ergebnis zuzustimmen. Allerdings liegt m. E. der Ursprung dieser Problematik vor allem in der traditionellen Sichtweise, dass freie Berufe nichtkaufmännisch organisiert sind. Bei der Betrachtung der bundesgerichtlichen Kriterien zur Beurteilung, wann bei freien Berufen eine kaufmännische Betriebsführung vorliegt[165], fällt auf, dass diese aus einer betriebswirtschaftlichen Sicht mehr oder weniger bei jeder freiberuflichen Tätigkeit erfüllt sein dürften[166], weshalb die traditionelle Qualifikation von freiberuflicher Tätigkeit als nichtkaufmännisch für aussensteuerliche Zwecke nicht mehr zeitgemäss ist.

### bb) Erwerbstätigkeit

45 Ein weiterer Anknüpfungspunkt besteht in der Ausübung einer Erwerbstätigkeit auf dem Kantonsgebiet.[167] Gemäss Bundesgericht ist damit sowohl die unselbständige wie die selbständige Erwerbstätigkeit gemeint.[168] Weiter muss der Erwerbstätige zwingend eine physische Präsenz im Kanton aufweisen.[169] Im Gegensatz zum Geschäftsbetrieb verlangt das StHG bei der Erwerbstätigkeit, dass in keinem anderen Kanton steuerrechtlicher Wohnsitz oder Aufenthalt besteht.[170] Aus diesem Grund ist der Anknüpfungspunkt der Erwerbstätigkeit gemäss gesetzlicher Konzeption ausschliesslich im internationalen Verhältnis, nicht aber im interkantonalen Verhältnis vorgesehen.[171]

---

nichtkaufmännische, freiberufliche Tätigkeiten kann demnach die Betriebsstätte den fehlenden Geschäftsbetrieb nicht als Anknüpfungspunkt ersetzen (implizit zustimmend DE VRIES REILINGH, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 10, Rz. 20).

164 Vgl. DE VRIES REILINGH, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 10, Rz. 20.

165 Vgl. vorn Fn. 160.

166 Gl. A. OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 4 StHG, Rz. 13.

167 Vgl. Art. 4 Abs. 2 Bst. a StHG; vgl. zur Verwaltungsratstätigkeit Art. 4 Abs. 2 Bst. b StHG.

168 Vgl. Urteil BGer v. 12.5.2006, 2P.188/2005, 2A.457/2005, E. 3.2; vgl. für die Abgrenzung zum Geschäftsbetrieb OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 4 StHG, Rz. 35.

169 Vgl. BGE 137 II 246, E. 8.

170 Vgl. den Ingress von Art. 4 Abs. 2 StHG.

171 Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 13, Rz. 31.

### 1.1.2 Einschränkung der Steuerpflicht durch das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot

a) Inhalt

Das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot in Art. 127 Abs. 3 BV verbietet zum einen die aktuelle Doppelbesteuerung. Diese liegt vor, «wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu [Anm.: gleichen oder ähnlichen] Steuern herangezogen wird».[172] Zum anderen wird die virtuelle Doppelbesteuerung untersagt, die vorliegt, «wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zustehen würde», auch wenn dieser Kanton auf die Steuererhebung verzichtet.[173] Letztlich beinhaltet es ein Schlechterstellungsverbot von beschränkt steuerpflichtigen Personen im Vergleich zu unbeschränkt steuerpflichtigen Personen.[174] 46

b) Normzwecke

Der erste Zweck von Art. 127 Abs. 3 BV besteht darin, die steuerpflichtige Person vor einer Doppelbesteuerung im interkantonalen Verhältnis[175] zu schützen.[176] 47

---

172 Anstelle vieler BGE 140 I 114 E. 2.3.1; vgl. m. w. H. DE VRIES REILINGH, Double imposition intercantonale, Rz. 23 ff.; HÖHN/MÄUSLI, § 4, Rz. 3; MÄUSLI-ALLENSPACH, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 3, Rz. 2; VALLENDER/WIEDERKEHR, St. Galler Kommentar zu Art. 127 BV, Rz. 70 f.

173 Anstelle vieler BGE 140 I 114 E. 2.3.1; vgl. m. w. H. DE VRIES REILINGH, Double imposition intercantonale, Rz. 42 ff.; HÖHN/MÄUSLI, § 4, Rz. 4; MÄUSLI-ALLENSPACH, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 3, Rz. 3; VALLENDER/WIEDERKEHR, St. Galler Kommentar zu Art. 127 BV, Rz. 70 und 72.

174 Anstelle vieler BGE 140 I 114 E. 2.3.1; vgl. m. w. H. DE VRIES REILINGH, Double imposition intercantonale, Rz. 47 ff.; HÖHN/MÄUSLI, § 4, Rz. 17 ff.; MÄUSLI-ALLENSPACH, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 3, Rz. 4; VALLENDER/WIEDERKEHR, St. Galler Kommentar zu Art. 127 BV, Rz. 73 ff.

175 Das Doppelbesteuerungsverbot bezieht sich territorial nur auf das interkantonale Verhältnis. Doppelbesteuerungskonflikte zwischen der Schweiz und einem anderen Staat (internationales Verhältnis) sowie zwischen zwei Gemeinden des gleichen Kantons (interkommunales Verhältnis) sind ausserhalb des Geltungsbereichs von Art. 127 Abs. 3 BV (vgl. VALLENDER/WIEDERKEHR, St. Galler Kommentar zu Art. 127 BV, Rz. 66).

176 Vgl. HUBER, S. 48.

Historisch gesehen wurde dieser Individualschutz durch die Niederlassungsfreiheit[177] begründet: «Die Einheit des Bundesstaates mit der Garantie der allgemeinen Freizügigkeit gestattet es nicht, dass dem Steuerpflichtigen als solchem aus der Tatsache seiner wirtschaftlichen Verbindungen mit mehr als einem Kanton zugleich ein besonderer Nachteil erwachse».[178] Dieser Nachteil wurde darin gesehen, dass die freie Bewegung einer steuerpflichtigen Person zwischen den Kantonen erheblich eingeschränkt wird, wenn Kantone Angehörige anderer Kantone besonders oder deren Grundeigentum und Unternehmen stärker belasten.[179] Freizügigkeit ist jedoch aus Sicht des Verfassungsgebers und des Bundesgerichts zentral für die Einheit des Bundesstaats.[180] An dieser Stelle wechselt die Optik von der individuellen Ebene auf die Metaebene: Die Niederlassungsfreiheit verwirklicht zusammen mit der Wirtschaftsfreiheit[181] den freien Personenverkehr und bildet damit nach herrschender Auffassung einer der zentralen Pfeiler für einen einheitlichen, schweizerischen Wirtschaftsraum («Binnenmarkt»).[182]

48 Der zweite Zweck des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots kann in der Abgrenzung der kantonalen Steuerhoheiten gesehen werden.[183] Diese Abgrenzung soll eine höchstmögliche Souveränität für alle Kantone gewährleisten, indem sie vor Eingriffen durch andere Kantone geschützt werden.[184] Damit sollen Konflikte um Steuersubstrat präventiv verhindert werden.[185] Die beiden Zwecke offenbaren, dass das Doppelbesteuerungsverbot sowohl aus Sicht der steuerpflichtigen Personen als auch aus Sicht der Kantone eine Schranke der kantonalen Steuerhoheiten bildet. Besonders hervorzuheben ist dabei deren negative Wirkung. Die Doppelbesteuerungsnormen beschränken lediglich

177 Vgl. zur Niederlassungsfreiheit (auch Freizügigkeit genannt) Art. 24 BV; Art. 46 BV 1874; Art. 41 BV 1848.

178 BGE 39 I 570, E. 2; vgl. ferner Art. 95 Abs. 2 Satz 1 BV.

179 Vgl. HUBER, S. 43; SCHLUMPF/DÜRR, S. 16.

180 Vgl. BGE 39 I 570, E. 2; vgl. illustrativ BGE 31 I 241, E. 3: «[…] so würde sich hieraus zudem eine Zersplitterung der Steuerhoheiten ergeben, die für den Steuerpflichtigen augenscheinlich mit schweren Unzukömmlichkeiten verbunden wäre und seiner freien Bewegung im Gebiete der Eidgenossenschaft erheblichen Abbruch tun würde».

181 Vgl. Art. 27 BV.

182 Vgl. Art. 95 Abs. 2 Satz 1 BV; vgl. ferner RHINOW et al., § 7, Rz. 42; VALLENDER/HETTICH/LEHNE, § 14, Rz. 1.

183 Vgl. HUBER, S. 48.

184 In diesem Sinne BGE 7 I 443, E. 2b; vgl. zur kantonalen Souveränität Art. 3 BV.

185 Aus diesem Grund ist ebenso die virtuelle Doppelbesteuerung untersagt.

Steuerpflichten, können jedoch eigenständig keine solche begründen (sog. negative Schrankenwirkung).[186]

### c) Rechtsnatur

Die Rechtsnatur von Art. 127 Abs. 3 BV tritt in dreifacher Hinsicht in Erscheinung. Historisch betrachtet war das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot ein Auftrag des Verfassungsgebers an den Bundesgesetzgeber, ein Gesetz zu erlassen, in welchem Normen zur Beseitigung von interkantonalen Doppelbesteuerungen geschaffen werden sollen.[187] Deshalb handelt es sich zunächst um eine klassische Sachkompetenznorm.[188] Der Gesetzgeber ist diesem Auftrag trotz zahlreicher Versuche bis heute nicht nachgekommen.[189] Indessen wurde im Rahmen der letzten Totalrevision die Norm insoweit geändert, als der Auftrag neu den Bund anstelle des Bundesgesetzgebers adressiert, was das Bundesgericht miteinschliessen soll.[190] Schon früh wurde im interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot auch ein verfassungsmässiges Individualrecht[191] erblickt und 49

---

186 Vgl. bereits Urteil BGer v. 22.12.1941, Praxis der Bundessteuern, § 1 II B, Nr. 5, E. 1; bestätigt in BGE 80 I 6, E. 3; Urteil BGer v. 30.1.2009, 2C_625/2008, E. 4.2; vgl. ferner BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 116; DE VRIES REILINGH, Double imposition intercantonale, Rz. 82; HÖHN/MÄUSLI, § 3, Rz. 24; LOCHER, Einführung, S. 5 f.; SCHLUMPF/DÜRR, S. 28; VALLENDER/WIEDERKEHR, St. Galler Kommentar zu Art. 127 BV, Rz. 57.

187 Vgl. Art. 46 Abs. 2 BV 1874: «Die Bundesgesetzgebung wird über die Anwendung dieses Grundsatzes sowie gegen Doppelbesteuerung die erforderlichen Bestimmungen treffen.» Vgl. ferner VALLENDER/WIEDERKEHR, St. Galler Kommentar zu Art. 127 BV, Rz. 58.

188 Eine Sachkompetenz ist in der BV notwendig, damit der Bund im Hinblick auf die vertikale Kompetenzverteilung in einem Sachbereich tätig sein darf (vgl. Art. 3 BV).

189 Vgl. zu den älteren Anläufen HÖHN, Kommentar zu Art. 46 Abs. 2 BV 1874, Rz. 14. Spätestens ab der Totalrevision der BV herrschte die Auffassung, dass ein Bundesgesetz in Anbetracht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht mehr notwendig sei (vgl. Botschaft über eine neue Bundesverfassung, BBl 1996 I, S. 346; kritisch hinten Rz. 250 ff.). Vereinzelt wurde die Idee eines Bundesgesetzes trotzdem nicht aufgegeben (vgl. bspw. Postulat Amherd).

190 Vgl. Botschaft über eine neue Bundesverfassung, BBl 1996 I, S. 346. Diese Vorgehensweise zur Entlassung des Gesetzgebers aus seinem von der Verfassung vorgesehenen Auftrag erscheint etwas gar einfach.

191 Gewisse Autoren gebrauchen gelegentlich den Begriff «Grundrecht» (vgl. HÖHN, Kommentar zu Art. 46 Abs. 2 BV 1874, Titel vor Rz. 10; HUBER, S. 49). Ob das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot die Qualität eines Grundrechts aufweist, d. h., einen «Teil […] der unverzichtbaren Anforderungen an eine gerechte Ordnung im demokratischen Rechtsstaat» darstellt (TSCHANNEN, § 7, Rz. 2), erscheint fraglich (verneinend Botschaft über eine neue Bundesverfassung, BBl 1996 I, S. 346, Fn. 14; vgl. aber Urteil BGer v. 8.6.2020,

damit dem ersten Normzweck, Schutz der steuerpflichtigen Personen, direkt zum Durchbruch verholfen.[192] Somit ist die Rechtsnatur des Individualrechts nicht Folge des Versäumnisses des Bundesgesetzgebers, sondern im Doppelbesteuerungsverbot inhärent.[193] Neben den steuerpflichtigen Personen schützt das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot auch die Kantone und deren Souveränität[194], weshalb sich die Frage stellt, ob diese Norm ebenfalls ein kantonales Klagerecht darstellt. Das Bundesgericht hat diesbezüglich ausgeführt, dass Art. 189 Abs. 2 BV die eigentliche Rechtsgrundlage für das kantonale Klagerecht darstellt und Art. 127 Abs. 3 BV lediglich ein Anwendungsfall eines sog. Direktprozesses sei.[195]

### d) Doppelbesteuerungsrecht als Richterrecht

50 Das Doppelbesteuerungsverbot in Art. 127 Abs. 3 BV schweigt sich über die konkrete Primärverteilung aus. Dagegen stellt das StHG einen abschliessenden Katalog an steuerlichen Anknüpfungspunkten auf, welche den Grundstein für die Primärverteilung bilden.[196] Allerdings handelt es sich dabei um eine präventive Vermeidung von Doppelbesteuerungen durch einheitliche Regelung der subjektiven Steuerpflicht und nicht um eine Zuweisung des Steuersubstrats im Konfliktfall.[197] Bis heute fehlt ein Bundesgesetz, welches solche Konfliktfälle lösen will. Aus diesem Grund wird die Primärverteilung massgeblich

---

2C_806/2019, 2C_807/2019, E. 1.5: «Zu den Grundrechten zählt im Steuerrecht insbesondere Art. 127 BV […]», wobei diese Aussage lediglich im Zusammenhang mit der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit bei Grundrechten getroffen wurde).

192 Unter der BV 1848 – zu dieser Zeit lag die Zuständigkeit für Doppelbesteuerungssachen noch beim Bundesrat mit Rekursmöglichkeit an die Bundesversammlung – wurde mit dem Beschluss der Bundesversammlung vom 18. bzw. 22. Juli 1862 i. S. Dür, BBl 1862 III, S. 169, zum ersten Mal ein Individualrecht bejaht. Unter der BV 1874 wurde die Zuständigkeit dem BGer übertragen, welches diese Qualifikation in BGE 1 I 12, E. 1 übernommen hat. Vgl. ferner HUBER, S. 47 ff., welcher die anfängliche Zaghaftigkeit des BGer in den ersten zehn Jahren anschaulich aufzuzeigen vermag.

193 Vgl. HÖHN, Kommentar zu Art. 46 Abs. 2 BV 1874, Rz. 18.

194 Vgl. vorn Rz. 48.

195 Vgl. BGE 125 I 458, E. 1c.aa mit Verweis auf Art. 113 Abs. 1 Ziff. 2 BV 1874, welcher Art. 189 Abs. 2 BV entspricht; vgl. zum Direktprozess HALLER, Art. 189 BV, St. Galler Kommentar zu Art. 189 BV, Rz. 48 ff.

196 Vgl. vorn Rz. 38 ff.

197 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 2, Rz. 8g, welche in diesem Zusammenhang von einer «indirekten Auswirkung des StHG auf das Doppelbesteuerungsrecht im engeren Sinne» spre-

durch bundesgerichtliche Rechtsprechung geprägt, welche sich direkt auf die eingangs erwähnte Verfassungsbestimmung stützt.[198]

Das Bundesgericht musste zwingend diese Lücke füllen, da andernfalls die beiden Normzwecke – Schutz der steuerpflichtigen Personen und Abgrenzung der kantonalen Steuerhoheit[199] – ins Leere liefen. HÖHN benutzt in diesem Zusammenhang den Begriff einer Rechtsanwendungslücke, wenn das Gesetz keine Regel enthält, welche dem Gericht für die Entscheidfindung dienen kann, aber der Konflikt trotzdem entschieden werden muss, weil ansonsten das Recht verweigert würde.[200] In methodischer Hinsicht handelt es sich um eine richterliche Gesetzesergänzung (Rechtsfortbildung *praeter legem*)[201] mit drei Besonderheiten. Erstens konnte sich das Bundesgericht nicht auf einen analogiefähigen Rechtssatz stützen[202], sondern es ging um «Rechtsschöpfung aus dem Nichts».[203] Das Bundesgericht tritt damit noch exponierter an die Stelle des Gesetzgebers.[204] Zweitens ist die bundesgerichtliche Gesetzesergänzung in höchstem Masse politisch; es geht um nichts Geringeres als die Verteilung von Steuererträgen an die 51

chen; REICH/BEUSCH, Kommentar, Vorbemerkungen zu Art. 1/2 StHG, Rz. 53 f., welche dem StHG eine «Reflexwirkung» attestieren; vgl. zu den hier nicht weiter relevanten, direkten Zuteilungsnormen im StHG HÖHN/MÄUSLI, § 2, Rz. 8d ff.

198 HÖHN/MÄUSLI, § 2, Rz. 5, erklärten das auf das verfassungsrechtliche Doppelbesteuerungsverbot gestützte Doppelbesteuerungsrecht des Bundes im engen Sinn wegen des Fehlens eines entsprechenden Bundesgesetzes ausschliesslich als Richterrecht.

199 Vgl. zu den Normzwecken vorn Rz. 47 ff.

200 Vgl. HÖHN, Praktische Methodik, S. 319 f. CANARIS, S. 39, umschrieb diese Gesetzeslücke in der deutschen Literatur als «planwidrige Unvollständigkeit innerhalb des positiven Rechts [...] gemessen am Massstab der gesamten geltenden Rechtsordnung» (in der schweizerischen Literatur von HÄFELIN, S. 113 übernommen). Anstelle von «Rechtsanwendungslücke» wird oft von «echter Lücke» (zurückgehend auf ZITELMANN, S. 27) oder seltener «offener Lücke» (KRAMER, S. 219) gesprochen. Im Gegensatz dazu steht die «rechtspolitische Lücke» (HÖHN, Praktische Methodik, S. 322; KRAMER, S. 217) oder die «unechte Lücke» (ZITELMANN, S. 23), welche vom Gericht gerade nicht geschlossen werden darf.

201 Vgl. dazu HÖHN, Praktische Methodik, S. 322; KRAMER, S. 220 ff.; VALLENDER, Auslegung, S. 56 ff.

202 In der Doktrin wird der Analogieschluss als das wichtigste Instrument der Lückenfüllung erachtet (vgl. KRAMER, S. 226 ff.; VALLENDER, Auslegung, S. 58; ZITELMANN, S. 32).

203 HUBER, S. 52, welcher diese Aussage mit Verweis auf die Niederlassungsfreiheit selbst teilweise etwas relativiert. Das BGer konnte sich immerhin auf die groben Leitlinien der bis anhin ergangenen Rechtsprechung des Bundesrats bzw. der Bundesversammlung stützen, welche bis 1874 zuständig waren (vgl. dazu BGE 1 12, E. 1). Allerdings erging auch diese Rechtsprechung – unter dem gleichen Vorbehalt der Niederlassungsfreiheit – «aus dem Nichts».

204 Vgl. KRAMER, S. 227, welcher vom «*modo legislatoris*» spricht; vgl. ferner Art. 1 Abs. 2 ZGB.

Kantone (Primärverteilung).[205] Die Primärverteilung ist eine unvermeidbare Konsequenz der Beseitigung einer Doppelbesteuerung und dieser inhärent. Durch den Verzicht auf den Erlass eines Bundesgesetzes hat der Gesetzgeber die Primärverteilung dem Bundesgericht überlassen. Drittens genügt es für die Festlegung der Primärverteilung nicht, wie bei anderen verfassungsmässigen Rechten wenige Grundsätze aufzustellen, sondern es braucht einen «ganzen Komplex von Rechtsnormen».[206]

52 Gemäss überwiegender Lehre[207] und Praxis[208] ist die bundesgerichtliche Rechtsprechung in Doppelbesteuerungssachen für die Kantone in ihrer Gesamtheit verbindlich; abweichende kantonale Gesetze sind deshalb bundesrechtswidrig. Das Bundesgericht ist aber befugt, im Rahmen einer Praxisänderung auf seine Grundsätze zurückzukommen. Vorbehalten ist, dass die Bedingungen für eine Praxisänderung eingehalten sind: (1) Es müssen ernsthafte und sachliche Gründe für die neue Praxis sprechen; (2) die Änderung muss grundsätzlich erfolgen; (3) das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung muss gegenüber demjenigen an der Rechtssicherheit überwiegen; und (4) die Praxisänderung darf keinen Verstoss gegen Treu und Glauben darstellen.[209] Praxisänderungen werden vom Bundesgericht indes sehr zurückhaltend angenommen.[210]

---

205 Vgl. HUBER, S. 48, welcher das Doppelbesteuerungsverbot als «eines der praktisch wichtigsten Koordinationsverhältnisse unter den Gliedstaaten» bezeichnet; ebenfalls anerkennend BGE 125 I 458, E. 3b.

206 HÖHN/MÄUSLI, § 2, Rz. 5; vgl. ferner HUBER, S. 50, welcher den Zuteilungsnormen eine «Qualität gesetzgeberischer Arbeit» zubilligt.

207 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 115; DE VRIES REILINGH, Double imposition intercantonale, Rz. 81; HÖHN/MÄUSLI, § 2, Rz. 6; vgl. ferner HUBER, S. 58 f., welcher allerdings zwischen der gesetzesergänzenden Grundsatzrechtsprechung («Richterrecht erster Gattung») und deren Auslegung («Richterrecht zweiter Gattung») unterscheidet, wobei er nur die erste Gattung in ihrer Gesamtheit für alle Kantone als bindend erachtet und der zweiten Gattung lediglich den Status eines Präjudizes zuspricht; a. A. GIACOMETTI, S. 178, Fn. 152, welcher immer von einer Präjudizienbindung ausgeht und nur denjenigen Kanton als gebunden sieht, gegen den ein konkretes Urteil ergangen ist.

208 Grundlegend BGE 48 I 262, E. 3: «Die hieraus sich ergebenden Rechtssätze sind von den kantonalen Behörden ebenso zu beachten, wie wenn sie in der Verfassung selbst enthalten wären». Kritisch HUBER, S. 58 f., welcher der Rechtsprechung grundsätzlich die Normstufe eines Bundesgesetzes zuspricht.

209 Eingehend HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 589 ff.

210 Vgl. anschaulich BGE 125 I 458, E. 4d; vgl. ferner CAGIANUT, FS Zuppinger, S. 136, welcher darauf hinweist, dass sich das Gericht in jedem Streitfall die Frage stellen muss, ob die bis anhin geübte Praxis weiterhin rechtmässig und haltbar sei.

### 1.1.3 Zwischenfazit

Die Primärverteilung ergibt sich letztlich in einem Zusammenspiel von kantonalem und Bundesrecht. Während die Steuerpflicht aufgrund persönlicher oder wirtschaftlicher Anknüpfungspunkte im kantonalen Steuergesetz begründet wird, kann diese durch das in Art. 127 Abs. 3 BV verankerte interkantonale Doppelbesteuerungsverbot zurückgedrängt werden. Das Bundesgericht musste in zahlreichen Urteilen einen «Komplex von Rechtsnormen» schaffen und hat damit das Primärverteilungsergebnis von Erwerbseinkünften wesentlich geprägt. Im folgenden Teilkapitel wird ein Versuch unternommen, diesen Komplex anhand von Fallkonstellationen zu entflechten und zu systematisieren. 53

## *1.2 Fallkonstellationen von Erwerbstätigkeit im interkantonalen Verhältnis*

### 1.2.1 Methodische Vorbemerkungen

In den nachfolgenden Fallkonstellationen wird davon ausgegangen, dass eine Person mit steuerrechtlichem Wohnsitz in einem Kanton eine Erwerbstätigkeit in einem anderen Kanton aufnimmt.[211] Diese Erwerbstätigkeit kann selbständiger oder unselbständiger Natur sein. Bei der unselbständigen Erwerbstätigkeit werden verschieden intensive Beziehungen zum Arbeitsort diskutiert, welche sich in der vermehrten oder verminderten Rückkehr zum Wohnort manifestieren. Bei der selbständigen Erwerbstätigkeit wird zwischen deren Ausübung mit und ohne feste Einrichtungen und ständige Anlagen unterschieden. Es gilt zu berücksichtigen, dass mit Schematisierungen immer eine gewisse Verallgemeinerung einhergeht. Deshalb ist im Einzelfall stets eine gesamtheitliche Würdigung notwendig. 54

Bei jeder Fallkonstellation wird in einem ersten Schritt untersucht, ob die Erwerbstätigkeit eine Steuerpflicht am Arbeits- bzw. Geschäftsort begründet. Anschliessend wird in einem zweiten Schritt das Primärverteilungsergebnis 55

[211] Die umgekehrte Ausgangslage, die Verlegung des Wohnorts, wird nicht explizit behandelt, da diese Situation im Ergebnis grundsätzlich identisch ist mit der Verlegung des Arbeitsorts. Diesbezüglich gilt es beim Wochenaufenthalter aber zu beachten, dass der bisherige Wohnsitz ein Kriterium für die Beurteilung des steuerlichen Wohnsitzes darstellen kann. So wurde bei einer ledigen Frau, die während 14 Jahren ihren Wohnsitz am Arbeitsort hatte, festgestellt, dass sie ihren Wohnsitz beibehält, auch wenn sie regelmässig über das Wochenende an ihren Wohnort zurückkehrt (vgl. Urteil BGer v. 29.3.1961, ASA 31, S. 94 ff., E. 1).

gemäss bundesgerichtlicher Praxis dargestellt. Diese Vorgehensweise bietet sich insofern aus dogmatischer Sicht an, als das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht lediglich Verteilungsnormen beinhaltet und deshalb keine Steuerpflicht begründen kann.[212]

### 1.2.2 Unselbständige Erwerbstätigkeit bei täglicher Rückkehr (Pendler)

#### a) Begriff des Pendlers

56 Eine steuerpflichtige Person erfüllt den Pendlerbegriff, wenn sie am Arbeitsort eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausübt, aber dort über keinen Wohnsitz verfügt und täglich an ihren Wohnsitz zurückkehrt.[213] Das zentrale Merkmal bildet die tägliche Rückkehr zum Wohnort.[214] Für Pendler ist es charakteristisch, dass sie keine Zweitwohnung am Arbeitsort haben, denn eine solche ist bei täglicher Rückkehr offensichtlich nicht notwendig. Kehrt die steuerpflichtige Person nicht täglich – aber mehrmals wöchentlich – zum Wohnort zurück und mietet zu diesem Zweck ein Zimmer oder eine Zweitwohnung, verwischen die Grenzen zwischen dem Status als Pendler und Wochenaufenthalter und die steuerpflichtige Person wird unter Umständen als Wochenaufenthalter qualifiziert.[215]

#### b) Steuerpflicht

57 Bei der Aufnahme einer ausserkantonalen Erwerbstätigkeit mit täglicher Rückkehr begründet die steuerpflichtige Person weder eine persönliche noch eine wirtschaftliche Zugehörigkeit am Arbeitsort. Steuerrechtlicher Wohnsitz liegt nicht vor, weil der Pendler am Arbeitsort weder einen Aufenthalt noch eine Absicht dauernden Verbleibens hat.[216] Durch die tägliche Rückkehr zum Wohnort unterbricht der Pendler seine Anwesenheit am Arbeitsort massgeblich, weshalb kein unbestimmter und längerer Aufenthalt entsteht. Die Qualität der

---

212 Vgl. vorn Rz. 47.

213 Vgl. die Definition in BGE 125 I 458, Sachverhaltsdarstellung B, Antrag 1 des Kantons VD, welche vom BGer in den Erwägungen laufend aufgegriffen wird.

214 Vgl. Urteil BGer v. 1.7.1943, Praxis der Bundessteuern, § 3 I B 1 a, Nr. 7; bestätigt in Urteil BGer v. 1.5.1981, Praxis der Bundessteuern, § 3 I B 1 a, Nr. 19; Urteil BGer v. 14.11.2006, 2P.159/2006, E. 3.3.3; vgl. ferner HÖHN/MÄUSLI, § 7, Rz. 51.

215 Vgl. zum Wochenaufenthalter hinten Rz. 59 f.

216 Vgl. zum steuerrechtlichen Wohnsitz vorn Rz. 39.

Anwesenheit erreicht das erforderliche Ausmass auch deshalb nicht, weil der Pendler keine Schlafstätte am Arbeitsort unterhält.[217] Ohne Aufenthalt vermag ein Pendler die Absicht dauernden Verbleibens ohnehin nicht zu erfüllen, da der Aufenthalt ein notwendiges Kriterium für die Absicht darstellt. Unbestritten ist, dass ein Pendler die Absicht dauernden Verbleibens am Wohnort hat, da die dortigen persönlichen Beziehungen die materiellen Beziehungen zum Arbeitsort immer überwiegen.[218] Dies manifestiert sich gerade in der Tatsache, dass der Pendler täglich an den Wohnort zurückkehrt. Des Weiteren kann ein Pendler am Arbeitsort keinen steuerrechtlichen Aufenthalt aufweisen.[219] Aufgrund der täglichen Rückkehr halten sich Pendler weniger als 24 Stunden am Arbeitsort auf, weshalb die Anwesenheit täglich unterbrochen wird.[220] Ebenso besteht keine wirtschaftliche Zugehörigkeit am Arbeitsort, da die Anknüpfung der Erwerbstätigkeit im interkantonalen Verhältnis nicht angewandt wird.[221]

### c) Primärverteilungsergebnis

Weil der Pendler am Arbeitsort keine Steuerpflicht begründet, ist der Wohnort das einzige Steuerdomizil und damit zugleich das Hauptsteuerdomizil. Alle Einkünfte inkl. der unselbständigen Erwerbseinkünfte werden exklusiv dem Wohnort zugeteilt. Das Primärverteilungsergebnis ergibt sich somit direkt aus dem StHG. In dieser Fallkonstellation treten keine echten Doppelbesteuerungen auf.[222] Möglich sind nur allfällige, hier nicht weiter interessierende, Qualifikationskonflikte[223], welche ebenfalls unter das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot fallen. In der Praxis sind diese bei Pendlern selten. Im Ergebnis ist die Wirkung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots bei Pendlern beschränkt. 58

---

217 Vgl. NOËL, S. 408; OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 45; RICHNER et al., Handkommentar zu Art. 3 DBG, Rz. 14.

218 Vgl. Urteil BGer v. 24.9.58, ASA 28, S. 179 ff., E. 5a; bestätigt in Urteil BGer v. 8.6.2020, 2C_806/2019, 2C_807/2019, E. 2.4 f.; vgl. ferner HÖHN/MÄUSLI, § 7, Rz. 51.

219 Vgl. im internationalen Verhältnis Urteil BGer v. 8.11.2007, 2C_303/2007, E. 3.1.

220 A. A. HINNY, S. 258, welcher bei internationalen Pendlern (Grenzgängern) argumentiert, dass die tägliche Rückkehr lediglich vorübergehende Unterbrechungen sind, aber letztlich das Vorliegen des steuerrechtlichen Aufenthalts aufgrund der Quellensteuerordnung verneint.

221 Vgl. vorn Rz. 45.

222 Echte Doppelbesteuerungen entstehen aufgrund einer Überlappung der Zuteilungsnormen (vgl. zum Begriff HÖHN/MÄUSLI, § 7, Rz. 20).

223 Qualifikationskonflikte, d. h., zwei Kantone beurteilen den gleichen Sachverhalt unterschiedlich, werden teilweise als «unechte» Doppelbesteuerung bezeichnet.

### 1.2.3 Unselbständige Erwerbstätigkeit bei wöchentlicher Rückkehr (Wochenaufenthalter)

#### a) Begriff des Wochenaufenthalters

59 Der Wochenaufenthalter hält sich, wie der Name bereits impliziert, unter der Woche an einem anderen Ort als dem Wohnort auf.[224] Dies kann einerseits der Arbeitsort sein, falls dort eine Schlafstätte unterhalten wird. Andrerseits kann dies auch ein Ort in einem anderen Kanton sein, an welchem der Wochenaufenthalter übernachtet und von wo er täglich zur Arbeit aufbricht (Wochenaufenthaltsort).[225] An den Wochenenden sowie an den Feiertagen kehrt der Wochenaufenthalter regelmässig an den Wohnort zurück.[226] Die Rückkehr kann anstelle des Wochenendes auch an anderen Wochentagen erfolgen.[227] Betreffend die Regelmässigkeit gilt es zu beachten, dass die steuerpflichtige Person ausnahmsweise die freien Tage am Arbeitsort oder an einem dritten Ort verbringen kann, ohne dass diese Tatsache der Qualifikation als Wochenaufenthalter entgegensteht.[228] Häufen sich diese Tage, vor allem in Bezug auf den Arbeitsort, besteht eine unregelmässige Rückkehr.[229] Bei ledigen Personen wird das Erfordernis der Regelmässigkeit im Gegensatz zu Ehepaaren besonders streng ausgelegt. Die bundesgerichtliche Praxis geht davon aus, dass die Beziehungen zu Eltern, Geschwistern oder anderen Verwandten lockerer sind als die Beziehungen zur eigenen Familie (Ehepartner und Kinder).[230] In älteren Urteilen hat das Bundesgericht entschieden, dass kein Wochenaufenthalt vorliegt, wenn die (ledige) steuerpflichtige Person regelmässig alle vier bis fünf Sonntage nicht zum Wohnort zurückkehrt.[231] Des Weiteren müssen der Arbeits- und der Wohnort dauernd

---

224 Vgl. ferner Art. 9 Abs. 1 BKV, welcher eine Legaldefinition des echten Wochenaufenthalters enthält.

225 Vgl. zu den Begriffen Arbeits- und Wochenaufenthaltsort vorn Rz. 34.

226 Vgl. BGE 23 I 1341 E. 1; bestätigt in Urteil BGer v. 1.4.2016, 2C_403/2015, E. 2.2.

227 Vgl. Urteil BGer v. 2.7.1952, Praxis der Bundessteuern, § 3 I B 2 b, Nr. 5, E. 2.

228 Vgl. Urteil BGer v. 17.10.1946, Praxis der Bundessteuern, § 3 I B 2 a, Nr. 8, E. 2.

229 Vgl. hinten Rz. 79 ff. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung genügt eine Rückkehr alle 14 Tage klar nicht (vgl. Urteil BGer v. 19.3.1945, Praxis der Bundessteuern, § 3 I B 2 a, Nr. 7, E. 3). Besteht der Grund der unregelmässigen Rückkehr im Arbeitsverhältnis («zwingende dienstliche Gründe»), kann unter Umständen trotzdem ein Wochenaufenthalt vorliegen (BGE 79 I 23, E. 1; vgl. hinten Rz. 80). Ähnlich verhält es sich bei grosser Distanz, da die Rückkehr mit grossen Kosten verbunden ist (BGE 111 Ia 41, E. 3; vgl. hinten Rz. 80).

230 Vgl. Urteil BGer v. 2.7.1952, Praxis der Bundessteuern, § 3 I B 2 b, Nr. 5, E. 2; bestätigt in BGE 125 I 54, E. 2b.bb.

231 Vgl. anstelle vieler Urteil BGer v. 15.11.1943, Praxis der Bundessteuern, § 3 I B 2 b, Nr. 3, E. 3.

auseinanderfallen; es darf sich somit nicht um einen vorübergehenden Zustand handeln.[232] Das Bundesgericht hat für vorübergehende Zustände wie den Wechsel des Arbeitsorts mit späterer Nachfolge der Familie eine eigene Praxis entwickelt.[233]

### b) Grundsatz: Echte Wochenaufenthalter

Gemäss vorliegendem Verständnis handelt es sich bei einem Wochenaufenthalter um einen echten Wochenaufenthalter, sofern keine der in den Rz. 66 ff. beschriebenen Fallkonstellationen der unechten Wochenaufenthalter zutrifft. 60

#### aa) Steuerpflicht gemäss herrschender Auffassung

Ein echter Wochenaufenthalter begründet gemäss herrschender Auffassung weder eine Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit noch aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit am Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort. Trotz Aufenthalt am Arbeitsort besteht dort keine Absicht dauernden Verbleibens, da keine Anzeichen im Sinne der nachfolgenden Ausnahmefälle für ein Überwiegen der materiellen über die persönlichen Beziehungen angeführt werden können.[234] Diesbezüglich verweist die herrschende Lehre auf die Quellensteuerordnung im internationalen Verhältnis, in welcher der Gesetzgeber den internationalen Wochenaufenthalter explizit als beschränkt steuerpflichtig bezeichnet, weshalb ein steuerrechtlicher Wohnsitz nicht in Betracht kommt.[235] Mit demselben Argument wird sodann der steuerrechtliche Aufenthalt verneint.[236] Die Erwähnung des in- 61

---

232 Vgl. BGE 65 I 223, E. 3; bestätigt in Urteil BGer v. 8.6.2020, 2C_806/2019, 2C_807/2019, E. 2.3.

233 Vgl. ausführlich m. w. H. HÖHN/MÄUSLI, § 7, Rz. 48.; ZWEIFEL/HUNZIKER, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 6, Rz. 30.

234 Vgl. BGE 125 I 54, E. 2b.aa und 2b.bb.

235 Vgl. Art. 91 DBG, welcher die internationalen Wochenaufenthalter unter dem Titel «Natürliche [...] Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz» aufführt; grundlegend LOCHER, Steuerharmonisierung, S. 616; zustimmend AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zu Art. 91 DBG, Rz. 1b; BAUER-BALMELLI/NYFFENEGGER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 11; HINNY, S. 258; JUD/RUFENER, Kommentar zu Art. 91 DBG, Rz. 5; LOCHER, Kommentar zu Art. 91 DBG, Rz. 14; OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 24; REICH, Steuerrecht, § 11, Rz. 42; RICHNER et al., Handkommentar zu Art. 3 DBG, Rz. 56; vgl. ferner Botschaft über die Steuerharmonisierung, BBl 1983 III, S. 200.

236 Vgl. die Literatur in Fn. 235.

ternationalen Wochenaufenthalters im DBG unter dem Titel «Personen ohne persönliche Zugehörigkeit» – so wird argumentiert – lasse darauf schliessen, dass der Gesetzgeber beim Wochenaufenthalter die erforderliche Kontinuität für einen steuerrechtlichen Aufenthalt verneint.[237] Das Bundesgericht hat sich dieser Auffassung angeschlossen.[238] Ebenso liegt beim echten Wochenaufenthalter keine wirtschaftliche Zugehörigkeit am Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort infolge einer Erwerbstätigkeit vor, da diese im interkantonalen Verhältnis nicht anwendbar ist.[239]

### bb) Eigene Würdigung

62 Den obigen Ausführungen zum steuerrechtlichen Wohnsitz eines echten Wochenaufenthalters ist vollumfänglich zuzustimmen. Anders muss allerdings die Wertung zum steuerrechtlichen Aufenthalt ausfallen. Abweichend von der herrschenden Auffassung erachtet ATHANAS den steuerrechtlichen Aufenthalt beim echten Wochenaufenthalter bei Überschreiten der 30 Tage am Arbeitsort als erfüllt, weil es sich bei der wöchentlichen Rückkehr an den Wohnort, objektiv betrachtet, lediglich um eine vorübergehende Unterbrechung des Aufenthalts am Arbeitsort handelt.[240] Der typischerweise fünftägige Aufenthalt am Arbeitsort wird nach dieser Ansicht durch die zwei Wochenendtage am Wohnort nur vorübergehend unterbrochen, da der Wochenaufenthalter zu Beginn der nächsten Woche seinen Aufenthalt am ersten Ort fortsetzt und die Unterbrechung am Wochenende nur von kurzer Dauer ist.[241]

63 Der Meinung von ATHANAS ist m. E. zuzustimmen, wobei drei weitere Begründungen angeführt werden können. Erstens erscheint das Abstellen auf die Erwähnung des internationalen Wochenaufenthalters in Art. 91 DBG unter dem Titel der beschränkten Steuerpflicht durch den Gesetzgeber eine etwas dünne Grundlage, um eine objektive Betrachtung, welcher eine gewisse Logik zukommt, nämlich dass nur eine kurze Unterbrechung bei der wöchentlichen Rückkehr gemessen am Anteil der Woche vorliegt, umzustossen.[242] Der Verweis

---

237 So explizit JUD/RUFENER, Kommentar zu Art. 91 DBG, Rz. 5; vgl. implizit auch LOCHER, Kommentar zu Art. 91 DBG, Rz. 14.

238 Vgl. Urteil BGer v. 8.11.2007, 2C_303/2007, E. 3.1; vgl. ferner E. 3.2, in der das BGer ausführt, dass «eine Zusammenrechnung [Anm.: der Aufenthaltstage im vorliegenden Fall] ebenso wenig in Frage [komme] wie bei einem [...] Wochenaufenthalter».

239 Vgl. vorn Rz. 45.

240 Vgl. ATHANAS, S. 410 f., insb. Fn. 24.

241 Vgl. ATHANAS, S. 410.

242 Diesbezüglich räumen mehrere Autoren, welche die Auffassung der herrschenden Lehre vertreten, immerhin ein, dass die wöchentliche Rückkehr grundsätzlich nur eine vorübergehende und damit unbeachtliche Unterbrechung darstellt, wenn der Wochenaufenthalter

der Quellensteuerordnung auf das steuerpflichtbegründende Aussensteuerrecht dient lediglich der Anknüpfung der Quellensteuerpflicht, wobei eine Beschränkung des steuerpflichtbegründenden Aussensteuerrechts keine Funktion der Quellensteuerordnung sein kann.[243] Zweitens hat der Gesetzgeber die internationalen Wochenaufenthalter (und die Grenzgänger) – folgt man der Argumentation des Bundesgerichts – deshalb der Quellensteuer unterworfen, weil es «[a]ngesichts dieser grossen Zahl von Fremdarbeitern […] den Steuerbehörden nicht möglich [ist], in allen Fällen die Frage des Wohnsitzes näher abzuklären, zumal im Zeitpunkte der Einreise kaum je feststeht, wie lange sich der betreffende Fremdarbeiter im Kanton aufhalten werde».[244] Unter diesem Gesichtspunkt der Praktikabilität erscheint es einleuchtend, weshalb die internationalen Wochenaufenthalter (und Grenzgänger) *bei der Quellensteuer* zusammen mit den beschränkt steuerpflichtigen Personen aufgeführt werden. Im Aussensteuerrecht, in welchem die Abklärung der Steuerpflicht *ex post* vorgenommen wird, ist dieser Aspekt nicht relevant. Drittens gibt es in der Praxis des interkantonalen Steuerrechts trotzdem Fallkonstellationen von Wochenaufenthaltern, welche unbeschränkt steuerpflichtig sind (unechte Wochenaufenthalter). Im Ergebnis begründet ein echter Wochenaufenthalter nach der hier vertretenen Ansicht eine persönliche Zugehörigkeit am Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort infolge steuerrechtlichen Aufenthalts.

### cc) Primärverteilungsergebnis

Ein echter Wochenaufenthalter hat gemäss der oben dargelegten, herrschenden Auffassung nur am Wohnort ein Steuerdomizil, nicht aber am Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort, weshalb keine echte Doppelbesteuerung vorliegt.[245] Die unselbständigen Erwerbseinkünfte werden ausschliesslich dem Wohnort als Hauptsteuerdomizil zugeteilt.[246] Anzumerken gilt, dass in der Praxis oftmals 64

nicht in Art. 91 DBG erwähnt würde (vgl. BAUER-BALMELLI/NYFFENEGGER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 9; HINNY, S. 258; RICHNER et al., Handkommentar zu Art. 3 DBG, Rz. 56).

243 Das BGer hat bereits in einer anderen Rechtsfrage festgestellt, dass die Quellensteuerordnung die Auslegung des Aussensteuerrechts nicht einschränkt (vgl. Urteil BGer v. 12.5.2006, 2P.188/2005, 2A.457/2005, E. 3.2, in der Rechtsfrage, ob Art. 35 Abs. 1 Bst. b StHG als Teil der Quellensteuerordnung den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit in Art. 4 Abs. 2 Bst. a StHG einschränkt).

244 BGE 91 I 81, E. 3b.

245 Vgl. vorn Rz. 61.

246 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 12, Rz. 1; MÄUSLI-ALLENSPACH, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 15, Rz. 2.

Qualifikationskonflikte zwischen den Kantonen bestehen, da sich die Abgrenzung zwischen echtem und unechtem Wochenaufenthalter schwierig gestaltet.[247] Insofern entfaltet das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot beim echten Wochenaufenthalter erhebliche praktische Relevanz, obwohl nur ein Steuerdomizil vorhanden ist. Nicht nur der Kanton am Wohnort hat ein Interesse, dass die steuerpflichtige Person als echter Wochenaufenthalter qualifiziert wird, sondern auch für die steuerpflichtige Person selbst ist dieser Status in zweifacher Hinsicht von Vorteil: Zum einen kann sie von höheren Abzügen bei den Gewinnungskosten profitieren, weil sie zusätzlich die Mehrkosten für den auswärtigen Aufenthalt abziehen kann.[248] Zum anderen kann sie unter Umständen von der tieferen Steuerbelastung am Wohnort profitieren.

65 Anders gestaltet sich die Ausgangslage, falls beim echten Wochenaufenthalter, wie vorliegend die Auffassung vertreten wird, am Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort ein steuerrechtlicher Aufenthalt begründet wird.[249] Da in diesem Fall zwei Steuerdomizile bestehen und beiden ein unbeschränktes Besteuerungsrecht zukommt, würde eine echte Doppelbesteuerung vorliegen.

### c) Erste Ausnahme: Leitende Angestellte

#### aa) Steuerpflicht

66 Die erste Fallkonstellation von unechten Wochenaufenthaltern betrifft diejenigen mit einer leitenden Stellung. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann eine leitende Tätigkeit die «ganze Persönlichkeit in intensiverer Weise erfassen» als bei anderen Angestellten, weshalb sie die Bedeutung der familiären gegenüber den materiellen Beziehungen in den Hintergrund treten lassen.[250] Erfüllt ein Angestellter die nachfolgenden drei Kriterien (1) einem bedeutenden Unternehmen vorstehen[251]; (2) eine besondere Verantwortung tragen[252]; und (3) einem zahlreichen Personal vorstehen[253], wird eine leitende Tätigkeit bejaht, was zu-

247 Vgl. hinten Rz. 66 ff.
248 Vgl. Art. 9 Abs. 1 BKV; anstelle vieler Art. 20 StV/SG.
249 Vgl. die ausführliche Begründung vorn in Rz. 62 f.
250 BGE 132 I 29, E. 4.3; vgl. ferner HÖHN/MÄUSLI, § 7, Rz. 65.
251 Vgl. BGE 57 I 415, E. 1; bestätigt in Urteil BGer v. 13.11.2017, 2C_301/2017, E. 5.1, mit Verweis auf den hohen Umsatz.
252 Vgl. Urteil BGer v. 8.12.1939, Praxis der Bundessteuern, § 3 I B 1 b, Nr. 3; bestätigt in Urteil BGer v. 29.7.2002, 2P.335/2001, E. 2.2.
253 Vgl. Urteil BGer v. 18.11.1922, Praxis der Bundessteuern, § 3 I B 1 b, Nr. 1; bestätigt in Urteil BGer v. 13.11.2017, 2C_301/2017, E. 5.1.

gleich eine natürliche Vermutung für das Überwiegen der materiellen Beziehungen darstellt.[254] Das letzte Kriterium ist dabei vernachlässigbar, wenn es sich um ein Unternehmen «mit fortgeschrittener Automation» handelt.[255] Die drei Kriterien sind in der aktuellen Rechtsprechung kumulativ zu erfüllen[256], wobei zu Beginn teilweise ein Kriterium genügte.[257] Nicht von Relevanz ist eine allfällige gesteigerte Präsenzzeit, welche durch eine intensive Beanspruchung der Arbeitskraft resultiert.[258] Der leitende Angestellte kann die oben erwähnte, natürliche Vermutung umstossen, wenn er nachweist, dass die Beziehungen zum Wohnort überwiegen. Dies ist immer dann der Fall, wenn die steuerpflichtige Person täglich an den Wohnort zurückkehrt.[259] Ansonsten dürfte dieser Nachweis freilich selten gelingen.[260] Letztlich ist anzumerken, dass nur einzelne Unselbständigerwerbende die Definition des leitenden Angestellten erfüllen, da das Bundesgericht die Kriterien sehr streng auslegt.[261] Leitende Angestellte, welche die natürliche Vermutung nicht umstossen können, begründen ihren steuerrechtlichen Wohnsitz am Arbeitsort.

---

254 Vgl. zur natürlichen Vermutung im Steuerverfahren ZWEIFEL et al., § 14, Rz. 7 ff.

255 Urteil BGer v. 16.9.1970, Praxis der Bundessteuern, § 3 I B 1 b, Nr. 14, E. 3 f., wobei offengelassen wurde, was unter «fortgeschrittener Automation» zu verstehen ist.

256 Vgl. bereits Urteil BGer v. 14.7.1954, Praxis der Bundessteuern, § 3 I b 1 b, Nr. 10, E. 1; bestätigt in BGE 125 I 458, E. 2d; BGE 132 I 29, E. 4.3; Urteil BGer v. 1.4.2016, 2C_403/2015, E. 4.2, welche alle die Kriterien mit einem «und» verbinden.

257 Vgl. Urteil BGer v. 20.5.1948, Praxis der Bundessteuern, § 3 I B 1 b, Nr. 7, E. 1, welches, soweit ersichtlich, zum ersten Mal die Kriterien zusammenfasste und mit einem «oder» verband; vgl. ferner die erstgenannten Urteile in Fn. 251-253, welche jeweils ein Kriterium angewandt haben.

258 Vgl. im Sinne einer Praxisänderung BGE 77 I 117, E. 3; vgl. ferner die alte Rechtsprechung in Urteil BGer v. 20.6.1936, Praxis der Bundessteuern, § 3 I B 1 b, Nr. 2.

259 Vgl. BGE 132 I 29, E. 5.3; vgl. ferner HÖHN/MÄUSLI, § 7, Rz. 70.

260 Vgl. aber Urteil BGer v. 11.9.2007, 2C_112/2007, E. 3.2, in welchem einem leitenden Angestellten, welcher zwei- bis dreimal pro Woche am Arbeitsort übernachtet, der Nachweis mit dieser Begründung gelingt. Befindet sich die Schlafstätte in einem anderen Kanton als der Arbeitgeber, überwiegen die Bindungen zum letzteren Kanton nicht mehr und es kann ebenfalls keine leitende Anstellung vorliegen (vgl. Urteil BGer v. 11.9.2007, 2C_112/2007, E. 3.3; anders Urteil BGer v. 13.11.2017, 2C_301/2017, E. 5.3, in welchem sich die Schlafstätte in einer anderen Gemeinde des gleichen Kantons befindet).

261 Vgl. BEHNISCH, Rechtsprechung 2004, S. 221; vgl. ferner die Übersicht über die BGer-Praxis bei ZWEIFEL/HUNZIKER, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 6, Rz. 54 f.

### bb) Primärverteilungsergebnis

67 Bei leitenden Angestellten resultiert in der Praxis oftmals ein Qualifikationskonflikt, da der Wohnort den Status als leitender Angestellter bestreiten wird und deshalb die Gerichte feststellen müssen, ob die steuerpflichtige Person die sehr strengen Anforderungen erfüllt. Wird dies bejaht, ist zu unterscheiden, ob eine intakte Ehe oder eingetragene Partnerschaft vorliegt oder nicht.[262] Ist dies nicht der Fall, bewirkt das Hauptsteuerdomizil des leitenden Angestellten am Arbeitsort und die Absenz eines Nebensteuerdomizils am Wohnort, dass das exklusive Besteuerungsrecht an den unselbständigen Erwerbseinkünften dem Arbeitsort zugeteilt wird.[263] Besteht hingegen eine intakte Ehe oder eingetragene Partnerschaft, kommt die Familienbesteuerung zur Anwendung.[264] Der Grundsatzentscheid des Gesetzgebers zur Familienbesteuerung bewirkt, dass Ehe- oder eingetragene Partner als wirtschaftliche Einheit betrachtet und zusammen besteuert werden, obwohl sie jeweils eigene Steuersubjekte darstellen.[265] Das Bundesgericht leitet daraus ab, dass der Wohnort, welcher grundsätzlich das Hauptsteuerdomizil des Ehe- oder eingetragenen Partners ist, ein Nebensteuerdomizil – die sog. Familienniederlassung – des leitenden Angestellten bildet.[266] Diese Praxis wird in der einhelligen Doktrin mit Verweis auf das strenge Legalitätsprinzip im Steuerrecht abgelehnt, «weil es an einer entsprechenden Anknüpfungsnorm im StHG und somit auch in den kantonalen

---

262 Unter einer intakten Ehe wird eine rechtlich und tatsächlich ungetrennte Ehe im Sinne von Art. 3 Abs. 3 StHG verstanden (vgl. dazu ausführlich ISLER/SUTER, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 27, Rz. 3 ff.).

263 Hingegen befindet sich der zivilrechtliche Wohnsitz weiterhin am Wohnort, weshalb hier eine Trennung zwischen steuer- und zivilrechtlichem Wohnsitz resultiert (vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 7, Rz. 68).

264 Vgl. Art. 3 Abs. 3 StHG.

265 Vgl. BGE 128 I 317, E. 2.2.4; bestätigt in BGE 141 II 318, E. 2.2.1; vgl. ferner OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 94.

266 Vgl. BGE 121 I 14, E. 5b; Urteil BGer v. 7.1.2004, 2P.2/2003, E. 2.4, welches die Familienniederlassung explizit auch unter dem StHG fortführt und insb. verfahrenstechnische Gründe anbringt. Anders Urteil BGer v. 28.7.2012, 2C_891/2011, E. 2.2 f.: «Solange ein Partner nicht eine konkrete steuerliche Anknüpfung [...] am Hauptsteuerdomizil des Ehepartners hat, ist jeder nur an seinem Hauptsteuerdomizil steuerpflichtig, und nur zur Bestimmung des Steuersatzes sind die Steuerfaktoren der beiden Ehegatten zusammenzurechnen.» Weil in diesem Urteil die Familienniederlassung unerwähnt bleibt, kann wohl nicht von einer eigentlichen Praxisänderung ausgegangen werden (vgl. aber wieder abweichend BGE 141 II 318, E. 2.2.1, allerdings zur Steuerpflicht an einem Nebensteuerdomizil).

Steuergesetzen fehlt».[267] Nichtsdestotrotz befürwortet die Lehre im Ergebnis eine analoge Steuerausscheidung, welche durch die Familienbesteuerung auf zwei Hauptsteuerdomizile, nämlich die Hauptsteuerdomizile der beiden Partner, erfolgt.[268]

68 Es stellt sich nun die Frage, wie die unselbständigen Erwerbseinkünfte den Steuerdomizilen zugeteilt werden. In der bundesgerichtlichen Praxis werden diese Einkünfte i. d. R.[269] je zur Hälfte zwischen dem Hauptsteuerdomizil (Arbeitsort) und dem Nebensteuerdomizil der Familienniederlassung (Wohnort) aufgeteilt (quotenmässige Zuteilung).[270] In der Familienbesteuerung wird eine Ausnahme von dieser Ausscheidungsregel angewandt, wenn jeder Partner den Unterhalt aus seinem Einkommen bestreitet und keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel besteht. Dann erfolgt eine objektmässige Ausscheidung der Erwerbseinkünfte auf dasjenige Hauptsteuerdomizil, an welchem sie erwirtschaftet wurden. Das bedeutet, dass die Erwerbseinkünfte des leitenden Angestellten bei fehlender Gemeinschaftlichkeit der Mittel wiederum ausschliesslich dem Arbeitsort zugeteilt würden. Ob diese Ausnahme tatsächlich für leitende Angestellte zur Anwendung kommt, hat das Bundesgericht bisher offengelassen.[271] Im Sinne einer konsistenten Familienbesteuerung ist m. E. nicht ersichtlich, warum diese Ausnahme nur selektiv bei nichtleitenden Angestellten zur Anwendung kommen sollte.

69 Die herrschende Lehre schliesst sich überwiegend der Zuteilung des Bundesgerichts an, wobei die hälftige Aufteilung – wie oben erwähnt – zwischen den Hauptsteuerdomizilen der beiden Partner vorgenommen wird.[272] Einzelne Lehrmeinungen befürworten eine stärkere Berücksichtigung desjenigen

---

267 REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung 2004, S. 293; vgl. ferner DE VRIES REILINGH, Double imposition intercantonale, Rz. 383; HÖHN/MÄUSLI, § 9, Rz. 15; ISLER/SUTER, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 12, Rz. 7 f.; LOCHER, Einführung, S. 39.

268 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 9, Rz. 15; REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung 2004, S. 293.

269 D. h. bei Gemeinschaftlichkeit der finanziellen Mittel für Wohnstätte und Unterhalt. Die hälftige Teilung kommt auch dann zum Tragen, wenn ein Ehepartner über kein Erwerbseinkommen verfügt (vgl. BGE 121 I 14, E. 6c).

270 Grundlegend BGE 40 I 221, E. 3; bestätigt in BGE 121 I 14, E. 6c; Urteil BGer v. 7.1.2004, 2P.2/2003, E. 2.5. Vgl. für die Beweggründe die rechtshistorische Analyse hinten in Rz. 115 ff.

271 Vgl. explizit Urteil BGer v. 7.1.2004, 2P.2/2003, E. 2.5.

272 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 20, Rz. 12 ff.; LOCHER, Einführung, S. 41; YERSIN, Domicile, S. 344 f.; a. A. BEHNISCH, Rechtsprechung 2004, S. 222, welcher eine objektmässige Ausscheidung befürwortet.

Steuerdomizils, an welchem sich die Kinder befinden, was regelmässig der Wohnort sein dürfte.[273]

### d) Zweite Ausnahme: Alleinstehende mit mehr als fünfjährigem Wochenaufenthalt oder über 30 Jahre alt («Basler Praxis»)

#### aa) Steuerpflicht

70 Gemäss der sog. «Basler Praxis» qualifizieren alleinstehende, berufstätige Personen nicht als echte Wochenaufenthalter, wenn sie sich entweder mehr als fünf Jahre ununterbrochen am Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort aufgehalten haben oder über 30 Jahre alt sind.[274] Ist eines der beiden Kriterien erfüllt[275], liegt eine natürliche Vermutung vor, dass der Lebensmittelpunkt dort liegt. Die steuerpflichtige Person kann die Vermutung nur umstossen, wenn sie nachweist, dass sie «aus bestimmten Gründen besonders eng» mit der Familie und dem Wohnort verbunden ist.[276] Dieser Nachweis ist schwierig zu erbringen, da die Hürde der besonders engen Verbundenheit hoch liegt. Gelingt der steuerpflichtigen Person dieser Nachweis, muss die Steuerverwaltung den Gegenbeweis erbringen, dass gewichtigere Beziehungen zum Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort existieren.[277] Die «Basler Praxis» beruht auf der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die Beziehung zum Elternhaus und zu allfälligen Geschwistern mit zunehmendem Alter oder langjährigem Aufenthalt in einem anderen Kanton nicht mehr so stark ist.[278] Gemäss Bundesgericht muss die steuerpflichtige Person die Möglichkeit haben, die natürliche Vermutung umzustossen, da andernfalls eine unzulässige Beweislastumkehr vorliegen würde.[279] Bestätigt sich die natürliche Vermutung, weil entweder die steuerpflichtige Person diese nicht umzustossen vermag oder die Steuerverwaltung

---

273 Vgl. ISLER/SUTER, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 27, Rz. 18, welche allenfalls sogar eine Zuweisung im Verhältnis der Unterstützungsleistungen zum Gesamteinkommen vorschlagen.

274 Vgl. grundlegend Urteil BGer v. 20.1.1994, 2P.25/1993, ASA 63, S. 836 ff., E. 3c; bestätigt in Urteil BGer v. 17.7.2019, 2C_87/2019, E. 3.2.2.

275 Vgl. Urteil BGer v. 8.6.2020, 2C_994/2019, E. 6.3, welches explizit erwähnt, dass die Kriterien alternativ zu verstehen sind.

276 Urteil BGer v. 1.12.2012, 2C_270/2012, E. 2.5. Vorbehalten bleibt ebenfalls, dass die steuerpflichtige Person wöchentlich an den Wohnort zurückkehrt.

277 Vgl. Urteil BGer v. 1.12.2012, 2C_270/2012, E. 2.5.

278 Vgl. Urteil BGer v. 1.2.2012, 2C_518/2011, E. 2.1.

279 Vgl. Urteil BGer v. 20.1.1994, 2P.25/1993, ASA 63, S. 836 ff., E. 3c, in welchem das BGer die Basler Steuerverwaltung wegen einer Beweislastumkehr gerügt hat.

gewichtigere Beziehungen zum Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort nachweist, begründet die steuerpflichtige Person dort ihren steuerrechtlichen Wohnsitz.

#### bb) Primärverteilungsergebnis

Sind die Kriterien gemäss der «Basler Praxis» erfüllt, hat der Wochenaufenthalter wie oben aufgezeigt sein einziges Steuerdomizil und damit Hauptsteuerdomizil am Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort. Am Wohnort besteht keine persönliche Zugehörigkeit, da dort die Kriterien des qualifizierten Aufenthalts nicht erfüllt sind. Namentlich fehlt es an der Kontinuität des Aufenthalts. Ferner spielt die Familienbesteuerung bei Alleinstehenden keine Rolle. Zudem ist keine wirtschaftliche Anknüpfung am Wohnort ersichtlich. Der Anknüpfungskatalog im StHG ist abschliessend.[280] Somit ist neben dem Hauptsteuerdomizil am Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort kein weiteres Steuerdomizil vorhanden und sämtliche unselbständigen Erwerbseinkünfte werden diesem zur Besteuerung zugeteilt. Insofern muss das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot in dieser Fallkonstellation keine echte Doppelbesteuerung beseitigen, sondern kann lediglich – aber immerhin – allfällige Qualifikationskonflikte beheben. 71

### e) Dritte Ausnahme: Gemeinsamer Wochenaufenthalt mit dem Partner

#### aa) Steuerpflicht

Die verheiratete, in eingetragener Partnerschaft oder in einem gefestigten Konkubinat[281] lebende steuerpflichtige Person, welche sich gemeinsam mit ihrem Partner unter der Woche am Arbeitsort und am Wochenende am Wohnort aufhält, hat ihren steuerrechtlichen Wohnsitz am Arbeitsort.[282] Weil sich die ideellen und materiellen Interessen des Paares unter der Woche decken, liegt dort der Lebensmittelpunkt vor und eine Absicht dauernden Verbleibens darf bejaht 72

---

280 Vgl. REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung 2004, S. 293.

281 Vgl. Urteil BGer v. 12.7.2012, 2C_171/2012, E. 3.1, in welchem das BGer bei einer zehnjährigen Beziehung ein gefestigtes Konkubinat bejahte; vgl. ferner zur rechtlichen und wirtschaftlichen Vergleichbarkeit der Ehe und des Konkubinats EICHENBERGER, Rz. 178 ff.

282 Vgl. Urteil BGer v. 31.3.1965, ASA 35, S. 254 ff., E. 2; bestätigt in Urteil BGer v. 6.2.2015, 2C_536/2014, 2C_537/2014, E. 2.2.

werden.[283] Der Wohnort «verkommt» im Ergebnis zum Zweitwohnort bzw. zu einem Ferien- oder Wochenenddomizil.

73 Von diesem Grundsatz gibt es zwei Ausnahmen: (1) Falls der Arbeits- und der Wochenaufenthaltsort auseinanderfallen, begründen die steuerpflichtigen Personen den steuerrechtlichen Wohnsitz am Wochenaufenthaltsort (und nicht am Arbeitsort), da sie nur dort das Tatbestandsmerkmal des Aufenthalts erfüllen[284]; (2) falls das Paar am Arbeits- oder Wochenaufenthaltsort bloss ein *pied-à-terre* unterhält, weil ein Pendeln zwischen Wohn- und Arbeitsort unmöglich ist, die gesellschaftlichen Beziehungen ausschliesslich am Wohnort gepflegt werden und die Räumlichkeiten am Wohnort einen höheren Stellenwert als ein «blosses Feriendomizil» haben, verbleibt der steuerrechtliche Wohnsitz des Paares ausschliesslich am Wohnort.[285] Die letzte Ausnahme wird indessen sehr zurückhaltend bejaht, was sich darin äussert, dass jeweils besondere Umstände vorgelegen haben.[286] Deshalb begründet die steuerpflichtige Person bei gemeinsamem Wochenaufenthalt mit dem Partner den steuerrechtlichen Wohnsitz grundsätzlich am Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort.

### bb) Primärverteilungsergebnis

74 Liegt ein gemeinsamer Wochenaufenthalt mit dem Partner vor, fehlt es an einer steuerlichen Anknüpfung am Wohnort. Auch die Familienbesteuerung kann daran nichts ändern, weil der Partner dort ebenfalls kein Steuerdomizil hat. Als Primärverteilungsergebnis resultiert eine exklusive Zuteilung der unselbständigen Erwerbseinkünfte an den Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort als Hauptsteuerdomizil. Die Auswirkung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots beschränkt sich auf die Beseitigung von allfälligen Qualifikationskonflikten.

---

283 Vgl. dazu ausführlich Urteil BGer v. 12.7.2012, 2C_171/2012, E. 3.1.

284 Vgl. BGE 123 I 289, E. 2c; bestätigt in Urteil BGer v. 5.6.2002, 2P.26/2000, E. 3a.

285 Urteil BGer v. 9.6.1983, Praxis der Bundessteuern, § 3 I B 2 a, Nr. 19, E. 2b, bestätigt in Urteil BGer v. 6.2.2015, 2C_536/2014, 2C_537/2014, E. 2.2; vgl. ferner die Zusammenfassung der Rechtsprechung in Urteil BGer v. 5.6.2002, 2P.26/2000, E. 3c.

286 Im Urteil BGer v. 9.6.1983, Praxis der Bundessteuern, § 3 I B 2 a, Nr. 19, E. 2b, sah sich das tessinische Paar aufgrund einer Rezession gezwungen, den Arbeitsort in die Innerschweiz zu verlegen. Im Urteil BGer v. 5.6.2002, 2P.26/2000, E. 3c, war insb. ein frisch renoviertes, 5-Zimmer-Eigenheim ausschlaggebend. Im Urteil BGer v. 12.7.2012, 2C_171/2012, E. 4.2, wies die steuerpflichtige Person lediglich einen Wochenaufenthalt von vier Tagen auf.

### f) Vierte Ausnahme: Steuerfolgen bei Wochenaufenthalt trotz zumutbarem Pendeln

#### aa) Steuerpflicht

Bei der Beurteilung der Regelmässigkeit der Rückkehr trägt das Bundesgericht grossen Distanzen zwischen Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort und Wohnort Rechnung, indem die Rückkehr weniger oft erfolgen muss.[287] Diese für die steuerpflichtige Person günstige Praxis führt im Umkehrschluss zur belastenden Überlegung, dass, wenn die Distanz unter einen kritischen Punkt fällt und das Pendeln damit zumutbar wird, der Grund des Wochenaufenthalts nicht mehr im Arbeitsverhältnis liegt.[288] Wenn sich die steuerpflichtige Person unter der Woche trotzdem freiwillig am Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort aufhält, gibt sie zu erkennen, dass ihr Lebensmittelpunkt dort und nicht am Wohnort ist. Andernfalls würde sie nicht darauf verzichten, täglich zum Wohnort zurückzukehren, weil die Rückkehr ohne grösseren zeitlichen Aufwand und bedeutende Kosten möglich ist. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung definiert die kritische Distanz mithilfe der Fahrzeit bei 60 Minuten pro Weg.[289] Gewisse Kantone zeigen sich grosszügiger und setzen die Grenze bei 45 Minuten an.[290] Die Reisezeit bemisst sich von «Tür zu Tür», was vor allem bei der Benützung des öffentlichen Verkehrs relevant ist. Zudem muss für den privaten Verkehr eine angemessene Stauzeit einberechnet werden.[291] Berufe mit unüblichen Arbeitszeiten bleiben vorbehalten.[292] Bei Wochenaufenthalt trotz zumutbarem Pendeln begründet der Wochenaufenthalter am Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort eine unbeschränkte Steuerpflicht wegen seines dortigen steuerrechtlichen Wohnsitzes. Neben dem Tatbestandsmerkmal des Aufenthalts ist auch die Absicht dauernden Verbleibens aufgrund des freiwilligen Aufenthalts gegeben. 75

287 Vgl. vorn Rz. 59.

288 Vgl. BGE 113 Ia 465, E. 4c; bestätigt in Urteil BGer v. 14.11.2006, 2P.159/2006, E. 3.3.3.

289 Vgl. BGE 113 Ia 465, E. 4c; bestätigt in Urteil BGer v. 14.11.2006, 2P.159/2006, E. 3.3.3.

290 Vgl. bspw. StB SG, 13 Nr. 1, Ziff. 5.

291 Vgl. Urteil BGer v. 14.11.2006, 2P.159/2006, E. 3.3.3, wobei die zu beurteilende Strecke ein «notorisches Staugebiet» beinhaltete.

292 Vgl. StB SG, 13 Nr. 1, Ziff. 5.

bb) Primärverteilungsergebnis

76 Liegt ein Wochenaufenthalt trotz zumutbarem Pendeln vor, befindet sich das Hauptsteuerdomizil am Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort. Für die Zuteilung der Einkünfte ist – analog zum leitenden Angestellten – entscheidend, ob eine intakte Ehe oder eingetragene Partnerschaft vorliegt. Ist dies nicht der Fall, wird eine exklusive Zuteilung der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit an den Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort vorgenommen, weil keine Nebensteuerdomizile vorliegen. Andernfalls findet sich der Wochenaufenthalter im Anwendungsbereich der Familienbesteuerung wieder, weshalb diese Einkünfte i. d. R. hälftig auf den Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort und den Wohnort aufgeteilt werden.[293]

g) Fünfte Ausnahme: Steuerfolgen beim Wochenaufenthalt im «Dreiecksverhältnis»

aa) Steuerpflicht

77 Das St. Galler Verwaltungsgericht hat in einem jüngeren Urteil eine weitere natürliche Vermutung kreiert, welche – soweit ersichtlich – in der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht thematisiert und in der Literatur kaum besprochen wird.[294] Fallen der Arbeits- und Wochenaufenthaltsort auseinander und verringert der Wochenaufenthaltsort im Vergleich zum Wohnort die tägliche Fahrzeit zum Arbeitsort nicht oder nur untergeordnet, wird vermutet, dass sich die Absicht des dauernden Verbleibens am Wochenaufenthaltsort befindet.[295] Die Situation erschliesst sich bildlich in einem «Dreiecksverhältnis». Indem sich die steuerpflichtige Person unter der Woche freiwillig an einem Ort aufhält, welcher vom Arbeitsort ähnlich weit entfernt ist wie der Wohnort, dokumentiert sie dort ihren Lebensmittelpunkt, da der Aufenthaltsgrund nicht im Arbeitsverhältnis zu finden ist. Andernfalls würde eine «Sinnentleerung des Instituts des Wochenaufenthaltsortes» stattfinden.[296] Anzumerken bleibt, dass die St. Galler Steuerverwaltung bereits bei einer «unüblich grossen Pendlerdistanz bei Wochenaufenthalt» – im konkreten Fall waren es 25 Minuten Fahrzeit bei einer Einsparung von 75 Minuten im Vergleich zum Wohnort – die natürliche Vermutung anwenden wollte. Dieser Auffassung hat das St. Galler Ver-

293 Vgl. vorn Rz. 67 ff.
294 Vgl. Urteil VGer SG v. 12.6.2013, SGE 2013 Nr. 9; vgl. aber den Hinweis in StB SG, 13 Nr. 1, Ziff. 6; ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, S. 42.
295 Vgl. Urteil VGer SG v. 12.6.2013, SGE 2013 Nr. 9, E. 3.5.2.
296 Urteil VGer SG v. 12.6.2013, SGE 2013 Nr. 9, E. 3.5.2.

waltungsgericht eine klare Absage erteilt. Beim Dreieck muss es sich, in geometrischer Terminologie, um ein mehr oder weniger «gleichschenkliges Dreieck» handeln.

bb) Primärverteilungsergebnis

Beim Wochenaufenthalt im «Dreiecksverhältnis» liegt das Hauptsteuerdomizil der steuerpflichtigen Person am Wochenaufenthaltsort.[297] Das Primärverteilungsergebnis entspricht demjenigen des leitenden Angestellten, weshalb auf diese Ausführungen verwiesen werden kann.[298] 78

### 1.2.4 Unselbständige Erwerbstätigkeit bei unregelmässiger Rückkehr

a) Grundsatz

aa) Steuerpflicht

Kehrt die steuerpflichtige Person nicht täglich oder wöchentlich, sondern seltener an den Wohnort zurück, liegt grundsätzlich eine unregelmässige Rückkehr vor. Beruht diese auf dem freien Willen, begründet die steuerpflichtige Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz am Arbeitsort.[299] Das erste Tatbestandsmerkmal des Aufenthalts ist zweifelsohne durch die Anwesenheit der steuerpflichtigen Person gegeben. Das zweite Tatbestandsmerkmal der Absicht dauernden Verbleibens ist deshalb erfüllt, weil die freiwillige unregelmässige Rückkehr die stärkeren Beziehungen zum Arbeitsort dokumentieren. 79

Eine unregelmässige Rückkehr aus freiem Willen liegt nicht vor, wenn «zwingende dienstliche Gründe» vorliegen. Verunmöglicht der Arbeitgeber die regelmässige Rückkehr, indem die arbeitsfreien Tage nur jede zweite Woche oder sogar nur jeden Monat bezogen werden können – jedoch dann auch tatsächlich bezogen werden –, kann durch das Unterbleiben der wöchentlichen Rückkehr 80

297 Vgl. vorn Rz. 77 f.

298 Vgl. vorn Rz. 67 ff. Ferner gilt es zu berücksichtigen, dass beim Dreiecksverhältnis eine Zuteilung der unselbständigen Erwerbseinkünfte ausschliesslich an den Wochenaufenthaltsort, nie aber an den Arbeitsort, erfolgen kann, falls der Wochenaufenthalts- und Arbeitsort in zwei verschiedenen Kantonen liegen.

299 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 7, Rz. 57.

nicht auf die Absicht dauernden Verbleibens am Arbeitsort geschlossen werden.[300] In diesen Fällen wird trotz unregelmässiger Rückkehr von einem Wochenaufenthalt ausgegangen.[301] Ein noch weitergehender Spezialfall stellt der Saisonarbeiter dar, da er aus dienstlichen Gründen monatelang nicht an den Wohnort zurückkehren kann.[302] Die bundesgerichtliche Praxis berücksichtigt zudem grosse Distanzen und hohe Reisekosten bei der Beurteilung, ob eine regelmässige Rückkehr vorliegt.[303] Ist dies gegeben, kann trotz nichtallwöchentlicher Rückkehr ein Wochenaufenthalt gegeben sein.[304] Diese schwierige Abgrenzung ist im Einzelfall vorzunehmen.

#### bb) Primärverteilungsergebnis

81 Das Hauptsteuerdomizil von Unselbständigerwerbenden mit unregelmässiger Rückkehr liegt grundsätzlich am Arbeitsort. Für die Zuteilung der unselbständigen Erwerbseinkünfte ist entscheidend, ob ein weiteres Steuerdomizil infolge der Familienbesteuerung vorliegt.[305] Ist dies nicht der Fall, werden sämtliche Einkünfte exklusiv dem Arbeitsort zugeteilt. Liegt eine intakte Ehe oder eingetragene Partnerschaft vor, muss gemäss Rechtsprechung das Nebensteuerdomizil der Familienniederlassung bzw. gemäss herrschender Lehre das Hauptsteuerdomizil des Ehepartners berücksichtigt werden. Dies führt zur i. d. R. hälftigen Aufteilung des Besteuerungsrecht zwischen dem Wohn- und Arbeitsort.

### b) Erste Ausnahme: Saisonarbeiter

#### aa) Steuerpflicht

82 Die Natur eines Saisonarbeiters[306] bedingt, dass sein Arbeitsverhältnis von vornherein auf eine bestimmte Dauer, namentlich auf eine Saison (d. h. einige

---

300 Vgl. BGE 79 I 23, E. 1.

301 Vgl. zum Wochenaufenthalt vorn Rz. 59 ff.

302 Vgl. dazu ausführlich hinten Rz. 82 ff.

303 Vgl. BGE 111 Ia 41, E. 3, wobei der Steuerpflichtige eine Distanz von ca. 215 km (Genf–Brig) zu überwinden hatte; bestätigt in BGE 113 Ia 465, E. 4c.

304 Vgl. zum Wochenaufenthalt vorn Rz. 59 ff.

305 Vgl. ausführlich m. w. H. vorn Rz. 67 ff.

306 Die Saisonarbeit ist vom Saisonaufenthalt abzugrenzen (vgl. zum Saisonaufenthalt HÖHN/MÄUSLI, § 9, Rz. 11 ff.). Die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Saisonaufenthalt ordnet die Erwerbseinkünfte dem Wohnsitzkanton zu, falls die Erwerbstätigkeit dort ausgeübt wird (vgl. BGE 74 I 36, E. 2). In dieser ersten Fallkonstellation

Monate im Jahr) beschränkt ist und diese Beschränkung auf betriebliche Gründe zurückzuführen ist, weil bspw. der Betrieb nur während der Saison geöffnet ist.[307] Jedoch ist nicht jede kurzfristige Tätigkeit als Saisonarbeit einzustufen[308]; es muss sich um eine Erwerbstätigkeit in einem «eigentlichen Saisonbetrieb» handeln (sog. echte Saisonarbeit).[309] Die bundesgerichtliche Praxis führt in Bezug zum Saisonarbeiter aus, dass dieser – obwohl er unbestritten das Tatbestandsmerkmal des Aufenthalts erfüllt – keine Absicht dauernden Verbleibens am Arbeitsort hat, da der Aufenthalt dort nur vorübergehend ist.[310] Deshalb begründet der Saisonarbeiter keinen steuerrechtlichen Wohnsitz am Arbeitsort, auch wenn er während der Dauer der Saisonarbeit nie an den Wohnort zurückkehrt. Allerdings besteht am Arbeitsort ein steuerrechtlicher Aufenthalt, da die steuerpflichtige Person die erforderliche Dauer von 30 Tagen mit Erwerbstätigkeit zweifelsohne erfüllt.[311] Anders ist gemäss Bundesgericht die Situation im Sinne einer Gegenausnahme zu beurteilen, wenn der Saisonarbeiter sich gesamthaft weniger als zwei Monate im Jahr am Wohnort aufhält.[312] In diesem Fall liegt der steuerrechtliche Wohnsitz trotz Saisonarbeit am Arbeitsort.[313]

---

handelt es sich beim Wohn- und Arbeitsort um den gleichen Kanton, weshalb sie für die vorliegende Untersuchung nicht weiter relevant ist. Werden die Erwerbseinkünfte ausserhalb des Wohnsitzkantons erzielt, gibt es eine Zuteilung *pro rata temporis* auf den Saisonaufenthaltsort (vgl. BGE 74 I 36, E. 2). Allerdings hat das Bundesgericht festgestellt, dass am Saisonaufenthaltsort «ganz regelmässig keine Erwerbstätigkeit ausgeübt wird» (BGE 74 I 36, E. 2). Gegenstand der vorliegenden Untersuchung ist jedoch gerade das Verhältnis von Wohn- und Arbeitsort, weshalb der Saisonaufenthalt nicht weiter untersucht wird.

307 Grundlegend BGE 31 I 239, E. 3; vgl. ferner m. w. H. DE VRIES REILINGH, Double imposition intercantonale, Rz. 264 ff.; HÖHN/MÄUSLI, § 7, Rz. 52 ff.; LOCHER, Einführung, S. 28.

308 Vgl. grundsätzlich für kurzfristige Tätigkeiten vorn Rz. 79 ff. Bei Stellenantritt ist die Absicht dauernden Verbleibens oftmals erfüllt, wenn die Beschränkung nicht von vornhinein bekannt ist.

309 Urteil BGer v. 11.3.1946, Praxis der Bundessteuern, § 3 I B 4 c, Nr. 6, E. 2; vgl. ferner für eine Übersicht der Rechtsprechung HÖHN/MÄUSLI, § 7, Rz. 54.

310 Vgl. BGE 31 I 239, E. 3; bestätigt in BGE 79 I 23, E. 1.

311 Vgl. Art. 3 Abs. 1 StHG.

312 Vgl. Urteil BGer v. 29.10.1945, Praxis der Bundessteuern, § 3 I B 4 a, Nr. 6; bestätigt in Urteil BGer v. 9.2.1955, Praxis der Bundessteuern, § 3 I B 4 c, Nr. 9, E. 1.

313 Vgl. für die Folgen dieser Gegenausnahme die Grundsätze bei unregelmässiger Rückkehr vorn in Rz. 79 ff.

bb) Primärverteilungsergebnis

83 Der Saisonarbeiter hat trotz unregelmässiger Rückkehr sein Hauptsteuerdomizil am Wohnort. Nichtsdestotrotz begründet er am Arbeitsort eine Steuerpflicht aufgrund des steuerrechtlichen Aufenthalts.[314] Es resultiert eine echte Doppelbesteuerung, welche unter dem interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot aufgelöst werden muss. Das Bundesgericht sieht beim Saisonarbeiter eine ausschliessliche Zuteilung der unselbständigen Erwerbseinkünfte an den Wohnort vor.[315]

c) Zweite Ausnahme: Alternierender Wohnsitz

aa) Steuerpflicht

84 Eine steuerpflichtige Person, welche «den Mittelpunkt [ihrer] Lebensbeziehungen in regelmässigen Abständen vom einen nach einem anderen Ort und von diesem wieder an den ersteren verlegt», kann ausnahmsweise einen alternierenden Wohnsitz aufweisen.[316] Diese Fallkonstellation ist insofern bemerkenswert, als hier beide Orte die Funktion des Hauptsteuerdomizils übernehmen.[317] Erforderlich ist jedoch erstens, dass zu beiden Orten gleichwertige ideelle und materielle Interessen unterhalten werden, sodass während der Dauer des Aufenthalts der betreffende Ort zum eigentlichen Lebensmittelpunkt wird, und zweitens, dass der Aufenthalt an beiden Orten ungefähr gleich lang ist.[318] Diese Bedingungen können gegebenenfalls auf das Verhältnis Arbeits- und Wohnort zutreffen. Während die alte Rechtsprechung den alternierenden Wohnsitz bei ununterbrochenem Aufenthalt während jeweils einer Hälfte des Jahres angenommen hat[319], wird in der heutigen Praxis der alternierende Wohnsitz auch bei steuerpflichtigen Personen angenommen, welche «in kurzen Abständen den Aufenthalt zwischen

314 Vgl. vorn Rz. 82 ff.
315 Vgl. BGE 79 I 23, E. 1.
316 BGE 100 Ia 242, E. 2b; grundlegend Urteil BGer v. 25.3.1938, Praxis der Bundessteuern, § 3 I A 3, Nr. 1; bestätigt in BGE 131 I 145, E. 4.2.
317 Vgl. hinten Rz. 86.
318 Vgl. Urteil BGer v. 3.2.1954, Praxis der Bundessteuern, § 3 I A 3, Nr. 6, E. 1 f.; bestätigt in Urteil BGer v. 3.8.2011, 2C_969/2010, E. 3.1.
319 Vgl. Urteil BGer v. 25.3.1938, Praxis der Bundessteuern, § 3 I A 3, Nr. 1; Urteil BGer v. 3.2.1954, Praxis der Bundessteuern, § 3 I A 3, Nr. 6.

zwei Orten wechseln, an denen sie sich zusammengerechnet je ungefähr während der Hälfte des Jahres aufhalten».[320]

Im Falle eines alternierenden Wohnsitzes ist die steuerpflichtige Person sowohl am Wohn- wie auch am Arbeitsort persönlich zugehörig. Ein Teil der Lehre nimmt an, dass nur an einem Ort steuerrechtlicher Wohnsitz begründet wird, während am anderen Ort steuerrechtlicher Aufenthalt besteht.[321] Die Begründung liegt in der Ausschliesslichkeit des Wohnsitzes. Ein anderer Teil der Lehre befürwortet hingegen an beiden Orten einen steuerrechtlichen Wohnsitz.[322] Beide Lehrmeinungen führen zum gleichen Ergebnis, weshalb sich keine praktischen Auswirkungen dieses Lehrstreits ergeben. Sie unterscheiden sich lediglich im Verständnis, welchem Prinzip – Ausschliesslichkeit des Wohnsitzes oder Subsidiarität des Aufenthalts – der Vorrang einzuräumen ist. 85

### bb) Primärverteilungsergebnis

Beim alternierenden Wohnsitz teilen sich der Wohn- und Arbeitsort die Stellung als Hauptsteuerdomizil.[323] Es resultiert eine echte Doppelbesteuerung, welche es aufgrund des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot zu eliminieren gilt. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung nimmt i. d. R. eine quotenmässige Zuweisung an beide Hauptsteuerdomizile in je hälftigem Umfang vor.[324] Abweichungen von dieser Regel sind bei «Vorliegen besonderer Gründe», namentlich bei ungleicher Aufenthaltsdauer, explizit möglich.[325] 86

320 HÖHN/MÄUSLI, § 7, Rz. 45; zustimmend ZWEIFEL/HUNZIKER, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 6, Rz. 58; vgl. ferner Urteil BGer v. 4.12.1998, Praxis der Bundessteuern, § 3 I A 3, Nr. 8, E. 3; bestätigt in BGE 100 Ia 242, E. 2 f.

321 Vgl. LOCHER, Steuerharmonisierung, S. 620; zustimmend OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 73.

322 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 7, Rz. 44; wohl auch RICHNER et al., Handkommentar zu Art. 3 DBG, Rz. 40, welche darauf hinweisen, dass beim alternierenden Wohnsitz nur ein Wohnsitz gleichzeitig besteht, dieser sich jedoch während dem Jahr hin und her bewegt.

323 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 7, Rz. 44.

324 Vgl. BGE 100 Ia 242, E. 2b.

325 BGE 100 Ia 242, E. 2b. In diesem Fall ist eine Besteuerung *pro rata temporis* vorzunehmen.

### 1.2.5 Selbständige Erwerbstätigkeit mit festen Anlagen oder ständigen Einrichtungen

#### a) Steuerpflicht

87 Bei Selbständigerwerbenden ist analog zu den Unselbständigerwerbenden in einem ersten Schritt zu bestimmen, ob am Geschäftsort eine persönliche Zugehörigkeit aufgrund des steuerrechtlichen Wohnsitzes oder Aufenthalts begründet wird.[326] Dabei kommen die gleichen Kriterien wie bei den Unselbständigerwerbenden zur Anwendung.[327] In der Praxis sind jedoch die Streitigkeiten zwischen den Kantonen in Bezug auf den steuerrechtlichen Wohnsitz von Selbständigerwerbenden selten. Im Gegensatz zu den Unselbständigerwerbenden begründen die Selbständigerwerbenden nämlich eine wirtschaftliche Zugehörigkeit am Geschäftsort, falls die selbständige Erwerbstätigkeit in festen Anlagen oder in ständigen Einrichtungen ausgeübt wird.[328]

#### b) Primärverteilungsergebnis

88 Das Primärverteilungsergebnis kann je nach Art der selbständigen Erwerbstätigkeit variieren. Deshalb wird nachfolgend zwischen Inhabern eines Einzelunternehmens und Teilhabern von einfachen Gesellschaften einerseits (Rz. 89 f.) sowie Teilhaber einer Kollektiv- und Kommanditgesellschaft andrerseits (Rz. 91 f.) unterschieden. Im Speziellen wird auf die Kommanditäre eingegangen (Rz. 93). Abschliessend folgt die Verteilung von Unternehmensverlusten, welche für alle Arten von selbständiger Erwerbstätigkeit gilt (Rz. 94).

---

326 Vgl. zum Begriff des Geschäftsorts vorn Rz. 35.

327 Vgl. Urteil BGer v. 28.3.1929, Praxis der Bundessteuern, § 3 I C 1, Nr. 1; bestätigt in BGE 121 I 14, E. 4c.

328 Vgl. Art. 4 Abs. 1 StHG; vgl. zum Begriff der festen Anlagen und der ständigen Einrichtungen vorn Rz. 43.

### aa) Inhaber eines Einzelunternehmens und Teilhaber einer einfachen Gesellschaft

Bei Inhabern eines Einzelunternehmens mit einem ausserkantonalen Geschäftsbetrieb stellt der Geschäftsort ein Spezialsteuerdomizil dar.[329] Damit haben diese Inhaber zwei Steuerdomizile: Am Wohnort befindet sich i. d. R. das Hauptsteuerdomizil und am Geschäftsort ein Spezialsteuerdomizil.[330] Aufgrund der sich überschneidenden Steuerpflichten am Wohn- und Geschäftsort resultiert eine echte Doppelbesteuerung im Umfang der selbständigen Erwerbseinkünfte. In der Folge stellt sich die Frage, wie diese Einkünfte auf die beiden Steuerdomizile zu verteilen sind. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind diese Einkünfte, d. h. die Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit abzüglich der entsprechenden Gewinnungskosten[331], exklusiv dem Geschäftsort zuzuweisen.[332] 89

Selbständige Erwerbseinkünfte von Teilhabern einer einfachen Gesellschaft mit Geschäftsbetrieb werden analog zu den Einkünften aus Einzelunternehmen behandelt.[333] Mitunter schwierig bleiben verschiedene Abgrenzungsfragen, namentlich die Abgrenzung zwischen einer einfachen Gesellschaft und einer 90

329 Eine Geschäftsniederlassung wird indessen verneint, wenn sie den wirklichen Verhältnissen nicht entspricht und als künstlich geschaffen erscheint (vgl. Urteil BGer v. 12.4.2016, 2C_461/2015, 2C_462/2015, E. 3.2).

330 Bei einer – hier nicht weiter relevanten – interkantonalen Unternehmung mit Betriebsstätten oder Liegenschaften ausserhalb des Wohn- und Geschäftsorts sind freilich weitere Nebensteuerdomizile zu berücksichtigen.

331 Bei den Gewinnungskosten handelt es sich um die geschäftsmässig begründeten Aufwände. Diese werden objektmässig an den Geschäftsort ausgeschieden. Eine andere Behandlung ergibt sich bei den Schuldzinsen, welche ebenfalls Gewinnungskosten darstellen. Schuldzinsen werden im Verhältnis der auf die Steuerdomizile entfallenden Aktiven auf das Hauptsteuerdomizil und den Geschäftsort ausgeschieden, wobei sie in erster Linie auf den Vermögensertrag zu verlegen sind (vgl. dazu HÖHN/MÄUSLI, § 22, Rz. 12 ff.). Der Geschäftsort hat die Schuldzinsen mindestens im Umfang eines fiktiven Eigenkapitalzinses zu tragen (vgl. anschaulich hinten Rz. 262 f.). Die Höhe des Eigenkapitalzinses richtet sich nach dem Zinssatz gemäss der Weisung des Bundesamts für Sozialversicherungen für die AHV-Zwecke (vgl. bspw. StP TG, 2 Nr. 13, Ziff. 2 mit Verweis auf BSV, Weisung Beiträge, Rz. 1172 ff.; vgl. explizit BGE 97 I 36, E. 3).

332 Grundlegend BGE 45 I 288, E. 1b; bestätigt in Urteil BGer v. 10.8.2016, 2C_1046/2015, E. 2.1.

333 Vgl. BGE 45 I 288, E. 1b.

Kollektivgesellschaft einerseits[334] und die Abgrenzung zwischen einer stillen Gesellschaft und einem Darlehensverhältnis andrerseits.[335]

### bb) Teilhaber von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften

91 Bei Teilhabern einer kaufmännischen[336] Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft ist die Ausgangslage identisch mit jener beim Einzelunternehmen.[337] Der Geschäftsort bildet ein Spezialsteuerdomizil. Allerdings nimmt die bundesgerichtliche Rechtsprechung in dieser Fallkonstellation eine Aufteilung der selbständigen Erwerbseinkünfte vor. Der Zins für das investierte Gesellschaftskapital[338] sowie der Anteil am Reingewinn[339] werden dem Geschäftsort zugeteilt. Hingegen ist das Tätigkeitsentgelt des aktiv mitarbeitenden Teilhabers (Eigensalär) am Wohnort zu versteuern.[340]

92 Für die konkrete Zuteilung der selbständigen Erwerbseinkünfte ist das Verhältnis zwischen dem Zins für das investierte Gesellschaftskapital sowie dem Anteil am Reingewinn einerseits und dem Tätigkeitsentgelt andrerseits entscheidend. Gemäss Bundesgericht muss dieses Verhältnis angemessen sein.[341] Dabei sind die privatrechtlichen Arbeitsverträge über die Höhe des Tätigkeitsentgelts zwischen

---

334 Vgl. dazu Urteil BGer v. 16.5.1997, StE 1997 A 24.32 Nr. 3, E. 2c, welches als massgebendes Kriterium den übereinstimmenden Willen der Gesellschafter nennt.

335 Vgl. dazu Urteil BGer v. 4.6.1952, Praxis der Bundessteuern, § 8 IV C, Nr. 4, E. 3, welches auf den Inhalt des Vertrages und die wirklichen Verhältnisse abstellt (u. a. werden das Mitspracherecht und die Verlustbeteiligung berücksichtigt); vgl. ferner HÖHN/MÄUSLI, § 13, Rz. 32. Bei Darlehen ist der Ertrag vollumfänglich dem Hauptsteuerdomizil zuzuweisen.

336 Nichtkaufmännische Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften werden als schlichte Vermögensverwaltung qualifiziert und stellen deshalb keine Erwerbstätigkeit dar.

337 Vgl. vorn Rz. 89.

338 Vgl. zur Bestimmung der Höhe des Eigenkapitalzinses vorn Fn. 331. Zum Gesellschaftskapital gehören ebenfalls Gesellschafterdarlehen an die Gesellschaft, welche als Geschäftsvermögen qualifiziert werden (vgl. BGE 93 Ia 542, E. 1).

339 Bei der Ermittlung des Reingewinns werden die geschäftsmässig begründeten Aufwände berücksichtigt. Als Folge der objektmässigen Verlegung des Reingewinnanteils auf den Geschäftsort sind die geschäftsmässig begründeten Aufwände dort ebenfalls enthalten. Dies gilt auch für die Schuldzinsen, weshalb keine proportionale Ausscheidung gemäss Lage der Aktiven erfolgt (kritisch BEHNISCH, Rechtsprechung 2006/2007, S. 466, welcher diese letzte verbleibende Ausnahme zum proportionalen Schuldzinsenabzug ebenfalls aufgeben möchte, was aus Sicht des Leistungsfähigkeitsprinzips «sehr zu begrüssen» sei).

340 Grundlegend BGE 33 I 712, E. 1 f.; bestätigt in Urteil BGer v. 11.9.2015, 2C_198/2015, E. 6.1.

341 Vgl. Urteil BGer v. 22.12.1937, Zbl 1938, S. 358 ff., E. 5.

dem Teilhaber und der Personengesellschaft als Ausgangspunkt zu betrachten, soweit sie einem Drittvergleich standhalten. Besteht keine Vereinbarung über die Höhe des Tätigkeitsentgelts, ist ebenfalls vom Entgelt auszugehen, welches ein Dritter für die Arbeitsleistung des Gesellschafters erhalten würde.[342] In der Praxis bestehen mehrere interkantonale Verträge, welche aus Praktikabilitätsgründen schemenhaft eine entsprechende *safe harbour rule* aufstellen.[343] Die Angemessenheit des Tätigkeitsentgelts hängt jeweils von der Höhe der gesamten Einkünfte aus dem Gesellschaftsverhältnis ab (vgl. für das Bodensee-Konkordat[344], das Zentralschweizer Konkordat[345] und das Nordwestschweizer Konkordat[346] Tabelle 1). Hingegen haben die Steuerverwaltungen der lateinischen Schweiz Quoten vereinbart, welche mit steigendem Einkommen abnehmen (vgl. Tabelle 2).[347] Voraussetzung für diese Aufteilung ist allerdings immer eine aktive Mitarbeit des Teilhabers verbunden mit gewisser Regelmässigkeit und Intensität.[348] Andernfalls ist kein Tätigkeitsentgelt auszuscheiden und alle selbständigen Erwerbseinkünfte sind dem Geschäftsort zuzuweisen.

342 Vgl. Urteil BGer v. 6.5.1959, ASA 29, S. 144 ff., E. 2 und 4.

343 Vgl. zum Verhältnis zwischen der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und diesen Konkordaten Urteil SRG ZH v. 14.5.2020, 1 ST.2019.190, E. 1a.cc und 1c.bb; vgl. ferner Urteil VGer ZG, GVP 2015, S. 259 ff., E. 5c, in welchem eine starre Anwendung der *safe harbour rule* in Abweichung vom Drittvergleich abgelehnt wurde.

344 Das Bodensee-Konkordat wurde von den Kantonen AG, AR, AI, GL, GR, SH, SG, TG und ZH unterzeichnet (vgl. StB SG, 16 Nr. 3). Vgl. ferner die Spezialregelung für Partner von Anwaltskanzleien StB SG, 16 Nr. 4; kritisch zu dieser Spezialregelung unter Gleichbehandlungsaspekten Urteil StG BL v. 19.9.2014, BStPra 5/2015, S. 247 ff., E. 6h.

345 Das Zentralschweizer Konkordat wurde von den Kantonen GL, LU, NW, OW, SZ, UR und ZG unterzeichnet (vgl. StB LU, § 179 Nr. 2, Ziff. 4).

346 Das Nordwestschweizer Konkordat wurde von den Kantonen BE, LU, SO, BS, BL und AG unterzeichnet (vgl. StB LU, § 179 Nr. 2, Ziff. 3).

347 Die Westschweizer Vereinbarung wurde von den Kantonen FR, BE, GE, JU, NE, VS, VD und TI unterzeichnet (vgl. Steuerverwaltung GE, Information fiscale 7/1987).

348 Vgl. Urteil BGer v. 1.11.1930, Praxis der Bundessteuern, § 8 IV A 2, Nr. 12.

*Tabelle 1: Anteil des Hauptsteuerdomizils bei Personengesellschaften in der deutschsprachigen Schweiz*[349]

| **Gesamtes Einkommen der Teilhaber aus Gesellschaftsverhältnis in CHF** | **Tätigkeitsentgelt am Hauptsteuerdomizil in CHF** | |
|---|---|---|
| | **Bodensee-Konkordat / Zentralschweizer Konkordat** | **Nordwestschweizer Konkordat** |
| bis 29’999 | 100 % | 100 % |
| ab 30’000 | 30’000 | 30’000 |
| ab 40’000 | 36’000 | 36’000 |
| ab 50’000 | 40’000 | 40’000 |
| ab 80’000 | 60’000 | 60’000 |
| ab 100’000 | 75’000 | 75’000 |
| ab 150’000 | 90’000 | 90’000 |
| ab 200’000 | 108’000 | 108’000 |
| ab 300’000 | 126’000 | 126’000 |
| ab 400’000 | 153’000 | 153’000 |
| ab 500’000 | 180’000 | 35 % |
| ab 1’000’000 | 180’000 | Einzelfalllösung |

*Tabelle 2: Anteil des Hauptsteuerdomizils bei Personengesellschaften in der lateinischen Schweiz*

| **Einkommen der Teilhaber aus Gesellschaftsverhältnis in CHF** | **Anteile in %** | |
|---|---|---|
| | **Tätigkeitsentgelt (HStD)** | **Gewinnanteil (Geschäftsort)** |
| Einkommen bis 30’000 | 100 | 0 |
| weiteres Einkommen bis 250’000 | 75 | 25 |
| weiteres Einkommen bis 500’000 | 50 | 50 |
| weiteres Einkommen bis 1’220’000 | 25 | 75 |
| weiteres Einkommen ab 1’220’001 | 0 | 100 |

349 Vgl. StB SG, 16 Nr. 3; StB LU, § 179 Nr. 2, Ziff. 3 f.

### cc) Kommanditäre im Speziellen

Die Kommandite stellt gemäss Verständnis im interkantonalen Steuerrecht immer den Anteil des Kommanditärs am Eigenkapital der Gesellschaft dar. Deshalb wird der Zins auf der Kommandite vollumfänglich dem Geschäftsort zugewiesen.[350] Ob eine Einlage als Kommandite oder als Darlehen[351] zu betrachten ist, bestimmt sich formal-juristisch nach dem Handelsregister.[352] Für die Zuteilung eines allfälligen Tätigkeitsentgelts sowie des Reingewinns kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden.[353] 93

### dd) Verlegung von Unternehmensverlusten

Im Gegensatz zur unselbständigen Erwerbstätigkeit kann bei der selbständigen Erwerbstätigkeit ein Unternehmensverlust (sog. Gewinnungskostenüberschuss) eintreten.[354] In diesem Fall ist dieser in erster Linie mit anderen Einkünften am Geschäftsort zu verrechnen. Weiter ist das Hauptsteuerdomizil verpflichtet, nicht am Geschäftsort verrechenbare Gewinnungskostenüberschüsse mit den übrigen am Hauptsteuerdomizil steuerbaren Einkünften zu verrechnen.[355] Diese Verlustübernahme erfolgt definitiv, d. h., sie wird in späteren Steuerperioden nicht mehr rückgängig gemacht, falls am Geschäftsort wieder Unternehmensgewinne erzielt werden.[356] Wird der gesamte Gewinnungskostenüberschuss aus der selb- 94

350 Grundlegend BGE 14 I 397, E. 2.

351 Vgl. zur Zuteilung von Darlehen ausführlich BGE 93 I 542, E. 2. Wird das Darlehen als Geschäftsvermögen qualifiziert, wird der Zins ebenfalls dem Geschäftsort zugeteilt. Bei Privatvermögen ist der Zins am Hauptsteuerdomizil steuerbar.

352 Vgl. BGE 19 I 668, E. 3.

353 Vgl. ausführlich vorn Rz. 91 f. Ein nichtgeschäftsführender Kommanditär kann indes auch eine unselbständige Erwerbstätigkeit bei der Gesellschaft ausüben, was allerdings keinen Unterschied für die Zuteilung des Lohnanteils an den Wohnort ausmacht (vgl. DE VRIES REILINGH, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 26, Rz. 47).

354 Bei der Rückgabe von unter dem aktuellen Verkehrswert liegenden, gesperrten Mitarbeiteraktien im Falle der Beendigung des Arbeitsverhältnisses kann bei der unselbständigen Erwerbstätigkeit unter Umständen ebenfalls ein Gewinnungskostenüberschuss resultieren (vgl. Art. 12 MBV).

355 Vgl. KS SSK Nr. 27, Ziff. 3.1.1; vgl. ferner HÖHN/MÄUSLI, § 22, Rz. 15; MATTEOTTI, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 34, Rz. 29.

356 Vgl. KS SSK Nr. 27, Ziff. 3.1.6; bestätigt in Urteil BGer v. 4.4.2011, 2C_689/2010, E. 4.2; kritisch hinten Rz. 351 ff.

ständigen Erwerbstätigkeit vom Hauptsteuerdomizil absorbiert, kann am Geschäftsort zukünftig kein Verlustvortrag[357] geltend gemacht werden, da die Verluste andernfalls doppelt berücksichtigt würden.[358] Hingegen ist ein Verlustvortrag in demjenigen Umfang möglich, in welchem keine Verrechnung mit steuerbaren Einkünften am Hauptsteuerdomizil erfolgen konnte.

### 1.2.6 Selbständige Erwerbstätigkeit ohne feste Anlagen oder ständige Einrichtungen

#### a) Steuerpflicht

95 Selbständigerwerbende ohne feste Anlagen oder ständige Einrichtungen werden i. d. R. nicht steuerpflichtig im Kanton, in welchem sie ihre Erwerbstätigkeit ausüben.[359] Unter diese Kategorie fallen bspw. Personen, welche sich vom Wohnort aus zu ihren Kunden in einen anderen Kanton begeben und dort direkt beim Kunden die selbständige Erwerbstätigkeit ausüben. Besteht die selbständige Erwerbstätigkeit als einzige Verbindung zu diesen Kantonen, kann dort keine persönliche Zugehörigkeit vorliegen. Die Qualität der Anwesenheit erreicht das erforderliche Ausmass nicht, weil der Selbständigerwerbende keine Schlafstätte am Geschäftsort hat.[360] Damit kann weder ein steuerrechtlicher Wohnsitz noch qualifizierter Aufenthalt am Geschäftsort vorliegen. Da der Selbständigerwerbende weder feste Anlagen noch ständige Einrichtungen am Geschäftsort unterhält, kann auch keine wirtschaftliche Zugehörigkeit bejaht werden, da dies eine notwendige Voraussetzung für einen Geschäftsbetrieb darstellt.[361] Die wirtschaftliche Zugehörigkeit aufgrund einer Erwerbstätigkeit ist im interkantonalen Verhältnis ebenfalls nicht einschlägig.[362]

---

357 Vgl. zum Verlustvortrag Art. 10 Abs. 2 StHG.

358 Die Verluste würden einerseits in der betroffenen Steuerperiode am Hauptsteuerdomizil und andrerseits in der darauffolgenden Steuerperiode am Geschäftsort mit Einkünften verrechnet werden.

359 An dieser Stelle sei auf den – hier nicht weiter relevanten – Spezialfall des Liegenschaftenhändlers verwiesen, welcher am Belegenheitsort eine selbständige Erwerbstätigkeit ohne feste Anlagen oder ständige Einrichtungen ausüben kann und trotzdem dort eine Steuerpflicht aufgrund Art. 4 Abs. 1 StHG begründet.

360 Vgl. NOËL, S. 408; OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 45; RICHNER et al., Handkommentar zu Art. 3 DBG, Rz. 14.

361 Vgl. Art. 4 Abs. 1 StHG.

362 Vgl. vorn Rz. 45.

### b) Primärverteilungsergebnis

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit ohne feste Anlagen oder ständige Einrichtungen liegt mangels eines ausserkantonalen Geschäftsbetriebs kein Spezialsteuerdomizil des Geschäftsorts vor.[363] Diese Selbständigerwerbenden werden nur am Wohnort als Hauptsteuerdomizil steuerpflichtig, weshalb – allfällige Qualifikationskonflikte vorbehalten – keine Doppelbesteuerung auftreten kann. Sämtliche selbständigen Erwerbseinkünfte werden exklusiv dem Wohnort zugewiesen. 96

## 1.2.7 Zwischenfazit

Die verschiedenen Fallkonstellationen von Erwerbstätigkeit und ihre steuerlichen Konsequenzen in den beteiligten Kantonen offenbaren drei wesentliche Erkenntnisse: Erstens handelt es sich beim interkantonalen Steuerrecht um ein komplexes System, in welchem jeweils die Gesamtumstände zu würdigen sind. Kleine Unterschiede im Sachverhalt können für das Primärverteilungsergebnis von entscheidender Bedeutung sein. Entsprechendes Gewicht kommt der Erstellung des Sachverhalts im Veranlagungsverfahren zu. Zweitens ist bei der unselbständigen Erwerbstätigkeit ersichtlich, dass jeweils eine exklusive Zuteilung entweder an den Wohnort oder an den Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort erfolgt (vgl. Tabelle 3). Daran vermag nur die Familienbesteuerung etwas zu ändern, indem eine ausschliessliche Zuteilung an den Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort als unbillig erscheint und deshalb das hälftige Besteuerungsrecht dem Wohnort zugeteilt wird.[364] Die einzige Ausnahme bildet der – in der Praxis selten anzutreffende – alternierende Wohnsitz, bei welchem die hälftige Aufteilung ohne das Konzept der Familienbesteuerung vorgenommen wird.[365] Drittens ist bei der selbständigen Erwerbstätigkeit ersichtlich, dass der Geschäftsort nur bei Vorliegen von festen Anlagen oder ständigen Einrichtungen Steuersubstrat erhält (vgl. Tabelle 4). Ist dieses Erfordernis erfüllt, hängt die konkrete Primärverteilung von der Rechtsform sowie vom Geschäftsergebnis ab.[366] Insbesondere in Situationen mit einem Unternehmensverlust durchbricht das Schlechterstellungsverbot die sonst üblichen Grundsätze und der Wohnort muss den Verlust als Hauptsteuerdomizil übernehmen.[367] 97

363 Vgl. vorn Rz. 95.
364 Vgl. vorn Rz. 67 ff.
365 Vgl. vorn Rz. 84 ff.
366 Vgl. vorn Rz. 88 ff.
367 Vgl. vorn Rz. 94.

*Tabelle 3: Schematische Übersicht des Primärverteilungsergebnisses bei unselbständiger Erwerbstätigkeit*

| **Ausprägung** | | **Zuteilung an Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort** | **Zuteilung an Wohnort** | **Quote** |
|---|---|---|---|---|
| Pendler | | Nein | Ja | – |
| Echter Wochenaufenthalter (Grundsatz) | | Nein | Ja | – |
| Wochenaufenthalter mit leitender Stellung | Intakte Ehe/ eingetragene Partnerschaft | Ja* | Ja | i. d. R. 1:1 |
| | Keine intakte Ehe/ eingetragene Partnerschaft | Ja* | Nein | – |
| Alleinstehende mit mehr als fünfjährigem Wochenaufenthalt oder über 30 Jahre alt | | Ja | Nein | – |
| Gemeinsamer Wochenaufenthalt mit dem Partner | | Ja | Nein | – |
| Wochenaufenthalter trotz zumutbarem Pendeln | Intakte Ehe/ eingetragene Partnerschaft | Ja | Ja | i. d. R. 1:1 |
| | Keine intakte Ehe/ eingetragene Partnerschaft | Ja | Nein | – |
| Wochenaufenthalt im Dreiecksverhältnis | Intakte Ehe/ eingetragene Partnerschaft | Ja | Ja | i. d. R. 1:1 |
| | Keine intakte Ehe/ eingetragene Partnerschaft | Ja | Nein | – |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Grundsatz bei unregelmässiger Rückkehr | Intakte Ehe/ eingetragene Partnerschaft | Ja | Ja | i. d. R. 1:1 |
| | Keine intakte Ehe/ eingetragene Partnerschaft | Ja | Nein | – |
| Saisonarbeiter | | Nein | Ja | – |
| Alternierender Wohnsitz | | Ja | Ja | i. d. R. 1:1 |

* = Zuteilung an den Wochenaufenthaltsort ist nicht möglich.

*Tabelle 4: Schematische Übersicht des Primärverteilungsergebnisses bei selbständiger Erwerbstätigkeit*

| **Ausprägung** | | | **Zuteilung an Geschäftsort** | **Zuteilung an Wohnort (HStD)** | **Quote** |
|---|---|---|---|---|---|
| – Inhaber einer Einzelunternehmung | Unternehmensgewinn | | Ja | Nein | – |
| – Teilhaber einer einfachen oder stillen Gesellschaft | Unternehmensverlust | | Ja | Ja | * |
| Teilhaber einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft | Unternehmensgewinn | Mitarbeit | Ja | Ja | abhängig vom Unternehmensgewinn |
| | | Keine Mitarbeit | Ja | Nein | – |
| | Unternehmensverlust | | Ja | Ja | * |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Selbständige Erwerbstätigkeit ohne feste Anlagen oder ständige Einrichtungen | Nein | Ja | – |

* = In erster Linie erfolgt eine Verrechnung des Unternehmensverlusts mit anderen Einkünften am Geschäftsort. Nicht am Geschäftsort verrechenbare Unternehmensverluste müssen vom Hauptsteuerdomizil definitiv übernommen werden und mit dortigen Einkünften verrechnet werden. Sind keine anderen Einkünfte vorhanden, kann der nicht verrechenbare Verlust am Geschäftsort vorgetragen werden.

## *1.3 Rechtshistorische Analyse*

### 1.3.1 Methodische Vorbemerkungen

98 Die rechtshistorische Analyse der Verteilung von Erwerbseinkünften zwischen dem Arbeits- und dem Wohnort bei unselbständiger Erwerbstätigkeit einerseits und zwischen dem Geschäfts- und Wohnort bei selbständiger Erwerbstätigkeit andrerseits kann Beweggründe aufzeigen, warum das Bundesgericht als Ersatzgesetzgeber das Primärverteilungsergebnis so ausgestaltet hat, wie oben ausführlich dargelegt. Damit kann zum einen das eigene Verständnis für die Verteilungsnormen gefördert werden.[368] Zum anderen kann eine rechtshistorische Analyse dazu dienen, «dogmatische Verkrustungen aufzubrechen und unbewusste Traditionsbindungen transparent zu machen».[369] Diese Transparenz hilft, allenfalls «ausgetretene Pfade zu erkennen».[370]

99 Die nachfolgenden Ausführungen verstehen sich nicht als Darstellung der Entstehungsgeschichte des interkantonalen Steuerrechts[371], sondern der Fokus soll auf drei ausgewählte Fragestellungen gelegt werden, deren Beantwortung für die weitergehende Untersuchung als zentral erscheinen:

1. Weshalb werden die unselbständigen Erwerbseinkünfte mit Hauptsteuerdomizil am Wohnort exklusiv diesem Kanton zugewiesen? (Rz. 100 ff.)

368 Vgl. SCHINDLER, Geschichtsschreibung, S. 55 ff., insb. 57, welcher «historisches Wissen als Erkenntnis- und Erklärungsquelle» beschreibt; WESEL, S. 337, welcher darlegt, dass «[n]ur in Kenntnis der historischen Entwicklung des Rechts […] im Einzelfall die richtige Entscheidung [getroffen werden kann]».

369 SCHINDLER, Geschichtsschreibung, S. 68; vgl. ferner RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rz. 996.

370 SCHINDLER, Geschichtsschreibung, S. 68.

371 Vgl. dazu eindrücklich THIER, S. 3 ff.

2. Weshalb werden die unselbständigen Erwerbseinkünfte mit Hauptsteuerdomizil am Arbeitsort unter Umständen zwischen dem Arbeits- und Wohnort aufgeteilt? (Rz. 115 ff.)
3. Weshalb werden die selbständigen Erwerbseinkünfte je nach Rechtsform unterschiedlich zwischen Geschäfts- und Wohnort aufgeteilt? (Rz. 119 ff.)

### 1.3.2 Zuteilung von unselbständigen Erwerbseinkünften mit Hauptsteuerdomizil am Wohnort

#### a) Territorialprinzip als Ausgangspunkt

Mit dem Beschluss der Bundesversammlung i. S. Dür wurde im Jahr 1862 eine interkantonale Doppelbesteuerung erstmals verboten.[372] Dabei wurde der Grundsatz aufgestellt, dass das Besteuerungsrecht der unbeweglichen Güter dem Belegenheitsort und dasjenige der beweglichen Güter dem Wohnort zuzuordnen sind.[373] Die Begründung dieser Zuteilung stützt sich massgeblich auf die Anknüpfung der Güter ab: Während die unbeweglichen Güter an das Territorium eines Kantons geknüpft sind, besteht eine Anbindung der beweglichen Güter an deren Eigentümer, da er die Eigentumsrechte beliebig ausüben kann. Dieser Grundsatz wurde in der Lehre als Territorialprinzip beschrieben.[374] Das Territorialprinzip wurde in einem späteren Beschluss auf Einkünfte aus einem Geschäftsbetrieb eines Selbständigerwerbenden angewandt und aufgrund der festen Anlagen und ständigen Einrichtungen die Besteuerung dem Geschäftsort zugesprochen.[375] 100

372 Vgl. Beschluss Bundesversammlung v. 18./22.7.1862 i. S. Dür, BBl 1862 III, S. 175; vgl. ferner die dem Beschluss zugrundeliegenden Berichte: Bericht der Kommission des Nationalrats v. 16.7.1862, BBl 1862 III, S. 169 ff.; Kommissionalbericht v. 17.1.1862 [Nationalrat], BBl 1862 I, S. 428 ff.; Antrag der ständerätlichen Rekurskommission v. 19.7.1862, BBl 1862 III, S. 34 ff.; erstinstanzlich noch ablehnend Beschluss Bundesrat v. 8.3.1861 i. S. Dür, BBl 1862 II, S. 262 ff.; vgl. zur Vorgeschichte THIER, S. 14 ff.

373 Vgl. ausführlich Bericht der Kommission des Nationalrats v. 16.7.1862, BBl 1862 III, S. 174 f.

374 Vgl. BLUMENSTEIN, Regelung, S. 35; SPEISER, Referat, S. 563 f.

375 Vgl. Beschluss Bundesrat v. 21.10.1867 i. S. Robert & Comp., BBl 1868 II, S. 458; vgl. ausführlich hinten in Rz. 119 ff.

### b) Anwendung des Territorialprinzips auf unselbständige Erwerbseinkünfte

101 In Anbetracht der Besteuerung des Geschäftsbetriebs am Geschäftsort erscheint es nicht überraschend, dass gewisse Kantone nicht nur die Inhaber des Geschäftsbetriebs, sondern auch deren Angestellten besteuern wollten. Diesem Vorhaben hat der Bundesrat im Jahr 1868 mit Beschluss i. S. Epitaux Einhalt geboten.[376] In den Erwägungen wurde der Versuch, eine Steuerpflicht der Angestellten mit dem Gesellschaftsdomizil zu begründen, mit dem Hinweis verworfen, dass klar zwischen der Sphäre der Gesellschaft und der Sphäre der einzelnen Individuen unterschieden werden müsse. Dabei wurde die unselbständige Erwerbstätigkeit in Anwendung des Territorialprinzips[377] eher mit den beweglichen als mit den unbeweglichen Gütern in Verbindung gebracht, weshalb das ausschliessliche Besteuerungsrecht ohne weitere Begründung dem Wohnort zugesprochen wurde. Diese Argumentationslinie zeigt m. E. auf, dass versucht wurde, die unselbständigen Erwerbseinkünfte in das bereits bestehende Territorialprinzip «einzupassen».

102 Erst sechs Jahre später erhielt diese Praxis mit dem Beschluss i. S. Merian eine erste explizite Begründung. Dabei führte der Bundesrat aus, dass ein (geschäftsführender) Angestellter einer Aktiengesellschaft nicht am Arbeitsort besteuert werden kann, weil die Aktiengesellschaft selbst bereits im Kanton seines Domizils steuerpflichtig und der Angestellte trotz Geschäftsführung «nur ein Angestellter» sei.[378] Das zweite Argument deutet klar auf die bereits im Beschluss i. S. Epitaux stipulierte Trennung zwischen der Sphäre der Gesellschaft und derjenigen der einzelnen Individuen hin.[379] Beim Hinweis auf die gesonderte Besteuerung der Aktiengesellschaft handelt es sich hingegen um eine neue Begründung. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass dem Arbeitsort durch die Gewinnsteuer einer Aktiengesellschaft Steuersubstrat zufliesst, weshalb eine Besteuerung der Unselbständigerwerbenden am Arbeitsort nicht sachgemäss wäre.

---

376 Vgl. Beschluss Bundesrat v. 29.4.1868 i. S. Epitaux, BBl 1869 I, S. 972; bestätigt ohne weitere Begründung in Beschluss Bundesrat v. 24.8.1868 i. S. Henne, BBl 1869 I, S. 970 ff.

377 Vgl. zum Territorialprinzip vorn Rz. 100.

378 Vgl. Beschluss Bundesrat v. 18.5.1874 i. S. Merian, BBl 1875 II, S. 584 f.

379 Vgl. vorn Rz. 101.

### c) Zeitlich beschränkte Ausnahme für Beamte

Das inzwischen zuständige Bundesgericht hat mit dem Urteil i. S. Hurtault eine zeitlich beschränkte Ausnahme zur bestehenden Praxis geschaffen.[380] Es hat einem angestellten Universitätsprofessor ein Spezialsteuerdomizil am Arbeitsort zugewiesen und dieses Vorgehen mit folgender Argumentation unterlegt: Bei einer Anstellung als Universitätsprofessor handle es sich um eine «dauerhafte Funktion» (*fonction permanente*), welche auf dem Territorium des Arbeitsorts ausgeführt und von diesem finanziert werde. Des Weiteren bestehe dort eine Wohnsitzpflicht. Implizit erblickte das Bundesgericht eine Analogie zum Geschäftsbetrieb und erklärte die Anknüpfung der Erwerbstätigkeit an das Territorium als stärker wie diejenige an die leistende Person.[381] Im Ergebnis wurde das Salär des Universitätsprofessors dem Arbeitsort zugeteilt, während dem Wohnort die Besteuerung untersagt wurde. Zum gleichen Ergebnis kommt das Bundesgericht in einem späteren Urteil i. S. Cramer.[382] Hier wurde das Salär eines Instruktionsoffiziers demjenigen Kanton zugeteilt, auf dessen Waffenplatz die Erwerbstätigkeit ausgeübt wurde. Im Gegensatz zum Urteil i. S. Hurtault dauerte der tatsächliche Aufenthalt des Instruktionsoffiziers nur ca. ein halbes Jahr, weshalb das Bundesgericht eine anteilsmässige Besteuerung am Arbeitsort geschützt hatte.[383] Diese Ausnahme betreffend die Zuteilung von Beamtensalären wurde vom Bundesgericht mit dem Urteil i. S. Steinbuch wieder verworfen.[384] 103

### d) Verfestigung der Praxis

Fast zeitgleich zur Begründung der bereits erwähnten Ausnahme für Beamtensaläre hat das Bundesgericht mit dem Urteil i. S. Bosshard einen weiteren Grundstein für die noch heute gültige Praxis gelegt.[385] Strittig war, ob (Fabrik-) Angestellte, welche täglich an den Wohnort zurückkehren, ihr Salär am Wohn- oder Arbeitsort versteuern müssen. In den Erwägungen hat das Bundesgericht zuerst auf die bereits bestehende bundesrechtliche Praxis verwiesen, welche die unselbständigen Erwerbseinkünfte dem Wohnort zuteilt.[386] Weiter wurde 104

380 Vgl. BGE 5 I 417, E. 1 ff.
381 Vgl. BGE 5 I 417, E. 4.
382 Vgl. BGE 14 I 1, E. 1 ff.
383 Vgl. BGE 14 I 1, E. 6.
384 Vgl. BGE 26 I 410, E. 4; bestätigt in BGE 34 I 249, E. 2, welcher das Urteil i. S. Hurtault als überholt bezeichnet hat; vgl. ausführlich hinten Rz. 106.
385 Vgl. BGE 7 I 439, E. 1 ff.
386 Vgl. vorn Rz. 103.

Folgendes festgehalten: «An diesem Grundsatze muss durchaus festgehalten werden, denn es ist klar, dass der Bürger zunächst unter dem Schutze und der Hoheit desjenigen Kantons steht, in welchem er sein Domizil hat, dass er dort die bürgerlichen Rechte ausübt, die öffentlichen Einrichtungen benutzt usw. und daher auch dort für sein bewegliches Vermögen und Einkommen steuerpflichtig sein muss».[387] Damit stellt das Bundesgericht zum ersten Mal im Zusammenhang mit Erwerbseinkünften[388] Äquivalenzüberlegungen auf, denen zufolge die Besteuerung als Gegenleistung für staatliche Leistungen betrachtet wird.[389] Vor diesem Hintergrund soll die Steuerpflicht an denjenigen Ort angeknüpft werden, an welchem die staatlichen Leistungen konsumiert werden, um Leistung und Gegenleistung örtlich in Einklang zu bringen. Daraus schlussfolgerte das Bundesgericht, dass damit nur der Wohnort für das Besteuerungsrecht in Frage kommt, wobei die Möglichkeit, dass auch am Arbeitsort staatliche Leistungen konsumiert werden, gänzlich vernachlässigt wurde.

105 Das Bundesgericht musste im wegweisenden Urteil i. S. Steinbuch eine Streitigkeit über die Besteuerung eines Instruktionsoffiziers entscheiden.[390] Dabei wurde in einem ersten Teil die Wohnsitzfrage diskutiert. Im Gegensatz zum Urteil i. S. Cramer[391] hatte Steinbuch eine Ehefrau mit Kindern, weshalb der Wohnort als einziges Steuerdomizil bezeichnet wurde.[392] Da keine Wohnsitzpflicht am Arbeitsort besteht wie im Urteil i. S. Hurtault[393], begründet der Arbeitsort vorliegend kein Steuerdomizil.[394] Anschliessend führt das Bundesgericht ein neues Argument ins Feld: «Dagegen kann für den Vorrang [Anm.: des Wohnorts] weiterhin angeführt werden, dass diese Lösung den Vorzug der Klarheit und Einfachheit hat».[395] Im zweiten Teil stellte sich das Bundesgericht die Frage, ob es sachgemäss wäre, wenn der Arbeitsort das Salär anteilsmässig besteuern dürfe. In anderen Worten prüfte das Bundesgericht eine Teilung des Besteuerungsrechts zwischen Wohn- und Arbeitsort. Eine Teilung wurde jedoch aus zwei Gründen abgelehnt: Erstens wurde wieder auf die bereits erwähnte Klarheit und Einfachheit verwiesen, welche mit einer Teilung – nach

387 BGE 7 I 439, E. 2; bestätigt ohne weitere Begründung in BGE 20 I 1, E. 3; BGE 23 I 1341, E. 2; BGE 23 I 1352, E. 2 f.; BGE 25 I 194, E. 4.

388 Vgl. aber BGE 2 I 383, E. 3, in welchem das BGer im Zusammenhang mit Pensionseinkommen im internationalen Verhältnis bereits Äquivalenzüberlegungen anführte.

389 Vgl. ausführlich zum Äquivalenzprinzip hinten Rz. 188 ff.

390 Vgl. BGE 26 I 410, E. 1 ff.

391 Vgl. BGE 14 I 1, E. 1 ff.; vgl. vorn Rz. 103.

392 Vgl. BGE 26 I 410, E. 3.

393 Vgl. BGE 5 I 417, E. 1 ff.; vgl. vorn Rz. 103.

394 Vgl. BGE 26 I 410, E. 4.

395 BGE 26 I 410, E. 4.

Ansicht des Bundesgerichts – nicht erreicht werden kann.[396] Aus diesem Gedankengang leitete das Bundesgericht den Grundsatz der Einheit des Besteuerungsrechts ab, welcher besagt, dass in Doppelbesteuerungssachen «möglichste Einheit und Vereinfachung» herbeizuführen ist. Zweitens führte das Bundesgericht aus, dass die einzige Rechtfertigung für eine Steuerteilung im Äquivalenzprinzip gesehen werden könnte, dieses jedoch von der Volkswirtschaftslehre abgelehnt würde.[397] Damit stellt das Bundesgericht wiederum auf Äquivalenzüberlegungen ab, geht jedoch dieses Mal einen Schritt weiter und anerkennt die staatlichen Leistungen, welche am Arbeitsort erbracht werden. Nichtsdestotrotz wird dem Äquivalenzprinzip mit Verweis auf zwei finanzwissenschaftliche Quellen die Gültigkeit abgesprochen.[398]

Im Urteil i. S. Eberli präzisierte das Bundesgericht den Grundsatz der Einheit des Besteuerungsrechts.[399] Betreffend einer Saisonstelle wurde festgehalten, dass eine Zersplitterung der Steuerhoheiten mit «schweren Unzukömmlichkeiten» für die steuerpflichtigen Personen verbunden wäre, was ihre Niederlassungsfreiheit einschränkt. 106

### e) Überprüfung der Praxis

Nach mehreren Entscheiden, in welchen jeweils pauschal auf die bereits ausgeführten Grundsätze verwiesen wurde[400], nimmt das Bundesgericht das Urteil i. S. Bäbler zum Anlass, die bisherige Praxis eingehend zu überprüfen.[401] Vor der materiellen Auseinandersetzung wird in formeller Hinsicht angemerkt, dass die Kantone ihr Steuerwesen an der bisherigen Praxis ausgerichtet haben und es gegen die Rechtssicherheit verstossen würde, wenn bloss gute Gründe für 107

396 Vgl. BGE 26 I 410, E. 5: «Eine solche Teilung empfiehlt sich aber zunächst schon deshalb nicht, weil dadurch die Steuerbeziehungen mehrerer Kantone und eines Privaten zu mehreren Kantonen statt einfacher nur noch verwickelter würden [...]».

397 Vgl. BGE 26 I 410, E. 5: «Und sodann könnte diese Teilung ihre innere Begründung nur darin finden, dass die Steuer als Äquivalent für Gegenleistungen des Staates an den Privaten aufgefasst würde; diese sogenannte Tauschtheorie aber ist von der modernen Volkswirtschaftslehre, welche das Steuerrecht materiell auf die Notwendigkeit des Staates für das gesellschaftliche Zusammenleben der Menschen und auf die damit verbundenen staatlichen Funktionen formell auf die Souveränität und Zwangsgewalt des Staates stützt, als unzulänglich erkannt worden […]».

398 Bei diesen Quellen handelt es sich um folgende: VON HECKEL, S. 991 f.; VON HELFERICH, S. 131.

399 Vgl. BGE 31 I 239, E. 3.

400 Vgl. BGE 34 I 249, E. 2; BGE 35 I 37, E. 3; BGE 35 I 324, E. 1.

401 Vgl. BGE 35 I 536, E. 1 ff.

eine neue Lösung sprechen. Das Bundesgericht wäre nur dann bereit gewesen, eine Praxisänderung vorzunehmen, wenn sich die bisherige Praxis als «einfach haltlos» herausgestellt hätte.[402]

108 In materieller Hinsicht wurde in einem ersten Schritt mittels dem Äquivalenzprinzip dargelegt, dass eine grundsätzliche Besteuerung der unselbständigen Erwerbseinkünfte am Wohnort nicht haltlos sei, weil dort zweifelsohne staatliche Leistungen erbracht werden.[403] In einem zweiten Schritt wurde geprüft, ob eine teilweise Besteuerung dieser Einkünfte am Arbeitsort infrage kommt, da dem dortigen Kanton ebenfalls Lasten erwachsen. Ohne jedoch diese Frage zu beantworten, fokussiert sich das Bundesgericht direkt auf die Folgen einer allfälligen Bejahung, namentlich auf die Teilung des Besteuerungsrechts. Es verweist auf den Grundsatz der Einheit des Besteuerungsrechts, welcher eine Verallgemeinerung darstellt, und versucht, diese Verallgemeinerung mit formellen und materiellen Gründen zu rechtfertigen. Die formelle Rechtfertigung besteht darin, dass es sich bei der bundesgerichtlichen Praxis zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot «mangels des Bestehens eines Spezialgesetzes, nur um die Feststellung allgemeiner Grundsätze und deren Anwendung handeln kann».[404] In anderen Worten soll die Natur des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots – konkret die richterliche Gesetzesergänzung – dem Bundesgericht Verallgemeinerungen erlauben, wobei von darüber hinausgehenden Einzelfalllösungen abzusehen ist. Die materielle Rechtfertigung findet die Einheit des Besteuerungsrecht in dem Umstand, dass bei der Betrachtung von grösseren Zeiträumen und Gebieten ein Ausgleich zwischen den Kantonen stattfindet, weshalb diese Verallgemeinerung zulässig sei.[405] Nachdem das Bundesgericht den Grundsatz der Einheit des Besteuerungsrechts gerechtfertigt hat, weist es zudem kurz auf die Tatsache hin, dass im Steuerrecht ohnehin das Leistungsfähigkeitsprinzip gelte, wonach jeder Steuerpflichtige nach Massgabe seiner Leistungsfähigkeit Steuern bezahle, weshalb die Steuern kein Entgelt für die öffentlichen Leistungen darstellen. Das Bundesgericht kommt abschliessend zum Ergebnis, dass von einer Teilung des Besteuerungsrechts abzusehen ist.

109 In diesem Entscheid hat sich das Bundesgericht – soweit ersichtlich – zum letzten Mal ausführlich dazu geäussert, warum unselbständige Erwerbseinkünfte exklusiv dem Wohnort zur Besteuerung zugeteilt werden sollen, falls dort das Hauptsteuerdomizil ist. In allen darauffolgenden Urteilen verweist das Bundesgericht – bis in die heutige Zeit – pauschal auf diese Praxis. Allerdings musste sich das Bundesgericht noch zwei weitere Male mit dieser Thematik auseinan-

402 BGE 35 I 536, E. 2; vgl. zu den Anforderungen für eine Praxisänderung vorn Rz. 52
403 Vgl. BGE 35 I 536, E. 2.
404 BGE 35 I 536, E. 3; bestätigt in BGE 36 I 584, E. 1; kritisch vorn Rz. 50 ff.
405 Vgl. BGE 35 I 536, E. 3; bestätigt in BGE 36 I 584, E. 1; kritisch hinten Rz. 298 f.

dersetzen, indem jeweils ein Arbeitsortskanton Lasten anführte, um eine teilweise Besteuerung der unselbständigen Erwerbseinkünfte zu rechtfertigen. Nachfolgend sollen diese beiden Urteile kurz aufgegriffen werden.

### f) Lasten als Grund für eine Abweichung?

#### aa) Erster Versuch: Basler «Arbeitsrappen»

Der erste Versuch zur Aufweichung der inzwischen etablierten Praxis wurde durch den Kanton Basel-Stadt im Jahr 1936 unternommen. Zu dieser Zeit herrschte eine Wirtschaftskrise mit hoher Arbeitslosigkeit als Folge der Grossen Depression. Der Kanton Basel-Stadt hat zur Milderung der Arbeitslosigkeit den sog. «Arbeitsrappen» eingeführt, welcher als Opfer der arbeitenden Bevölkerung zugunsten der Arbeitslosen erbracht wurde.[406] Mit diesen Einnahmen sollte der Kanton «Arbeitsbeschaffungsanleihen» aufnehmen und auf diese Weise zusätzliche Arbeitsplätze schaffen.[407] Die «1-Prozent-Steuer» entrichteten zunächst alle Arbeitnehmer mit Wohn- und Arbeitsort im Kanton Basel-Stadt auf ihren unselbständigen Erwerbseinkünften. Obwohl zuerst auch eine Besteuerung von ausserkantonalen Arbeitnehmern mit Arbeitsort im Kanton Basel-Stadt angedacht war, wurde diese Idee aufgrund des offensichtlichen Verstosses gegen das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot wieder verworfen.[408] Stattdessen wurde in dieser Konstellation der Arbeitgeber mit dem entsprechenden Betrag belastet, wobei offengelassen wurde, ob eine Überwälzung an den Arbeitnehmer erfolgen darf. 110

Im entsprechenden Urteil hat sich das Bundesgericht mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Besteuerung der Arbeitgeber vor dem interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot standhält.[409] Das Bundesgericht kam zum Schluss, dass in den meisten Fällen aufgrund der tatsächlichen Marktmachtverhältnisse eine Steuerüberwälzung zulasten der Arbeitnehmer erfolgen wird. Damit liegt eine indirekte Besteuerung der unselbständigen Erwerbseinkünfte vor, welche unter dem interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot dem Wohnkanton vorbehalten ist.[410] Den baselstädtischen Einwand der hohen Last der Arbeitslosigkeit liess 111

406 Sog. Gesetz über dringliche Massnahmen zur Milderung der Wirtschaftskrise im Kanton Basel-Stadt.

407 Vgl. zur Geschichte des Basler Arbeitsrappens BAUER, S. 113 ff.

408 Vgl. BGE 63 I 147, Sachverhaltsdarstellung A mit Verweis auf den Bericht des Regierungsrates an den Grossen Rat zum Gesetzesentwurf.

409 Vgl. BGE 63 I 147, E. 1 ff.

410 Vgl. BGE 63 I 147, E. 4.

das Bundesgericht nicht gelten, da sich die Arbeitnehmer mit ausserkantonalem Wohnsitz dort an diesen Lasten beteiligen. Zudem sehe das Gesetz über den «Arbeitsrappen» keine Fürsorgepflicht gegenüber ausserkantonalen Arbeitnehmern im Falle einer Arbeitslosigkeit vor.[411]

112 In diesem Urteil hat sich das Bundesgericht mit der Frage auseinandergesetzt, ob Lasten im Arbeitskanton eine anteilmässige Besteuerung (hier 1 %) rechtfertigen können. Allerdings eignet sich die Last der Arbeitslosigkeit nur auf den ersten Blick nicht für diese Grundsatzfrage, wie das Bundesgericht argumentiert hat. Zwar ist es richtig, dass die Last der Arbeitslosigkeit nicht direkt am Arbeitsort, sondern am Wohnort anfällt. Nichtsdestotrotz besteht m. E. ein indirekter Zusammenhang: In Zeiten von Rezessionen, verbunden mit einer generellen, hohen Arbeitslosigkeit, könnte argumentiert werden, dass der Kanton Basel-Stadt mit der Beschäftigung von basellandschaftlichen Arbeitnehmern diesen Kanton entlastet, da der Kanton Basel-Landschaft andernfalls höhere Sozialausgaben hätte.[412] Für diese positive Externalität könnte aus ökonomischer Sicht durchaus eine Entschädigung abgeleitet werden.[413]

### bb) Zweiter Versuch: *spillovers* («Genfer Entscheid»)

113 Der zweite Versuch wurde durch den Kanton Genf im Jahr 1998 vorgenommen, indem das Genfer Finanzdepartement mehrere hundert, im Kanton Waadt wohnhafte steuerpflichtige Personen besteuern wollte, welche in Genf arbeitstätig waren.[414] Der Kanton Genf zielte darauf ab, die bundesgerichtliche Rechtsprechung in Bezug auf den leitenden Angestellten in zweifacher Hinsicht abzuändern. Einerseits sollten Pendler mit leitender Stellung ein Nebensteuerdomizil am Arbeitsort begründen. Andrerseits sollte der Begriff der leitenden Stellung insofern ausgedehnt werden, als die Anzahl der unterstellten Personen für die Qualifikation als leitender Angestellter nicht mehr relevant sei. Im Ergebnis würde eine Aufteilung des Besteuerungsrechts auf die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit resultieren, wobei die Festlegung der genauen Quote offengelassen wurde. Als Begründung wurden insbesondere Infrastrukturkosten (und damit negative Externalitäten) angeführt, welche dem

411 Vgl. BGE 63 I 147, E. 4.

412 Die Kantone leisten zum einen Beiträge an die Arbeitslosenversicherung (vgl. Art. 92 Abs. 7$^{bis}$ AVIG) und finanzieren zum anderen die Sozialhilfe für ausgesteuerte Arbeitslose.

413 Vgl. für den Begriff der (positiven) Externalität BLANKART, Öffentliche Finanzen, S. 59 ff.

414 Vgl. BGE 125 I 458, E. 1 ff.

Kanton Genf wegen der arbeitenden, aber ausserhalb des Kantons wohnenden Personen anfallen.

Das vom Kanton Waadt angerufene Bundesgericht liess das Argument der Infrastrukturkosten nicht gelten, weil es sich dabei nicht um ein Problem der Doppelbesteuerung, sondern um ein Problem des interkantonalen Finanzausgleichs handle.[415] Dabei sieht sich das Bundesgericht nicht an der Stelle des Bundesgesetzgebers, politische Lösungen zu treffen, welche die steuerlichen Kompetenzen und den interkantonalen Finanzausgleich bestimmen.[416] Mit dieser klaren Absage zuhanden des Kantons Genf hat das Bundesgericht weitere Diskussionen über die Aufteilung von unselbständigen Erwerbseinkünften zwischen dem Arbeits- und Wohnort endgültig beendet. 114

### 1.3.3 Zuteilung von unselbständigen Erwerbseinkünften mit Hauptsteuerdomizil am Arbeitsort

a) Begründung der Familienniederlassung

Mit dem Urteil i. S. Staudte hat das Bundesgericht im Jahr 1914 zum ersten Mal eine Teilung der Steuerhoheit bei einem Unselbständigerwerbenden vorgenommen, der das ganze Jahr am Arbeitsort wohnt, während seine Familie *dauernd* in einem anderen Kanton niedergelassen war.[417] In seinen Erwägungen geht das Bundesgericht zuerst vom Leistungsfähigkeitsprinzip aus und interpretiert dieses in Bezug auf die Steuerpflicht wie folgt: 115

> «[...] denn nach der richtigen Auffassung beruht die Steuerpflicht darauf, dass alle Staatsangehörigen nach ihrer Leistungsfähigkeit zur Deckung der staatlichen und kommunalen Ausgaben Beiträge zu leisten haben […]. Diese Auffassung muss notwendig dazu führen, die Steuerpflicht an demjenigen Ort zu lokalisieren, wo sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen äussert.»[418]

Das Bundesgericht folgerte daraus, dass sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei einem Unselbständigerwerbenden an dem Ort befindet, an welchem er wohnt und seinen Verdienst für sich und seine Familie verwendet.[419] Da im 116

415 Vgl. BGE 125 I 458, E. 4c.
416 Vgl. BGE 125 I 458, E. 3b.
417 Vgl. BGE 40 I 221, E. 1 ff.
418 BGE 40 I 221, E. 3.
419 Vgl. BGE 40 I 221, E. 3.

vorliegenden Fall aufgrund der dauernden Trennung des Familienhaushalts sich die ökonomische Leistungsfähigkeit unter zwei verschiedenen Steuerhoheiten manifestiere, hat das Bundesgericht eine Teilung der Steuerhoheit befürwortet. Die hälftige Teilung wurde dadurch begründet, dass anzunehmen sei, dass vom Lohn ungefähr gleichviel vom Erwerbenden im einen Kanton wie von seiner Familie im anderen Kanton verwendet wird.[420] Diese Rechtsprechung wurde im Grundsatz in weiteren Urteilen bestätigt.[421] Eine Korrektur dieser Praxis erfolgte später in denjenigen Fällen, in welchen jeder Ehepartner seinen Unterhalt im Wesentlichen selbst bestreitet, wobei die unselbständigen Erwerbseinkünfte jeweils vollumfänglich am Hauptsteuerdomizil des entsprechenden Ehepartners zu versteuern sind.[422]

### b) Ausweitung der Familienniederlassung auf Ehepaare mit getrenntem Hauptsteuerdomizil

117 Das Bundesgericht hat mit dem Urteil i. S. Schneider das Konzept der Familienniederlassung bei leitenden Angestellten angewandt, falls die Familie dauernd an einem anderen Ort niedergelassen ist.[423] Später wurde die Bedingung der dauernden Trennung insofern gelockert, als eine Familienniederlassung (und damit eine Steuerteilung) auch bejaht wurde, wenn es sich beim leitenden Angestellten um einen Wochenaufenthalter handelt.[424] Als Begründung für diese Ausweitung wurde angeführt, dass es sich um «gleiche Gegebenheiten» handle wie bei Ehepaaren mit dauernder Trennung.[425]

118 Später präzisierte das Bundesgericht seine Rechtsprechung, weil mit dem neuen Eherecht die Ehefrau einen selbständigen zivilrechtlichen Wohnsitz und damit in

---

420 Vgl. BGE 40 I 221, E. 3.

421 Vgl. BGE 44 I 29, E. 1, obwohl im vorliegenden Fall eine Familienniederlassung aufgrund eines vorübergehenden Sonderzweckes (Beschulung der Kinder) verneint wurde; vgl. BGE 44 I 116, E. 3, obwohl im vorliegenden Fall eine Familienniederlassung aufgrund der fehlenden dauernden Trennung verneint wurde; vgl. BGE 47 I 64, E. 4, in welchem der Familienniederlassung explizit den Charakter eines Steuerdomizils zugestanden wurde.

422 Vgl. BGE 46 I 444, E. 2; bestätigt in BGer v. 8.4.1943, Praxis der Bundessteuern, § 3 I B 3, Nr. 3, E. 5.

423 Vgl. Urteil BGer v. 25.5.1960, ASA 30, S. 244 ff., E. 2; vgl. auch bereits das *obiter dictum* im Urteil BGer v. 14.7.1954, ZBl 1955, S. 125 f., E. 2.

424 Vgl. BGE 101 Ia 557, E. 4b; vgl. ferner BGE 104 Ia 264, E. 3e, wobei das BGer fälschlicherweise den Arbeitsort als sekundäres Steuerdomizil bezeichnet.

425 BGE 101 Ia 557, E. 4b.

steuerlicher Hinsicht ein eigenes Hauptsteuerdomizil erhalten hat und die überwiegende Lehre mit dem Erlass des StHG die Familienniederlassung als gesetzeswidrig bezeichnete.[426] Dabei hat das Bundesgericht explizit festgehalten, dass sowohl bei einer leitenden Stellung wie auch bei «getrennten Hauptsteuerdomizilen mit gleichzeitigem Weiterbestehen der ehelichen Gemeinschaft» die unselbständigen Erwerbseinkünfte zwischen den betroffenen Kantonen aufzuteilen seien.[427] Als Begründung wurde Art. 3 Abs. 3 StHG angeführt, welcher das Nebensteuerdomizil der Familienniederlassung als Ausfluss der Ehegattenbesteuerung in diesen Fällen vorschreibe und auch rechtfertige.[428]

### 1.3.4 Verteilung von selbständigen Erwerbseinkünften zwischen Wohn- und Geschäftsort

#### a) Anwendung des Territorialprinzips auf selbständige Erwerbseinkünfte

Mit dem Beschluss i. S. Robert & Comp. wurde im Jahr 1867 zum ersten Mal entschieden, dass das Besteuerungsrecht an einer ausserkantonalen, selbständigen Erwerbstätigkeit, welche in einem im Eigentum stehenden Fabrikgebäude ausgeübt wird[429], exklusiv dem Geschäftsort zugewiesen wird.[430] Gemäss Begründung bildet das Fabrikgebäude als Geschäftsbetrieb eine Anknüpfung an das 119

426 Vgl. dazu und zur Kritik der Lehre ausführlich vorn Rz. 67.

427 Urteil BGer v. 7.1.2004, 2P.2/2003, E. 2.5.

428 Vgl. Urteil BGer v. 7.1.2004, 2P.2/2003, E. 2.4.2. Die Rechtfertigung der Faktorenaddition der Ehegattenbesteuerung ihrerseits liegt in der Gemeinschaftlichkeit der ehelichen Mittel (vgl. OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 90).

429 Im konkreten Fall war es sogar nur eine Zweigniederlassung einer selbständigen Erwerbstätigkeit, welche hauptsächlich am Hauptsteuerdomizil ausgeübt wurde.

430 Vgl. Beschluss Bundesrat v. 21.10.1867 i. S. Robert & Comp., BBl 1868 II, S. 458, E. 4. Das erste Urteil im Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit betraf allerdings eine Kommandite, welche sowohl am Wohnort des Kommanditärs als auch am Geschäftsort besteuert wurde. Mit Beschluss v. 5.3.1866 i. S. Martin, BBl 1867 I, S. 588 ff., lehnte der Bundesrat den Rekurs noch mangels Vorliegens einer Doppelbesteuerung ab. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Kommandite sowohl dem Vermögen des Teilhabers als auch dem Gesellschaftsvermögen zuzuordnen sei (E. 3). Indem der eine Kanton den Gesellschafter und der andere Kanton die Gesellschaft besteuert, bestehe keine Kollision dieser beiden Steuerhoheiten, weil letztlich zwei verschiedene Steuersubjekte vorliegen (E. 4). Diese Auffassung wurde mit dem BGE 14 I 397, E. 1, wieder verworfen (vgl. zu diesem Entscheid hinten Rz. 121).

Territorium und zwar unabhängig davon, ob der Selbständigerwerbende dauernden persönlichen Aufenthalt am Geschäftsort hat.[431]

120 Dieser Entscheid ist m. E. vor dem Hintergrund des Beschlusses i. S. Dür zu sehen, in welchem zwischen der Anknüpfung an das Territorium bei unbeweglichen Gütern und der Anknüpfung an den Eigentümer bei beweglichen Gütern unterschieden wurde.[432] Insofern war es naheliegend, die Einkünfte aus der Fabrikliegenschaft (als Geschäftsbetrieb) ebenfalls an das dortige Territorium anzuknüpfen und im Ergebnis dem Geschäftsort zuzuweisen. Dieses Resultat wird dadurch unterstrichen, dass die Teilhaber einen persönlichen Aufenthalt am Geschäftsort bestritten und damit aufzeigen konnten, dass die Gewinnerzielung primär an die Fabrikliegenschaft und nicht an die Teilhaber anzuknüpfen ist.[433]

121 Das Bundesgericht hat diese bestehende Praxis beim Übergang der Kompetenz unter der BV 1874 zunächst weitergeführt.[434] Dabei hat es im Urteil i. S. Kanton Thurgau zusätzlich zum bestehenden Argument der territorialen Anknüpfung[435] erwogen, dass der Teilhaber am Geschäftsort den «Schutz des Staates geniesst».[436] Damit stellt das Bundesgericht auch bei der selbständigen Er-

---

431 Vgl. Beschluss Bundesrat v. 21.10.1867 i. S. Robert & Comp., BBl 1868 II, S. 458, E. 3; bestätigt ohne weitere Begründung in Beschluss Bundesrat v. 5.5.1870 i. S. Blumer, BBl 1871 II, S. 367 f.

432 Vgl. zum Territorialprinzip vorn Rz. 100.

433 Des Weiteren besteht ein offensichtlicher Widerspruch zum in Fn. 430 erwähnten Beschluss i. S. Martin, in welchem eine doppelte Besteuerung der Kommandite noch geschützt wurde. Eine unterschiedliche Behandlung von beschränkt und unbeschränkt haftenden Gesellschaftern erscheint stossend, da in beiden Fällen argumentiert werden kann, dass die Gesellschaft von deren Teilhabern zu unterscheiden sei. Dieser Widerspruch wurde im Leitentscheid i. S. Robert & Comp. und in den folgenden Beschlüssen nicht thematisiert. Dieser Umstand könnte darauf zurückzuführen sein, dass sich im Fall der Fabrikliegenschaft die territoriale Anknüpfung wegen der vorhandenen Liegenschaft geradezu aufdrängt. Anders präsentiert sich die Situation im Fall der Kommandite, welche eine Kapitaleinlage darstellt. Deren Anknüpfung an das Territorium des Geschäftsbetriebs ist nicht derart offensichtlich. Es erstaunt deshalb nicht, dass die erstmalige Zuteilung von Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit an den Geschäftsort im Rahmen einer Fabrikliegenschaft und nicht im Rahmen einer Kommandite erfolgt ist.

434 Vgl. BGE 1 I 26, E. 6 f.; BGE 1 I 30, E. 2 ff.; BGE 1 I 34, E. 1; BGE 1 I 38, E. 3.

435 Vgl. BGE 1 I 30, E. 3: «[...] wo also das Geschäft sein Domizil und seine Wirksamkeit hat und das Kapital arbeitet [...]».

436 BGE 1 I 30, E. 3; bestätigt in BGE 3 I 1, E. 3.

werbstätigkeit Äquivalenzüberlegungen an, indem es dem Geschäftsort Steuersubstrat als Entschädigung für die öffentliche Sicherheit zuspricht.[437] Im Urteil i. S. Bebie hat das Bundesgericht mit der gleichen Begründung die ausschliessliche Besteuerung der Kommandite am Geschäftsort geschützt.[438] Zunächst hat es den Kommanditär mit einem Kollektivgesellschafter verglichen und ist zum Ergebnis gekommen, dass diese sich vor allem in der Haftung unterscheiden, was jedoch für die Zuteilung des Besteuerungsrechts gleichgültig sei.[439] Deshalb wurden die Kommandite sowie deren Erträge in Anwendung der soeben dargestellten Grundsätze betreffend die Kollektivgesellschaft ausschliesslich an den Geschäftsort zugewiesen.[440]

### b) Praxisänderung in Bezug auf das Tätigkeitsentgelt

Im Urteil i. S. Morgenthaler & Cie. vollzog das Bundesgericht eine Praxisänderung und wich von der bis anhin ausschliesslichen Zuteilung der Einkünfte aus einem Geschäftsbetrieb an den Geschäftsort ab.[441] Vorliegend besteuerte der Kanton Zürich neben der Zürcher Betriebsstätte einer Berner Kollektivgesellschaft einen Anteil am Gesellschaftsgewinn eines aktiv mitarbeitenden Teilhabers, weil dieser seinen Wohnort in Zürich hatte und die Zürcher Betriebsstätte leitete. Das Bundesgericht hat dieses Vorgehen mit der Begründung geschützt, dass dieser Anteil am Gesellschaftsgewinn steuerrechtlich als Tätigkeitsentgelt, d. h. als Entgelt für die vom Teilhaber erbrachte Arbeitsleistung, und nicht als eigentlicher Gewinnanteil betrachtet werden kann. Diese Betrachtung solle unabhängig von der Qualifikation als Anteil am Gesellschaftsgewinn im internen Verhältnis erfolgen.[442] 122

Mit dieser Begründung hat das Bundesgericht für einen Anteil an den selbständigen Erwerbseinkünften eine Analogie zur unselbständigen Erwerbstätigkeit konstruiert. Weil die Einkünfte aus Letzterer gemäss ständiger Rechtsprechung am Wohnort zu besteuern sind[443], wird das Besteuerungsrecht für die gesamten 123

---

437 Im Zusammenhang mit der öffentlichen Sicherheit wird das Äquivalenzprinzip auch unter dem Begriff «Assekuranzprinzip» verwendet, bei welchem die Steuer als Versicherungsprämie für staatlichen Schutz aufgefasst wird (vgl. HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 40). Vgl. ferner SPEISER, Referat, S. 563, welcher eine direkte Verbindung zwischen dem Territorial- und dem Äquivalenzprinzip verortet.

438 Vgl. BGE 14 I 397, E. 1 f.

439 Vgl. BGE 14 I 397, E. 1.

440 Vgl. BGE 14 I 397, E. 2.

441 Vgl. BGE 33 I 712, E. 1 ff.

442 Vgl. BGE 33 I 712, E. 3.

443 Vgl. vorn Rz. 104 ff.

selbständigen Erwerbseinkünfte entsprechend zwischen dem Wohn- und Geschäftsort aufgeteilt. Dass die Praxisänderung im vorliegenden Sachverhalt erfolgt ist, kann m. E. nicht überraschen. In einer Konstellation, in welcher der Teilhaber vorwiegend in einer ausserkantonalen Betriebsstätte arbeitet und der Betriebsstätteort zugleich mit seinem Wohnort übereinstimmt, bestehen starke Beziehungspunkte zu diesem Kanton. In Anbetracht dieser speziellen Konstellation erscheint ein teilweises Besteuerungsrecht der Einkünfte aus dem Geschäftsbetrieb am Wohnort letztlich nachvollziehbar. Allerdings hat das Bundesgericht damit den Grundsatz der Einheit des Besteuerungsrechts bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgegeben.[444]

124 Im Urteil i. S. Brandeis bestätigte das Bundesgericht die Praxisänderung in Bezug auf das Tätigkeitsentgelt.[445] Eigentlich handelt es sich aber um eine Ausweitung dieser Praxis auf ordentliche Konstellationen mit einer aktiven Tätigkeit am Geschäftsort und ist deshalb nicht mit der speziellen Konstellation im Fall Morgenthaler & Cie. vergleichbar. Dort wurde die aktive Tätigkeit gerade nicht am Geschäftsort, sondern in einer Betriebsstätte am Wohnort ausgeübt. Als Argument für die Zuteilung eines Tätigkeitsentgelts wurde letztlich die Selbständigkeit der Gesellschaft als Sondervermögen bemüht.[446] Aus dieser Selbständigkeit folge – so das Bundesgericht –, dass der dem Geschäftsort zuzuweisende Geschäftsgewinn dem Reinertrag nach Deckung des Geschäftsaufwands entspricht. Allerdings gehöre das Gehalt eines mitarbeitenden Gesellschafters wie dasjenige eines Angestellten zum Geschäftsaufwand und ist deshalb vom «wirklichen, reinen Geschäftsgewinn» zu trennen.[447] Bereits zu diesem Zeitpunkt hat das Bundesgericht festgehalten, dass die Teilhaber das Tätigkeitsentgelt nicht selbst bestimmen können, sondern die Verteilung «den jeweiligen Verhältnissen gerechterweise entsprechend vorzunehmen» sei.[448]

125 Später konkretisierte das Bundesgericht diese Praxis in vierfacher Hinsicht: Erstens stellen Tätigkeitsentgelte nicht «wirkliche Geschäftsunkosten» dar, sondern sie werden lediglich für die Verteilungsfrage wie solche behandelt. Deshalb sei es unzulässig, dem Wohnort ein Tätigkeitsentgelt zuzuweisen,

444 Vgl. explizit BGE 34 I 243, E. 1.

445 Vgl. BGE 34 I 668, E. 1 ff.; wiederum bestätigt in BGE 41 I 72, E. 1; BGE 48 I 171, E. 2.

446 Gemäss der damaligen Konzeption im Kanton AG wurde dieses Sondervermögen einer eigenen Steuer, der Erwerbssteuer, unterworfen, weshalb das Bundesgericht zur Aussage gelangt, dass es sich beim Teilhaber und der Kollektivgesellschaft um zwei verschiedene Steuersubjekte handelt (vgl. BGE 34 I 668, Sachverhaltsdarstellung D).

447 BGE 34 I 668, E. 1.

448 BGE 34 I 668, E. 1.

wenn die Gesellschaft einen Verlust erlitten hat.[449] Zweitens muss die Arbeitsleistung des Gesellschafters eine gewisse Intensität und Regelmässigkeit im Betrieb aufweisen, damit eine Aufteilung des Besteuerungsrechts resultiert.[450] Drittens wurde präzisiert, dass das Tätigkeitsentgelt in einem angemessenen Verhältnis zum Gesamtgeschäftsgewinn stehen muss, wobei das Bundesgericht für die Beurteilung das übungsgemässe Salär einer fremden Arbeitskraft bei gleicher Arbeit herangezogen hat (sog. Drittvergleich).[451] Viertens verfolge die Aufteilung den Zweck einer «billigen Verteilung des steuerbaren Einkommens unter die interessierten Kantone».[452]

### c) Keine Praxisänderung bei Einzelunternehmen und einfachen Gesellschaften

126 Im Urteil i. S. Häcker lehnte das Bundesgericht die Zuteilung eines Tätigkeitsentgelts bei einem Einzelunternehmen ab.[453] Dabei liess sich das Gericht im Ergebnis von der Überlegung leiten, dass die Kollektiv- bzw. Kommanditgesellschaft ein Sondervermögen darstellt, während dies beim Einzelunternehmen nicht der Fall sei. Eine Unterscheidung zwischen Gewinnanteil und Tätigkeitsentgelt hat deshalb zu unterbleiben.[454] Interessanterweise hat das Bundesgericht an gleicher Stelle die Praxis bei den Personengesellschaften als «ernsthaft diskutierbar» bezeichnet. Mit Urteil i. S. Käser lehnte das Bundesgericht mit gleicher Begründung ein Tätigkeitsentgelt bei einer einfachen Gesellschaft ab.[455]

### d) Überprüfung der Praxis

127 Die überwiegende Lehre hat die Zuteilung des Tätigkeitsentgelts an das Hauptsteuerdomizil seit jeher kritisiert[456], weshalb das Bundesgericht im Urteil i. S. Höchli

---

449 Vgl. Urteil BGer v. 18.11.1922, Praxis der Bundessteuern, § 8 IV A 2, Nr. 13; bestätigt in BGE 77 I 207, E. 4.

450 Vgl. Urteil BGer v. 1.11.1930, Praxis der Bundessteuern, § 8 IV A 2, Nr. 12; bestätigt in Urteil BGer v. 4.3.1938, ZBl 1938, S. 332 ff.

451 Vgl. Urteil BGer v. 22.12.1937, Praxis der Bundessteuern, § 8 IV A 2, Nr. 10, E. 5.

452 Urteil BGer v. 15.6.1928, Praxis der Bundessteuern, § 8 IV A 2, Nr. 9.

453 Vgl. BGE 45 I 288, E. 1b.

454 Vgl. BGE 45 I 288, E. 1b.

455 Vgl. BGE 50 I 284, E. 2.

456 BLUMENSTEIN, Regelung, S. 60, lehnt die Gleichbehandlung von Tätigkeitsentgelt und Salären von Angestellten mit dem Hinweis ab, dass bei Teilhabern eine ungleich engere

seine Rechtsprechung überprüft hat.[457] In einem ersten Schritt wurde für die Aufteilung der Einkünfte aus einer Personengesellschaft in die drei Komponenten Eigenkapitalzins, Tätigkeitsentgelt und Gewinnanteil wiederum das Sondervermögen der Personengesellschaft bemüht. Das Sondervermögen bewirkt in zivilrechtlicher Hinsicht, dass die einzelnen Teilhaber wie Dritte Ansprüche auf Zins und Honorar gegenüber der Gesellschaft geltend machen können und diese für die Gewinnermittlung im internen Verhältnis als Gesellschaftsschuld zu betrachten sind.[458] Anschliessend hat das Bundesgericht in einem zweiten Schritt die Zuteilung des Eigenkapitalzinses und des Tätigkeitsentgelts geprüft.[459] Beim Eigenkapitalzins wurde das gemäss ständiger Rechtsprechung gültige Territorialprinzip angewandt, indem die Kapitaleinlage und deren Zins dem Geschäftsort zugeteilt wurde.[460] Beim Tätigkeitsentgelt wurde hingegen eine enge wirtschaftliche Beziehung zum Geschäftsort abgelehnt, weil die Teilhaber durch die Arbeitsleistung «nicht in eine engere Beziehung als die unbeteiligten Angestellten» treten.[461] Mit dieser Begründung wurde die Zuteilung des Tätigkeitsentgelts an das Hauptsteuerdomizil im Wesentlichen bestätigt.

128 Neben dieser inhaltlichen Begründung setzte sich das Bundesgericht mit der Kritik aus der Lehre auseinander. Namentlich wurde erwogen, dass es nicht folgewidrig sei, bei Verlust auf die Zuteilung eines Tätigkeitsentgelts zu verzichten, da in diesem Fall das Honorar mangels eines Gewinns aus der Substanz finanziert werden müsste, weshalb im Ergebnis ein Aktiventausch vorliege.[462] Des Weiteren wurde eine Ungleichbehandlung zum Einzelunternehmen und zur einfachen Gesellschaft verneint, weil dort kein zivilrechtliches Sondervermögen besteht,

---

Zugehörigkeit zur Gesellschaft als bei Angestellten vorliegt und dass Praktikabilitätsprobleme sowie eine gewisse Willkür bei der Festsetzung des Verhältnisses zwischen Gesamtgeschäftsgewinn und Tätigkeitsentgelt auftreten. HOLLIGER, S. 196 ff., ist der Ansicht, dass die alleinige Besteuerung des Arbeitsentgelts am Wohnsitz inkonsequent sei, da auch beim Kapitalzins eine Analogie zum Gläubiger aufgestellt werden kann. Ablehnend ohne Begründung BURCKHARDT, Kommentar zu Art. 46 BV 1874, S. 423 f. A. A. SPEISER, Praxis in Doppelbesteuerungsrekursen, S. 98, welcher die Aufteilung als «richtige Vermittlung zwischen den kollidierenden Interessen der beiden Steuerhoheiten» bezeichnet.

457 Vgl. Urteil BGer v. 6.5.1959, ASA 29, S. 143 ff., E. 2 ff.

458 Vgl. für den zivilrechtlichen Anspruch Art. 559 OR; vgl. für die Teilnahme im Konkurs Art. 570 Abs. 2 OR; vgl. für die Gewinnermittlung Art. 558 Abs. 3 OR.

459 Da unbestritten war, dass der Gewinnanteil dem Geschäftsort zuzuweisen ist, wurde dessen Zuteilung nicht weiter thematisiert.

460 Vgl. zum Territorialprinzip vorn Rz. 119 ff.

461 Vgl. Urteil BGer v. 6.5.1959, ASA 29, S. 143 ff., E. 2.

462 Vgl. Urteil BGer v. 6.5.1959, ASA 29, S. 143 ff., E. 2.

welches die Einkünfte aus dem Geschäftsbetrieb in die Komponenten Eigenkapitalzins, Tätigkeitsentgelt und Gewinnanteil aufspalten kann.[463] Letztlich hat das Bundesgericht festgestellt, dass die praktischen Schwierigkeiten in der Aufteilung des Gesamtgewinns in eine Lohn- und Gewinnkomponente nicht überschätzt werden dürfen. Die einheitliche Besteuerung am Geschäftsort wäre zwar praktikabler, jedoch «vermöchte sie nicht zwischen den sich widersprechenden Interessen der Kantone zu vermitteln». Eine Aufteilung des Besteuerungsrechts diene dem «gerechten Ausgleich zwischen den Kantonen».[464] Das Bundesgericht hat bis heute an dieser Praxis festgehalten, wobei die neue Rechtsprechung jeweils keine weiteren Argumente anführt, sondern pauschal auf die bestehende Praxis verweist.[465]

### 1.3.5 Zwischenfazit

Die rechtshistorische Analyse der Doppelbesteuerungspraxis konnte aufzeigen, dass der Bundesrat/die Bundesversammlung bzw. ab dem Jahr 1874 das Bundesgericht jeweils ähnliche Kriterien herangezogen haben, um das Primärverteilungsergebnis bei Erwerbseinkünften zu rechtfertigen. Als Ausgangspunkt konnte jeweils das Territorialprinzip identifiziert werden, welches unbewegliche Güter an das Territorium (Belegenheitsort) und bewegliche Güter an den Eigentümer (Wohnort) anknüpft.[466] Sowohl die unselbständigen als auch die selbständigen Erwerbseinkünfte wurden zunächst in das bestehende Schema des Territorialprinzips «eingepasst».[467] Weitere wesentliche Argumentationslinien bestanden aus Äquivalenz-[468] oder Praktikabilitätsüberlegungen (Einheit des Besteuerungsrechts).[469] Ebenso wurde stellenweise das Ziel eines «gerechten» Ausgleichs zwischen den Kantonen bemüht, welches durch die Primärverteilung angestrebt werden sollte.[470] 129

---

463 Vgl. Urteil BGer v. 6.5.1959, ASA 29, S. 143 ff., E. 2.

464 Urteil BGer v. 6.5.1959, ASA 29, S. 143 ff., E. 2.

465 Vgl. anstelle vieler BGE 77 I 207, E. 4; BGE 107 IA 41, E. 2; Urteil BGer v. 30.9.1999, StR 55, S. 569 ff., E. 3b; Urteil BGer v. 15.3.2001, 2P.155/2000, E. 3d; Urteil BGer v. 11.9.2015, 2C_198/2015, E. 6.1.

466 Vgl. vorn Rz. 100.

467 Vgl. zur unselbständigen Erwerbstätigkeit vorn Rz. 101 f.; vgl. zur selbständigen Erwerbstätigkeit vorn Rz. 119 ff.

468 Vgl. zur unselbständigen Erwerbstätigkeit vorn Rz. 104 f. und 108; vgl. zur selbständigen Erwerbstätigkeit vorn Rz. 121.

469 Vgl. zur unselbständigen Erwerbstätigkeit vorn Rz. 105 f., 108; vgl. zur selbständigen Erwerbstätigkeit vorn Rz. 123 und 128.

470 Vgl. zum Tätigkeitsentgelt bei Personengesellschaften vorn Rz. 125 und 128; vgl. zur Familienbesteuerung vorn Rz. 115 ff.

### *1.4 Erkenntnisse und Fortgang*

130 Die Primärverteilung ist das Ergebnis des Zusammenspiels zwischen der kantonalen Steuerpflicht und der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis.[471] Während das harmonisierte, kantonale Steuergesetz steuerpflichtbegründend wirkt, schränkt das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot die kantonale Steuerhoheit punktuell ein, falls eine Doppelbesteuerung vorliegt.[472] Diesem Vorgang ist naturgemäss eine Verteilungsproblematik inhärent, weil für jede Konstellation derjenige Kanton bestimmt werden muss, welcher das bessere Besteuerungsrecht hat. Vor diesem Hintergrund hat das Bundesgericht in Bezug auf Erwerbseinkünfte eine komplexe Praxis entwickelt. Anhand verschiedener Fallkonstellationen wurde versucht, die Systematik der Rechtsprechung darzustellen.[473] Dabei wurde ersichtlich, dass die mit Richterrecht verbundene, kasuistische Methode einerseits sowie die Vielfalt an Lebenssachverhalten mit Erwerbstätigkeit andrerseits zu einem hohen Detailgrad geführt hat. Marginale Sachverhaltsänderungen können in Bezug auf das Primärverteilungsergebnis weitreichende Konsequenzen für die steuerpflichtige Person und die an der Besteuerung interessierten Kantone nach sich ziehen. Des Weiteren wurde diese stark verästelte Rechtsprechung mit dem Erlass des StHG punktuell gesetzlich «zementiert».

131 Mittels einer rechtshistorischen Analyse wurden der Ursprung sowie die Entwicklung der Doppelbesteuerungspraxis betreffend Erwerbseinkünfte beleuchtet. Zum einen wurde ergründet, weshalb die unselbständigen Erwerbseinkünfte mit Hauptsteuerdomizil am Wohnort ausschliesslich diesem Kanton zugeteilt werden. Das Bundesgericht hat diesbezüglich festgehalten, dass bei unselbständiger Erwerbstätigkeit der Grundsatz der Einheit des Besteuerungsrechts und die damit verbundenen Praktikabilitätsüberlegungen hoch zu gewichten seien.[474] Des Weiteren wurde ausgeführt, dass eine Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen Arbeits- und Wohnort nur mittels dem Äquivalenzprinzip gerechtfertigt werden könne, dieses aber von der Volkswirtschaftslehre abgelehnt wird.[475] Ebenso wurde die Berücksichtigung des Arbeitsorts bei der Gewinnsteuer als Argument gegen eine Besteuerung der unselbständigen Erwerbseinkünfte am Arbeitsort bei der Einkommensteuer angeführt.[476] Letztlich wurden sämtliche kantonale Begehren abgelehnt, welche

---

471 Vgl. vorn Rz. 37 ff.
472 Vgl. vorn Rz. 55.
473 Vgl. vorn Rz. 54 ff.
474 Vgl. vorn Rz. 105 f. und 108.
475 Vgl. vorn Rz. 105.
476 Vgl. vorn Rz. 102.

die Zuteilung eines teilweisen Besteuerungsrechts als Entschädigung für eine positive oder negative Externalität gefordert haben.[477] Hingegen wurde, falls das Hauptsteuerdomizil der steuerpflichtigen Person am Arbeitsort liegt, eine Aufteilung des Besteuerungsrechts aufgrund der Familienbesteuerung zugelassen. Das Bundesgericht wollte in diesen Fallkonstellationen einen «gerechten» Ausgleich zwischen dem Arbeits- und Wohnort vornehmen, weil sich die Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person aufgrund der Einkommensverwendung an beiden Orten manifestiere.[478]

Zum anderen wurde untersucht, weshalb die selbständigen Erwerbseinkünfte je nach Rechtsform unterschiedlich auf den Geschäfts- und Wohnort verteilt werden. Das Bundesgericht hat die Aufteilung dieser Erwerbseinkünfte bei Personengesellschaften mit dem «gerechten» Ausgleich zwischen den Kantonen begründet.[479] Um diesen Ausgleich vorzunehmen, wurde die zivilrechtliche Konzeption des Sondervermögens bei Personengesellschaften bemüht, um das Tätigkeitsentgelt mittels Analogie zur unselbständigen Erwerbstätigkeit dem Wohnort zuzuteilen.[480] Weil das Einzelunternehmen und die einfache Gesellschaft kein Sondervermögen aufweisen, wurde bei diesen Rechtsformen eine Aufteilung des Besteuerungsrechts unterlassen.[481] Zudem hat das Bundesgericht den «gerechten» Ausgleich zwischen Geschäfts- und Wohnort höher gewichtet als Praktikabilitätsbedenken, welche mit der Teilung des Besteuerungsrechts einhergehen.[482] 132

Für eine gesamtheitliche Betrachtung der Verteilung von Erwerbseinkünften ist neben der bereits dargestellten Primärverteilung ebenfalls die Sekundärverteilung massgebend. Deren Darstellung folgt im nächsten Kapitel. 133

## 2. Sekundärverteilung

### *2.1 Vorgehensweise*

Für die Darstellung der Sekundärverteilung von Erwerbseinkünften im geltenden Recht ist vorab auf die Grundlagen, namentlich die Notwendigkeit eines Finanzausgleichs im föderalen Staatengebilde, einzugehen (Rz. 135 ff.). Ausgehend von den Idealtypen staatlicher Organisation können die Funktionen des 134

477 Vgl. vorn Rz. 110 ff.
478 Vgl. vorn Rz. 115 ff.
479 Vgl. vorn Rz. 125 und 128.
480 Vgl. vorn Rz. 122 ff. und 127.
481 Vgl. vorn Rz. 126 und 128.
482 Vgl. vorn Rz. 128.

Finanzausgleichs aufgezeigt werden. Erst auf dieser Grundlage wird es möglich, in einem nächsten Schritt zu erklären, wie der nationale Finanzausgleich (NFA) als der zentrale Ausgleichsmechanismus auf Stufe der Sekundärverteilung das Verteilungsergebnis von Erwerbseinkünften zwischen den Kantonen beeinflussen kann (Rz. 144 ff.). Abschliessend werden weitere Ausgleichsmechanismen zwischen den Kantonen ausserhalb des NFA untersucht (Rz. 173 ff.).

## *2.2 Grundlagen*

### 2.2.1 Idealtypen staatlicher Organisation und deren ökonomische Beurteilung

#### a) Föderalismus und Zentralstaat als Idealtypen staatlicher Organisation

135 Ein Idealtyp staatlicher Organisation kann im Föderalismus gesehen werden. Gemäss FELD/SCHALTEGGER weist Föderalismus mindestens die Merkmale der Fragmentierung und Dezentralisierung auf.[483] Während Fragmentierung die Aufteilung des Nationalstaats in lokale Gebietskörperschaften oder Staatsebenen beschreibt, ist mit Dezentralisierung die Verteilung wichtiger Aufgaben und Kompetenzen[484] an diese Gebietskörperschaften gemeint.[485] Gemäss schweizerischem Verständnis spielen zwei Verfassungsprinzipien eine zentrale Rolle: das Subsidiaritätsprinzip[486] und das Prinzip der fiskalischen Äquivalenz.[487] Das Subsidiaritätsprinzip bestimmt, dass die übergeordnete Staatsebene eine Aufgabe oder Kompetenz nur dann übernehmen soll, wenn sie diese besser[488] als die

---

483 Vgl. FELD/SCHALTEGGER, S. 18, welche allerdings einen weiten Föderalismusbegriff vertreten und diese notwendigen Merkmale um weitere, schweizspezifische Merkmale ergänzen.

484 LIENHARD/MÄCHLER/ZIELNIEWICZ, S. 21, verwenden in diesem Zusammenhang den Begriff des «substanziellen Föderalismus», indem es nicht genügt, dass die Gebietskörperschaften lediglich Mitwirkungsrechte besitzen, sondern sie müssen über «substanzielle Gestaltungsbefugnisse bei der Wahrnehmung eigener Aufgaben» verfügen.

485 Vgl. FELD/SCHALTEGGER, S. 18.

486 Vgl. Art. 5a BV i. V. m. Art. 43a Abs. 1 BV.

487 Vgl. Art. 43a Abs. 2 und 3 BV; vgl. ferner explizit Botschaft NFA, BBl 2001, S. 2305.

488 Vgl. im Verhältnis Bund–Kantone Art. 43a Abs. 1 BV: «Der Bund übernimmt nur die Aufgaben, welche die Kraft der Kantone übersteigen oder einer einheitlichen Regelung bedürfen». Vgl. ferner die Beurteilungskriterien in Bundesrat, Bericht Postulat Stadler, S. 17.

nachgelagerten Gebietskörperschaften erfüllen kann.[489] Hingegen versteht das Prinzip der fiskalischen Äquivalenz die Steuer als Preisfunktion für öffentliche Leistungen.[490] Notwendige Voraussetzung dafür ist die institutionelle Kongruenz, d. h., der Kreis der Nutzniesser einer staatlichen Leistung soll mit demjenigen der Steuerzahler und der Entscheidungsträger identisch sein.[491]

Als Alternative zum Föderalismus wird der zentral gelenkte Einheitsstaat oder Zentralstaat beschrieben. In seiner reinen Form bestehen keine lokalen Gebietskörperschaften (keine Fragmentierung) und alle Aufgaben und Kompetenzen werden zentral wahrgenommen (keine Dezentralisierung). In der Realität lassen sich zweifelsohne verschiedene Ausprägungen von Föderalismus und Zentralstaat beobachten.[492] So besteht im Föderalismus eine natürliche Tendenz zur Zentralisierung, welche POPITZ als «Anziehungskraft des grössten Etats» beschrieben hat.[493] 136

### b) Vor- und Nachteile dieser Idealtypen

Im Spannungsfeld zwischen Föderalismus und Zentralstaat stellt sich die Frage nach dem optimalen Staatsaufbau. Nachfolgend sollen kurz die wesentlichsten 137

489 Vgl. ausführlich RICHLI, Subsidiaritätsprinzip, S. 79, welcher in dieser Formulierung den Kerngehalt des Subsidiaritätsprinzip erblickt.

490 Vgl. grundlegend OLSON, S. 483.

491 Vgl. BLANKART, Öffentliche Finanzen, S. 434 f., welcher darauf hinweist, dass die Begriffe der fiskalischen Äquivalenz und der institutionellen Kongruenz oft fälschlicherweise in einem Begriff zusammengefasst werden. BORCK, S. 445, nimmt dabei folgende Unterscheidung vor: «Während fiskalische Äquivalenz als wohlfahrtsökonomisches Prinzip auf das Ergebnis der Allokation öffentlicher Leistungen zielt, ist institutionelle Kongruenz als konstitutionelles Prinzip darauf ausgerichtet, den politischen Prozess so zu organisieren, dass als Ergebnis fiskalische Äquivalenz herauskommt». Insofern ist bei richtiger Betrachtung von Art. 43a Abs. 2 und 3 BV nicht das Prinzip der fiskalischen Äquivalenz, sondern das Prinzip der institutionellen Kongruenz verankert. Vgl. zu diesen Begriffen ausführlich hinten Rz. 191.

492 Während sowohl der Föderalismus als auch der Zentralstaat Idealtypen staatlicher Organisation darstellen, sind in der Realität vor allem Mischformen zwischen diesen Idealtypen zu beobachten. Erwähnenswerte Abweichungen sind bspw. Auslagerungen von staatlichen Aufgaben auf dezentrale Verwaltungsorganisationen mit eigenem Budget (vgl. zu deren Stellung in der Verwaltungsorganisation WALDMEIER, Rz. 22 ff.) sowie ausgabengebundene Staatseinnahmen.

493 POPITZ, S. 348; vgl. ferner SCHALTEGGER/STUDER, S. 103 ff.; SCHALTEGGER/WINISTÖRFER, S. 183 ff., welche diese Tendenz empirisch für die Schweiz festgestellt haben.

Vor- und Nachteile dargestellt werden.[494] Ausgangspunkt dieser Debatte bildet das Dezentralisierungstheorem, gemäss welchem die lokalen Gebietskörperschaften aufgrund ihrer Nähe zum Bürger besser in der Lage sind, die unterschiedlichen Präferenzen ihrer Einwohner und damit deren Nachfrage nach öffentlichen Leistungen zu berücksichtigen.[495] Weil diese Präferenzen heterogen sind und die Entscheidungen in einer Demokratie mit dem Mehrheitsprinzip gefällt werden, können nicht sämtliche Bedürfnisse aller Einwohner erfüllt werden. In der Folge werden sich Einwohner in derjenigen lokalen Gebietskörperschaft niederlassen, welche ihre Präferenzen am besten berücksichtigt.[496] Diese Wanderungen können bei Föderalismus zu einer effizienten Bereitstellung von öffentlichen Leistungen beitragen.[497] Dezentralisierung bewirkt nicht nur Standortwettbewerb bei der Bereitstellung von staatlichen Leistungen, sondern auch bei deren Finanzierung. Dabei kann der Steuerwettbewerb einerseits als Mittel zur Beschränkung der fiskalischen Ausschöpfung dienen.[498] Andrerseits können lokale Gebietskörperschaften mittels Steuerwettbewerb den Standortnachteil gegenüber wirtschaftlichen Zentren (teilweise) kompensieren.[499] Ferner kann Föderalismus institutionelle Innovationen fördern, indem ein Nährboden für Experimente im Sinne von *trial and error* geschaffen wird.[500] Bei deren Scheitern ist der Kreis der Betroffenen kleiner, als wenn das Experiment im ganzen Zentralstaat durchgeführt worden wäre.[501]

---

494 Vgl. für eine ausführliche Darstellung FELD/SCHALTEGGER, S. 48 ff.; vgl. ferner MAUCHLE/SCHALTEGGER, Rz. 12 ff.

495 Grundlegend OATES, Fiscal Federalism, S. 31 ff.; vgl. ferner zum Dezentralisierungstheorem anschaulich BLANKART, Öffentliche Finanzen, S. 419 ff.

496 Dieser Vorgang wird bildlich oftmals als «Abstimmen mit den Füssen» umschrieben.

497 Vgl. grundlegend TIEBOUT, S. 416 ff.; vgl. ferner BESLEY/COATE, S. 2628, welche aus der Vergleichsmöglichkeit einen disziplinierenden Effekt auf die Regierungen und Verwaltungen herleiten, welcher im Ergebnis Ineffizienzen in der Bereitstellung reduziert und die Qualität des Angebots erhöht.

498 Vgl. grundlegend BRENNAN/BUCHANAN, S. 173 ff.; vgl. ferner die empirischen Studien von BRÜLHART/JAMETTI, Leviathan, S. 1 ff.; EUGSTER/PARCHET, S. 325 ff.; FELD/KIRCHGÄSSNER, S. 67 ff.; FELD/KIRCHGÄSSNER/SCHALTEGGER, S. 27 ff., welche diesen Effekt für die Schweiz nachweisen; vgl. aber auch ZODROW/MIESZKOWSKI, S. 356 ff., welche aufzeigen, dass der Steuerwettbewerb schädliche Ausmasse annehmen kann, falls bei Steuersätzen für mobiles Steuersubstrat ein ruinöser Unterbietungswettbewerb eintritt.

499 Vgl. BALDWIN/KRUGMAN, S. 21 f.

500 Vgl. grundlegend OATES, Essay, S. 1131 ff.; vgl. ferner BLANKART, Öffentliche Finanzen, S. 420, welcher den Föderalismus als «Entdeckungsverfahren für institutionelle Neuerungen» in Analogie zum Hayek'schen Entdeckungsverfahren bezeichnet; FELD/KIRCHGÄSSNER/SCHALTEGGER, S. 28 f.

501 Vgl. OSBORNE, S. 249 ff.

Neben den oben erwähnten Vorteilen des Föderalismus werden in der Literatur verschiedene Nachteile diskutiert, welche eher für einen zentralen Staatsaufbau sprechen. Namentlich wenn keine fiskalische Äquivalenz vorliegt, können sog. *spillovers* Ineffizienzen verursachen.[502] Ist der Kreis der Nutzniesser nicht identisch mit demjenigen der Steuerzahler, können gewisse Nutzniesser von einer öffentlichen Leistung profitieren, ohne einen adäquaten Preis zu zahlen. Typischerweise treten diese Nutzen*spillovers* bei wirtschaftlichen Zentren auf, welche öffentliche Leistungen unentgeltlich an die Peripherie erbringen. Unter Umständen gelingt es lokalen Gebietskörperschaften aber auch, Kosten auf andere zu überwälzen (Kosten*spillovers* oder Steuerexport). Bleiben hingegen die Auswirkungen von Steuer- und Ausgabenentscheidungen einer lokalen Gebietskörperschaft auf die anderen Gebietskörperschaften unberücksichtigt, können sog. fiskalische Externalitäten auftreten.[503] Ferner kann Föderalismus zu erheblichen Unterschieden zwischen den lokalen Gebietskörperschaften auf der Einnahmen- und Ausgabenseite führen (sog. Disparitäten).[504] 138

Als wichtiges Argument für den Zentralstaat werden oftmals steigende Skalenerträge im Konsum oder in der Produktion genannt.[505] Bei öffentlichen Gütern, welche unbeschränkt von mehreren Personen gleichzeitig konsumiert werden können, deckt die Bereitstellung zu Grenzkostenpreisen die Durchschnittskosten nicht. Folglich kann eine Unterversorgung resultieren.[506] Stellt die Gebietskörperschaft trotzdem die optimale Menge eines solchen Guts bereit, muss sie 139

---

502 Vgl. OLSON, S. 486.

503 Vgl. BUCHANAN/WAGNER, S. 151 ff.; KEEN/KOTSOGIANNIS, S. 363 ff.; ZODROW/MIESZKOWSKI, S. 368 f. Ein Anwendungsbeispiel stellt die Ansiedelung von Personen dar, weil nur die positiven Folgen am Ansiedelungsort, nicht aber die zusätzliche Belastung am Herkunftsort einkalkuliert wird (vgl. eingehend FELD, Steuerwettbewerb, S. 45). Ein anderes Anwendungsbeispiel kann im Problem der fiskalischen Allmende gesehen werden, wenn zwei Gebietskörperschaften unabhängig voneinander dieselbe Steuerbasis zur Besteuerung heranziehen. Im Ergebnis wird dann die gemeinsame Steuerbasis «übernutzt», da gesamthaft eine zu hohe Besteuerung resultiert (vgl. BOADWAY/KEEN, S. 151; vgl. ferner BRÜLHART/JAMETTI, Externalities, S. 2045 ff., welche diesen Effekt für die schweizerischen Gemeinden empirisch nachweisen).

504 Vgl. STIGLER, S. 215 ff. Gemäss der sog. *income segregation hypothesis* führen Disparitäten zu Wanderungen von armen Personen in Gebietskörperschaften, welche hohe Sozialleistungen garantieren. Gleichzeitig lassen sich reiche Personen dort nieder, wo die Steuern tief sind, weshalb sich eine unerwünschte geografische Trennung von armen und reichen Personen ergibt. Im schlechtesten Fall kann diese Dynamik zum Zusammenbruch des dezentralen Wohlfahrtstaats führen, weil eine dezentrale Umverteilung nicht mehr möglich ist (vgl. SCHALTEGGER/SOMOGYI/STURM, S. 455 ff.).

505 Vgl. zur Definition von steigenden Skalenerträgen BLANKART, Öffentliche Finanzen, S. 423.

506 Vgl. SINN, Limits, S. 11 ff.

die Kosten auf immobile Faktoren überwälzen und es kann eine problematische Umverteilungswirkung entstehen.[507]

140 Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Frage nach dem optimalen Staatsaufbau nicht abschliessend beantwortet werden kann. Ein föderaler Staatsaufbau bietet zahlreiche Vorteile, jedoch können auch gewichtige Nachteile nicht von der Hand gewiesen werden.

### 2.2.2 Funktionen eines Finanzausgleichs

#### a) Literatur

141 Der Schweizer Verfassungsgeber hat einen Grundsatzentscheid zugunsten des Föderalismus gefällt.[508] Zusätzlich wird versucht, die Nachteile des Föderalismus mit ergänzenden Mechanismen zu begrenzen.[509] Dem Finanzausgleich[510] kommen in dieser Hinsicht gemäss Literatur vor allem drei Funktionen zu: Erstens können mit finanziellen Ausgleichszahlungen räumliche und fiskalische Externalitäten zwischen Gebietskörperschaften internalisiert werden (Effizienzfunktion).[511] Dabei entspricht der optimale Betrag der finanziellen Ausgleichszahlung exakt der Höhe der Externalität und wirkt im Ergebnis wie eine Pigou-Steuer.[512] Zweitens können mit Ausgleichszahlungen vertikale fiskalische Ungleichheiten korrigiert werden.[513] Diese können entstehen, wenn die Einnahmen

---

507 Vgl. SINN, Selection Principle, S. 251 ff.

508 Vgl. Art. 3 BV; vgl. auch die verfassungsrechtliche Verankerung der beiden Hauptprinzipien des Föderalismus in Art. 5a i. V. m. Art. 43a Abs. 1 BV (Subsidiaritätsprinzip) und Art. 43a Abs. 2 und 3 BV (Prinzip der fiskalischen Äquivalenz); vgl. ferner zum Bundesstaatsprinzip als Strukturprinzip der Bundesverfassung MASTRONARDI, Rz. 747 ff.; Botschaft NFA, BBl 2001, S. 2304, in welcher der Föderalismus als «anerkanntes, bewährtes und identitätsstiftendes Element der Schweiz» bezeichnet wird.

509 Neben dem Finanzausgleich ist diesbezüglich die Steuerharmonisierung zu nennen.

510 Der Begriff «Finanzausgleich» umfasst in einem engen Sinn horizontale und/oder vertikale Ausgleichszahlungen zwischen Gebietskörperschaften. Finanzausgleich in einem weiten Sinn bezeichnet «die Art und Weise [...] wie [...] die öffentlichen Aufgaben zwischen den in einem Territorium neben- und untereinander bestehenden Gebietskörperschaften abgegrenzt, die damit verbundenen Aufgaben auf sie verteilt und die erforderlichen Einnahmen von ihnen beschafft werden» (BICKEL, S. 730). Nachfolgend wird der Begriff «Finanzausgleich» immer im engen Sinn verstanden.

511 Grundlegend OATES, Fiscal Federalism, S. 65 ff.; vgl. für fiskalische Externalitäten BOADWAY, Equalization, S. 223 ff.; vgl. für räumliche Externalitäten bereits OLSON, S. 486 f.

512 Vgl. für die Herleitung ausführlich BOADWAY, Equalization, S. 223 ff.

513 Vgl. BOADWAY, Facilitator, S. 111 ff.

und Ausgaben unterschiedlich dezentralisiert sind. Ist bspw. nur die Ausgabenkompetenz, nicht aber die Steuererhebungskompetenz auf lokaler Ebene angesiedelt, muss die lokale Gebietskörperschaft mit genügend finanziellen Mitteln ausgestattet werden, um ihre Ausgabenkompetenz erst wahrnehmen zu können.[514] Drittens kann der Finanzausgleich Disparitäten auf der Einnahmen- und Ausgabenseite abbauen.[515] Auf der Einnahmenseite soll den Gebietskörperschaften ein minimales Einnahmenpotenzial zugestanden werden. Hingegen sollen auf der Ausgabenseite unvorteilhafte Rahmenbedingungen solidarisiert werden, um «gleich lange Spiesse» zwischen den Gebietskörperschaften zu schaffen. Grundlegendes Ziel besteht im Verhindern eines Auseinanderdriftens der lokalen Gebietskörperschaften beim wirtschaftlichen Wohlstand (Verteilungsfunktion). Dies kann aus einer sozialpolitischen Sicht Stabilität garantieren.[516] Das Ausmass der Umverteilung ist im politischen Diskurs zu bestimmen. Offensichtlich bestehen Zielkonflikte zwischen den verschiedenen Funktionen.

### b) Botschaft NFA

Neben der Literatur enthält die Botschaft zur Neugestaltung des NFA Ausführungen zu den übergeordneten Funktionen. Darin heisst es: 142

> «Sämtliche Kantone sollen über genügend finanzielle Mittel verfügen, sodass sie ihre Aufgaben eigenständig erfüllen können. Mit einer direkten Umverteilung zwischen ressourcenstarken und ressourcenschwachen Kantonen [...] sollen die grossen Unterschiede bezüglich der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Steuerbelastung verringert werden.»[517]

Damit betont der Verfassungsgeber vor allem die Umverteilungsfunktion des Finanzausgleichs. Diese steht beim NFA klar im Zentrum.[518] Des Weiteren

514 Vgl. zum sog. Verbundsystem hinten Rz. 393.
515 Vgl. BUCHANAN, Federalism, S. 586.
516 Vgl. BOHLEY, S. 117.
517 Botschaft NFA, BBl 2001, S. 2359.
518 Vgl. auch Botschaft NFA, BBl 2001, S. 2307, welche den Finanzausgleich im engen Sinn als «umverteilungsorientierter Finanzausgleich» bezeichnet; vgl. ferner die Dotationen der einzelnen Finanzausgleichsinstrumente hinten in Rz. 144, welche die gleiche Erkenntnis offenbaren.

wird in einem Nebensatz erwähnt, dass die fiskalischen Externalitäten ebenfalls mit dem Finanzausgleich internalisiert werden sollen.[519] Anders die räumlichen Externalitäten: Zu deren Beseitigung soll die interkantonale Zusammenarbeit, bspw. in Form von Verbundlösungen, gefördert werden.[520] Gänzlich unerwähnt bleibt die Korrektur von vertikalen fiskalischen Ungleichheiten. Diese spielen in der Schweiz offenbar keine Rolle, was wohl auf die ausgeprägte kantonale Finanzautonomie zurückzuführen ist.[521]

### 2.2.3 Zwischenfazit

143 Die beiden Idealtypen staatlicher Organisation können zum einen im Zentralstaat und zum anderen im Föderalismus umschrieben werden. Beide Idealtypen sind mit zahlreichen Vor- und Nachteilen behaftet. In diesem Spannungsfeld stellt der Finanzausgleich eine «natürliche und notwendige Ergänzung» des Föderalismus dar.[522] Er kann massgebliche Nachteile des Föderalismus aus einer Effizienz- und Verteilungssicht kompensieren. Allerdings bestehen zwischen diesen Funktionen Zielkonflikte. Der Botschaft NFA kann entnommen werden, dass mit dem nationalen Finanzausgleich die Verteilungsfunktion im Vordergrund steht.

## *2.3 Der nationale Finanzausgleich (NFA)*

### 2.3.1 Übersicht über die Instrumente des NFA

144 Der NFA ist in Art. 135 BV verfassungsmässig verankert und setzt sich aus vier Instrumenten zusammen (vgl. Abbildung 2). Mit dem Ressourcenausgleich besteht ein Instrument auf der Einnahmenseite, welches in erster Linie Unterschiede in den Kantonseinnahmen abbauen soll.[523] Hingegen sind das zweite und dritte Instrument auf der Ausgabenseite angesiedelt und sollen Unterschiede in den Kantonsausgaben infolge spezifischer Sonderlasten ausgleichen. Während der geografisch-topografische Lastenausgleich siedlungs- und

519 Vgl. Botschaft NFA, BBl 2001, S. 2310.
520 Vgl. Botschaft NFA, BBl 2001, S. 2310; vgl. zur interkantonalen Zusammenarbeit hinten Rz. 173 ff.
521 Vgl. zum sog. Trennsystem hinten Rz. 393.
522 BOADWAY, Equalization, S. 212.
523 Vgl. Art. 3 ff. FiLaG.

geländebedingte Sonderlasten entschädigt[524], werden mit dem soziodemografischen Lastenausgleich Sonderlasten aufgrund der Bevölkerungsstruktur berücksichtigt.[525] Davon können im Ergebnis vor allem Gebirgs- und Zentrumskantone profitieren. Das vierte Instrument stellt einen Härteausgleich dar.[526] Die Dotation des NFA entspricht mit ca. CHF 5.28 Milliarden ungefähr 0.77 % des Schweizer BIP.[527] Innerhalb des NFA ist der Ressourcenausgleich mit Abstand das wichtigste Instrument, wie der Ausstattung entnommen werden kann.

Nachfolgend ist einerseits der Ressourcenausgleich zu berücksichtigen, weil dieses Instrument auf der Einnahmenseite angesiedelt ist und deshalb direkt die Verteilung von Erwerbseinkünften beeinflusst. Andrerseits soll der soziodemografische Lastenausgleich näher betrachtet werden. In der Diskussion um die Verteilung von Erwerbseinkünften spielen von Erwerbstätigen am Arbeitsort verursachte Kosten eine zentrale Rolle, weshalb untersucht werden muss, ob diese innerhalb des soziodemografischen Lastenausgleichs auf die eine oder andere Weise bereits abgegolten werden. Die verbleibenden Instrumente – der geografisch-topografische Lastenausgleich sowie der Härteausgleich – werden an dieser Stelle mangels Relevanz nicht weiter thematisiert. 145

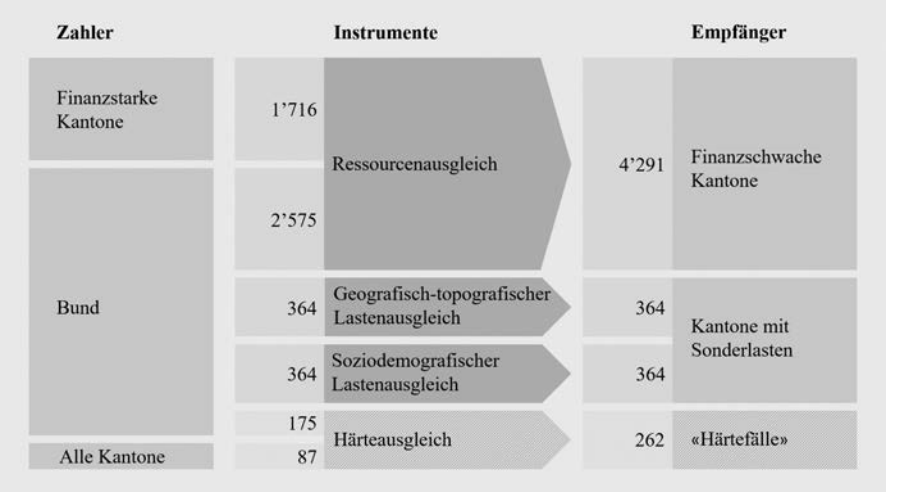
524 Vgl. Art. 7 FiLaG.

525 Vgl. Art. 8 FiLaG.

526 Der Härteausgleich wurde bei der grundlegenden Reform des Finanzausgleichs im Jahr 2008 geschaffen, um den Reformverlierern übergangsmässig eine Bestandesgarantie zu gewähren, welche zeitlich befristet ist und sich laufend reduziert (vgl. Art. 19 FiLaG; vgl. ferner BLANKART, Öffentliche Finanzen, S. 493 f.).

527 Vgl. BFS, Bruttoinlandprodukt nach Verwendungsarten 2018 [Datensatz]; EFV, Finanzausgleich zwischen Bund und Kantonen, Zahlungen 2020 [Datensatz].

*Abbildung 2: Architektur des nationalen Finanzausgleichs mit den Zahlungen im Jahr 2020 in Mio. CHF*[528]




## 2.3.2 Ressourcenausgleich

### a) Ziele

146 Die Bundesverfassung enthält verschiedene Zielvorgaben, welche teilweise wörtlich in das FiLaG übernommen wurden. Erstens soll der Finanzausgleich die kantonale Finanzautonomie stärken.[529] Kantone besitzen dann Finanzautonomie, wenn der Bund ihnen ausreichende Finanzierungsquellen zur Erfüllung ihrer Aufgaben überlässt.[530] Letzteres stellt der Ressourcenausgleich sicher, falls die eigenen sowie die vom Bund zugewiesenen Finanzierungsquellen nicht ausreichen.[531] Ein funktionierender Ressourcenausgleich stärkt in dieser Lesart direkt die Finanzautonomie der finanzschwachen Kantone. Indirekt wird

528 Eigene Darstellung in Anlehnung an MAUCHLE/SCHALTEGGER, Rz. 9, mit Daten aus EFV, Finanzausgleich zwischen Bund und Kantonen, Zahlungen 2020 [Datensatz].

529 Vgl. Art. 47 Abs. 2 BV; vgl. ferner Art. 2 Bst. a FiLaG. Die Finanzautonomie berechtigt die Kantone, selbst über die Verwendung ihrer finanziellen Mittel zu entscheiden, was für den Verzicht einer Zweckbindung der Finanzausgleichtransfers spricht (vgl. PIPPIG, S. 223 f.; vgl. ferner Art. 3a Abs. 3 FiLaG).

530 Vgl. Art. 47 Abs. 2 Satz 2 BV.

531 Vgl. LIENHARD/MÄCHLER/ZIELNIEWICZ, S. 297.

ebenfalls die Finanzautonomie der finanzstarken Kantone gestärkt, weil die ansonsten schleichende Zentralisierung die Finanzautonomie aller Kantone gefährdet.[532]

147 Zweitens sollen mit dem Finanzausgleich die Unterschiede in der finanziellen Leistungsfähigkeit zwischen den Kantonen verringert werden.[533] Unter der finanziellen Leistungsfähigkeit werden die fiskalisch ausschöpfbaren Einnahmen der Kantone verstanden.[534] Diese Zielsetzung rechtfertigt – neben Zuschüssen an finanzschwache Kantone – Abschöpfungen von finanzstarken Kantonen, weil nur auf diese Weise die Disparitäten effektiv verringert werden können.

148 Drittens soll der Finanzausgleich die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit der Kantone im nationalen und internationalen Verhältnis erhalten.[535] Diese Zielsetzung wurde erst in der parlamentarischen Debatte mit der Überlegung eingefügt, dass die finanzstarken Kantone von einem zu starken Ausgleich geschützt werden sollen, weil andernfalls ihre steuerliche Wettbewerbsfähigkeit und damit die der gesamten Schweiz gefährdet wäre.[536] Zusätzlich darf der Ressourcenausgleich nicht so stark nivellierend ausgestaltet werden, dass für die finanzschwachen Kantonen der steuerliche Wettbewerb ausgeschaltet wird.[537]

149 Viertens soll der Finanzausgleich den Kantonen eine minimale Ausstattung mit finanziellen Ressourcen gewährleisten.[538] Dieses Ziel ist stark mit der Finanzautonomie verknüpft, weil erst mit einer Mindestausstattung sichergestellt werden kann, dass alle Kantone – unabhängig von ihrer Finanzkraft – genügend Mittel für

---

532 Vgl. BOHLEY, S. 117.

533 Vgl. Art. 135 Abs. 2 Bst. a BV; vgl. ferner Art. 2 Bst. b FiLaG, welcher zusätzlich die Reduktion von Unterschieden in der Steuerbelastung zwischen Kantonen erwähnt. Dies ist allerdings eine direkte Folge der Reduktion der Unterschiede der finanziellen Leistungsfähigkeit, weshalb der Zielsetzung betreffend Steuerbelastung m. E. keine eigenständige Bedeutung zukommt.

534 Vgl. Botschaft NFA, BBl 2001, S. 2464; vgl. ferner zum Ressourcenindex als Mass der finanziellen Leistungsfähigkeit hinten Rz. 153 ff.

535 Vgl. Art. 135 Abs. 2 Bst. e BV; vgl. ferner Art. 2 Bst. c FiLaG.

536 Vgl. Votum Walker, Amtl. Bull. Nationalrat Sommersession 2003, S. 1177.

537 Vgl. Votum Müller, Amtl. Bull. Nationalrat Sommersession 2003, S. 1178. Ein entsprechendes Vorgehen wäre m. E. zudem unter dem Aspekt der kantonalen Finanzautonomie problematisch, weil in diesem Fall eine zu starke Abhängigkeit vom NFA geschaffen wird.

538 Vgl. Art. 135 Abs. 2 Bst. b BV; vgl. ferner Art. 2 Bst. d FiLaG. Mit der NFA-Reform per Januar 2020 wird explizit eine Mindestausstattung garantiert. In den vorherigen Jahren stellte die Mindestausstattung lediglich eine Zielgrösse dar, welche allerdings immer bei Weitem übertroffen wurde (vgl. ausführlich Bundesrat, Wirksamkeitsbericht, S. 69 ff.).

eine angemessene Bereitstellung von staatlichen Leistungen zur Verfügung haben.[539]

150 Es fällt auf, dass die genannten, verfassungsmässigen Ziele sehr offen formuliert sind.[540] Einerseits beinhalten sie zahlreiche unbestimmte Rechtsbegriffe wie Finanzautonomie oder steuerliche Wettbewerbsfähigkeit, welche konkretisiert werden müssen. Andrerseits fehlen klare Zielvorgaben: In welchem Ausmass sollen die Unterschiede in der finanziellen Leistungsfähigkeit reduziert werden? Wie hoch soll die Mindestausstattung ausfallen? Diese Parameter werden erst mit der Umsetzung des Ressourcenausgleichs auf Gesetzes- oder Verordnungsstufe festgelegt. Des Weiteren ist anzumerken, dass die Festsetzung einer Mindestausstattung jedem Ressourcenausgleich explizit oder implizit inhärent ist.[541] Aus diesem Grund ist die blosse Zielsetzung, dass den Kantonen eine Mindestausstattung gewährt werden soll, inhaltsleer. Erst wenn die Höhe der Mindestausstattung definiert wird, kann dieses Ziel mit Inhalt gefüllt werden. Letztlich kann festgehalten werden, dass mit den verfassungsmässigen Zielen lediglich die Verteilungsfunktion des Ressourcenausgleichs verdeutlicht wird.[542]

### b) Ausgestaltung

#### aa) Vorbemerkungen

151 Die Ausgestaltung des Ressourcenausgleichs wird ab Januar 2020 massgeblich durch zwei Reformen geprägt. Einerseits hat das Parlament im Juni 2019 eine NFA-Reform verabschiedet, welche u. a. die Festlegung und Verteilung der Mittel des Ressourcenausgleichs neu regelt. Diese Reform, welche am 1. Januar 2020 in Kraft getreten ist, wird in der Darstellung der Ausgestaltung in diesem Teilkapitel bereits berücksichtigt. Andrerseits hat die STAF Änderungen des Finanzausgleichs bedingt. Diese Neuerungen werden in einem separaten Teilkapitel behandelt.[543]

---

539 Vgl. MAUCHLE/SCHALTEGGER, Rz. 45.

540 Vgl. zur Unbestimmtheit als Besonderheit finanzverfassungsrechtlicher Normen PIPPIG, S. 87 ff.

541 Vgl. dazu ausführlich MAUCHLE/SCHALTEGGER, Rz. 47, welche aufzeigen, dass immer ein minimales Ausgleichsziel festgelegt werden muss, welches auf einem Ausgangspunkt basiert. Auch wenn nicht der finanzschwächste Kanton als Ausgangspunkt genommen wird, wird mit einem festgelegten Ausgleich implizit dessen Mindestausstattung definiert.

542 Vgl. zur Verteilungsfunktion vorn Rz. 142.

543 Vgl. hinten Rz. 157 ff.

Dieses Teilkapitel gliedert sich wie folgt: In einem ersten Schritt wird kurz der Ressourcenindex als das Mass der finanziellen Leistungsfähigkeit der Kantone erläutert (Rz. 153). In einem zweiten Schritt wird dargelegt, wie die Auszahlungen an die finanzschwachen Kantone berechnet werden (Rz. 154 f.). Schliesslich wird in einem dritten Schritt aufgezeigt, wie die Einzahlungen der finanzstarken Kantone ermittelt werden (Rz. 156). 152

### bb) Ressourcenindex

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Kantons wird mit dem Ressourcenindex abgebildet. Dieses Mass muss aus finanzwissenschaftlicher Sicht zwingend unabhängig von den tatsächlich realisierten Steuereinnahmen sein, damit die Kantone die Ressourcenausgleichsbeiträge nicht beeinflussen können (sog. Unabhängigkeit der Besteuerung).[544] Zur Berechnung des Ressourcenindex wird auf das sog. Ressourcenpotenzial abgestellt:[545] 153

$$RP_i^T = \frac{1}{3}\sum_{t=T-6}^{T-4} (E_i^t - F) + \alpha^t V_i^t + \beta^t G_i^t + \gamma^t Q_i^t + R_i^t \qquad (1)$$

$$RI_i^T = \frac{\frac{RP_i^T}{B_i^T}}{\frac{RP_{CH}^T}{B_{CH}^T}} \cdot 100 = \frac{\frac{RP_i^T}{B_i^T}}{\frac{\sum_{j=1}^{26} RP_j^T}{\sum_{j=1}^{26} B_j^T}} \cdot 100 \qquad (2)$$

Die Formel (1) zeigt die Berechnung des Ressourcenpotenzials $RP_i^T$ eines Kantons *i* im Referenzjahr *T*. Dieses besteht aus der Summe der steuerbaren Einkommen $E_i^t$, der steuerbaren Vermögen $V_i^t$, der steuerbaren Gewinne $G_i^t$, der quellenbesteuerten Einkommen $Q_i^t$ sowie der Steuerrepartitionen $R_i^t$.[546] Bei den steuerbaren Einkommen wird ein einheitlicher Freibetrag F im Umfang von

---

544 Vgl. HAUSER, S. 194 f.; MAUCHLE/SCHALTEGGER, Rz. 37; SCHALTEGGER/HUWYLER/ANGELINI, S. 17; vgl. ferner KORIOTH, S. 578 f.

545 In Anlehnung an LEISIBACH/SCHALTEGGER, S. 261.

546 Bei den Steuerrepartitionen handelt es sich um gewichtete Gutschriften der dBSt, welche in einem anderen Kanton verbucht wurden als in dem, dem sie zustehen, was betreffend die Einkommen- und Gewinnsteuer insb. bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit in einem anderen Kanton der Fall ist. Diese können sowohl positive wie auch negative Werte annehmen. Der Gewichtungsfaktor variiert je nach Jahr und Kanton zwischen 5 und 25 (vgl. Art. 21 FiLaV i. V. m. Art. 197 Abs. 1 DBG).

zurzeit CHF 30'800 abgezogen.[547] Die Vermögen, Gewinne und quellenbesteuerten Einkommen fliessen je mit einem Gewichtungsfaktor $\alpha^t$, $\beta^t$ bzw. $\gamma^t$ in die Berechnung ein.[548] Für das Ressourcenpotenzial im Referenzjahr *T* werden diese Faktoren über die drei Bemessungsjahre *T-6*, *T-5* und *T-4* berücksichtigt.[549] Entsprechend sind für das Ressourcenpotenzial des Referenzjahrs 2020 die Bemessungsjahre 2014 bis 2016 massgebend. Mit der Formel (2) kann ausgehend vom Ressourcenpotenzial eines Kantons dessen Ressourcenindex berechnet werden. Dafür wird dessen Ressourcenpotenzial pro Kopf ins Verhältnis zum schweizerischen Durchschnitt gestellt.[550] Während Kantone mit einem Ressourcenindex unter 100 Indexpunkten als finanzschwach gelten (sog. Nehmerkantone), werden Kantone mit einem Ressourcenindex über 100 Indexpunkten als finanzstark bezeichnet (sog. Geberkantone).[551]

### cc) Auszahlungen an Nehmerkantone

154 Nehmerkantone erhalten Auszahlungen aus dem Ressourcenausgleich, welche gemäss folgenden Formeln berechnet werden:[552]

$$A_i = \frac{(86.5 - RI_i)}{100} \cdot \frac{SSE_{CH}}{B_{CH}} \cdot B_i \qquad \text{falls } RI_i < 70 \qquad (3)$$

$$A_i = p_i \cdot \frac{(100 - RI_i)}{100} \cdot \frac{SSE_{CH}}{B_{CH}} \cdot B_i \qquad \text{falls } 70 \leq RI_i \leq 100 \qquad (4)$$

---

547 Der Steuerfreibetrag soll die unterschiedliche steuerliche Ausschöpfung der Einkommensklassen berücksichtigen (vgl. Botschaft NFA, BBl 2001, S. 2373 f.).

548 Der Gewichtungsfaktor $\alpha^t$ berücksichtigt die tiefere steuerliche Ausschöpfung der Vermögen im Vergleich zu den Einkommen (vgl. Art. 13 FiLaV). Der Gewichtungsfaktor $\beta^t$ beträgt für ordentlich besteuerte Gewinne 1 und für privilegiert besteuerte Gewinne < 1 (vgl. Art. 19 FiLaV). Der Gewichtungsfaktor $\gamma^t$ berücksichtigt die unterschiedliche steuerliche Ausschöpfung verschiedener Arten von quellenbesteuertem Einkommen (vgl. FiLaV, Anhang 3).

549 Art. 3 Abs. 4 FiLaG i. V. m. Art. 2 Abs. 3 FiLaV.

550 Der Ressourcenindex der gesamten Schweiz beträgt demnach 100 Indexpunkte (vgl. Art. 4 Abs. 3 FiLaV). Im Referenzjahr 2020 entsprechen 100 Indexpunkte einem Ressourcenpotenzial von CHF 34'231 pro Kopf.

551 Vgl. Art. 4 Abs. 4 FiLaV.

552 Aus Vereinfachungsgründen wurde in den nachfolgenden Formeln auf das Superskript, welches das Referenz- bzw. Bemessungsjahr bezeichnet, verzichtet, weil sich alle Parameter jeweils auf das Referenzjahr T beziehen.

Für die Berechnung der Auszahlungen wird zwischen zwei Kategorien von Nehmerkantonen unterschieden: Die erste Kategorie stellen diejenigen Kantone dar, welche einen Ressourcenindex unter 70 Indexpunkten aufweisen.[553] Deren Auszahlung bestimmt sich gemäss Formel (3). In der zweiten Kategorie sind die restlichen Nehmerkantone enthalten, deren Auszahlung sich nach der Formel (4) richtet.

- Zur Formel (3): Die Auszahlung $A_i$ an einen Kanton *i* bemisst sich aus der Differenz zwischen der vordefinierten Mindestausstattung von 86.5 Indexpunkten[554] und dem Ressourcenindex $RI_i$ dieses Kantons multipliziert mit den gesamten Steuereinnahmen der Kantone und Gemeinden pro Kopf[555] $\frac{SSE_{CH}}{B_{CH}}$ und der Bevölkerungszahl dieses Kantons $B_i$.
- Zur Formel (4): Die Berechnung weicht lediglich in Bezug auf den ersten Teil der Formel (3) ab. Dieser stellt die Differenz zwischen dem Indexwert von 100 und dem Ressourcenindex des betrachteten Kantons ($RI_i$) dar. Diese Differenz wird zusätzlich mit einem Progressionsfaktor $p_i$ gewichtet, welcher für das Jahr 2020 die Werte zwischen 0 und 0.59 annehmen kann.[556]

Die Dotation des Ressourcenausgleichs A wird endogen durch die Summe der einzelnen Auszahlungen festgelegt: 155

$$A = \sum_{i=1}^{m} A_i \qquad (5)$$

Dabei steht m für die Anzahl der Nehmerkantone. Die endogene Bestimmung der Dotation des Ressourcenausgleichs stellt die zentrale Neuerung der NFA-Reform dar. Bis Ende 2019 war die Dotation des Ressourcenausgleichs exogen, d. h., sie

553 Für das Referenzjahr 2020 sind dies lediglich die Kantone JU (64.9 Indexpunkte) und VS (65.4 Indexpunkte).

554 Vgl. Art. 3a Abs. 2 Bst. a FiLaG. Für die Jahre 2020 und 2021 besteht eine Übergangsregelung, gemäss welcher die Mindestausstattung schrittweise von heute 88.3 Indexpunkten auf 87.7 Indexpunkte (2020) bzw. 87.1 Indexpunkte (2021) reduziert wird (vgl. Art. 19a FiLaG).

555 Sog. standardisierter Steuerertrag pro Kopf der Schweiz: (Steuereinnahmen der Kantone und Gemeinden – Debitorenverluste + Kantonsanteil dBSt)/Bevölkerungszahl der Schweiz. Des Weiteren ist zu beachten, dass für ein Referenzjahr T drei Bemessungsjahre (T–6, T–5 und T–4) massgebend sind. Im Referenzjahr 2020 betrug dieser Wert CHF 8'930 pro Kopf.

556 Der Progressionsfaktor $p_i$ ist vom Ressourcenindex des betrachteten Kantons ($RI_i$) sowie von diversen Konstanten abhängig (u. a. Mindestausstattung). Mit steigendem $RI_i$ sinkt der Wert von $p_i$ überproportional. Für das Referenzjahr 2020 gilt: Bei $RI_i = 70$ beträgt $p_i = 0.59$; bei $RI_i = 100$ ist $p_i = 0$ (vgl. FiLaV, Anhang 7a).

wurde alle vier Jahre durch das Parlament festgelegt.[557] Mit der formelbasierten Neuregelung soll eine Entpolitisierung der Dotationshöhe stattfinden.[558]

### dd) Einzahlungen der Geberkantone

156 Die Auszahlungen an die Nehmerkantone werden zum einen durch den Bund (sog. vertikaler Ressourcenausgleich) und zum anderen durch Einzahlungen der Geberkantone (sog. horizontaler Ressourcenausgleich) getragen.[559] Die NFA-Reform sieht vor, dass der Bund 60 % und die finanzstarken Kantone 40 % der Dotation finanzieren.[560] Damit berechnet sich die Summe der Einzahlungen aller Geberkantone E wie folgt:

$$E = \frac{2}{5}\ A \tag{6}$$

Diese Summe ist anschliessend so auf die Geberkantone aufzuteilen, dass diese pro Kopf einen einheitlichen Prozentsatz der Differenz zwischen ihrem Ressourcenpotenzial pro Kopf und dem schweizerischen Durchschnitt bezahlen.[561] Daraus folgt Formel (7) zur Berechnung einer Einzahlung $E_i$ des Kantons *i*:

$$E_i = E \cdot \frac{\left(RI_i - 100\right) * B_i}{\sum_{j=1}^{n}\left[\left(RI_j - 100\right) * B_j\right]} \tag{7}$$

Dabei steht n für die Anzahl der Geberkantone. Der Formel (7) kann nicht auf den ersten Blick entnommen werden, dass die Geberkantone pro Kopf einen fixen Teil des über dem Durchschnitt liegenden Ressourcenpotenzials abliefern. Diese Eigenschaft kann durch eine mathematische Umformung sichtbar gemacht werden. Weil sowohl die Summe aller Einzahlungen E als auch die Ressourcenindizes aller Geberkantone sowie deren Bevölkerungszahl gegeben sind, können diese in einem Faktor z zusammengefasst werden. Wird nun das Ressourcenpotenzial anstelle des Ressourcenindex eingesetzt, ergibt sich die nachfolgende Formel (8). Der Faktor z ist in einem Referenzjahr konstant für alle Geberkantone und nimmt für das Jahr 2020 den Wert 0.0522 bzw. 5.22 % an.

$$\frac{E_i}{B_i} = z \cdot \left(RP_i - RP_{CH}\right) \tag{8}$$

---

557 Vgl. Art. 5 Abs. 1 aFiLaG.
558 Vgl. Bundesrat, Wirksamkeitsbericht, S. 119.
559 Vgl. Art. 135 Abs. 3 BV.
560 Vgl. Art. 4 Abs. 2 FiLaG.
561 Vgl. Art. 4 Abs. 3 FiLaG.

### ee) Neuerungen durch die STAF

Mit der im Mai 2019 vom Volk angenommenen STAF hat die Schweiz u. a. die besonderen Steuerstatus gemäss Art. 28 Abs. 2–5 StHG abgeschafft und diverse Ersatz- und Kompensationsmechanismen eingeführt.[562] Weil die privilegierten Gewinne mit einem tieferen Gewichtungsfaktor $\beta^t$ in das Ressourcenpotenzial einfliessen, ist der Ressourcenausgleich von der Abschaffung der besonderen Steuerstatus direkt betroffen.[563] In der Folge wurde das Konzept der unterschiedlichen Gewichtung von ordentlichen und privilegierten Gewinnen aufgegeben. Als Ersatz wurde ein Zeta-Faktor $\zeta^t$ eingeführt, welcher im Grundsatz für alle Gewinne gilt. Damit soll die im Vergleich zu den Einkommen der natürlichen Personen tiefere steuerliche Ausschöpfung der Unternehmensgewinne berücksichtigt werden (d. h. $\zeta^t < 1$).[564] Einzige Ausnahme bilden Gewinne in der Patentbox gemäss Art. 24b StHG[565], welche mit einem noch tieferen Zeta-Faktor gewichtet werden.[566] Mit der STAF wird die Formel (1) wie folgt abgeändert: 157

$$RP_i^T = \frac{1}{3}\sum_{t=T-6}^{T-4} (E_i^t - F) + \alpha^t V_i^t + \zeta^t G_i^t + \gamma^t Q_i^t + R_i^t \qquad (1a)$$

Die Änderung des Gewichtungsfaktors für die Unternehmensgewinne wird den Ressourcenindex eines Kantons und damit die Transfers direkt beeinflussen. Bei Kantonen mit einem geringen Anteil an privilegierten Gewinnen sinkt das Ressourcenpotenzial aufgrund der STAF-Neuerungen. Der Verlust an Ressourcenpotenzial ist auf die tiefere Gewichtung der ordentlichen Gewinne zurückzuführen. Bei Kantonen mit einem hohen Anteil an privilegierten Gewinnen überwiegt hingegen die stärkere Gewichtung der privilegierten Gewinne 158

562 Vgl. zur Übersicht KÜTTEL/RÖLLIN, S. 806 ff.; vgl. zur Zielsetzung Botschaft SV17, BBl 2018, S. 2547.

563 Vgl. ausführlich vorn Fn. 548.

564 Vgl. Botschaft SV17, BBl 2018, S. 2561 f., welche darlegt, dass ohne eine Einführung des Zeta-Faktors Verwerfungen im Ressourcenausgleich resultieren würden, weil das Ressourcenpotenzial der Kantone mit viel privilegierten Gewinnen stark ansteigen würden. Für die Botschaft SV17 wurde der sog. Zeta-Faktor-1 auf 0.3349 geschätzt (vgl. LEISIBACH/SCHALTEGGER, S. 268).

565 Vgl. zur Definition von Gewinnen in der Patentbox BERTSCHINGER/MÜHLEMANN, S. 178 ff.

566 Vgl. Art. 3 Abs. 3 Satz 3 FiLaG. Die Begründung für einen tieferen Zeta-Faktor für Gewinne in der – für Kantone obligatorisch einzuführenden – Patentbox kann in deren tieferen steuerlichen Ausschöpfung gegenüber den anderen Gewinnen gefunden werden. Für die Botschaft SV17 wurde dieser sog. Zeta-Faktor-2 auf 0.1815 geschätzt (vgl. LEISIBACH/SCHALTEGGER, S. 268).

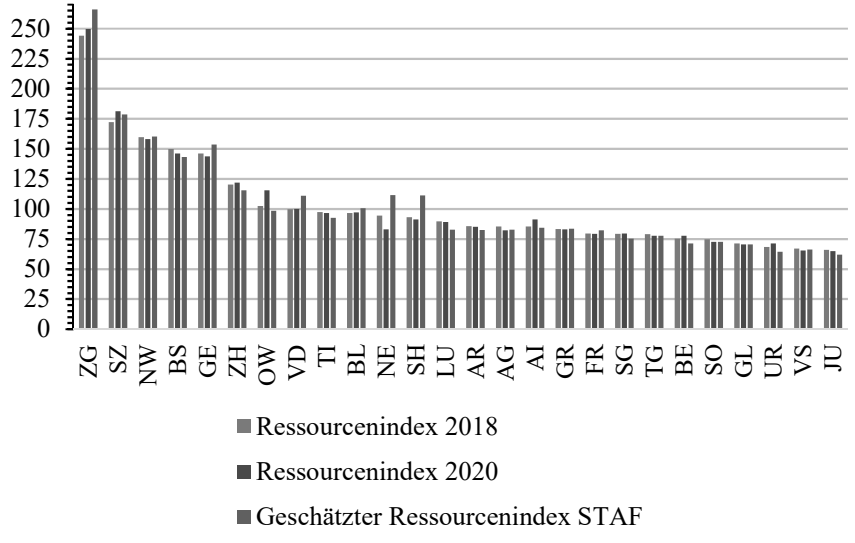
den oben erwähnten Rückgang aufgrund der ordentlichen Gewinne. Ferner hängt der Gesamteffekt vom Anteil der Gewinne ab, welche neu in der Patentbox sind. Gemäss Schätzung der EFV werden sämtliche Kantone ausser Schaffhausen und Neuenburg an Ressourcenpotenzial verlieren.[567]

159 Ein Rückgang im eigenen Ressourcenpotenzial führt nicht zwingend zu einer Verschlechterung bei den Transferzahlungen. Diese sind nämlich nicht nur vom eigenen Ressourcenpotenzial, sondern ebenfalls vom durchschnittlichen Ressourcenpotenzial aller Kantone abhängig.[568] Der Ressourcenindex eines Kantons sinkt nur, falls dessen Ressourcenpotenzial pro Kopf stärker sinkt als der kantonale Durchschnitt. Hingegen steigt der Ressourcenindex eines Kantons, falls entweder sein eigenes Ressourcenpotenzial steigt oder das eigene Ressourcenpotenzial weniger stark sinkt als der kantonale Durchschnitt. Abbildung 3 zeigt die von der EFV geschätzten Änderungen der Ressourcenindizes.

567 Vgl. EFV, Ressourcenpotenzial und Ressourcenindex, Berechnungen für die Botschaft SV17 [Datensatz]. Die EFV schätzt, dass das Ressourcenpotenzial der Schweiz insgesamt um ca. CHF 28.5 Milliarden abnimmt.

568 Vgl. vorn Formel (2) in Rz. 153.

*Abbildung 3: Auswirkung der STAF auf die Ressourcenindizes mit Basisjahr 2018*[569]




Neben den dargelegten Veränderungen bei den Transferzahlungen, welche teilweise mit der Übergangsregelung[570] abgefedert werden, hat die STAF eine weitere Implikation. Die überwiegend tiefere Gewichtung von Unternehmensgewinnen im Ressourcenpotenzial führt zu einer Erhöhung der *relativen* Gewichtung der Einkommen von natürlichen Personen. Diese Implikation zeigt sich in den höheren Ressourcenindizes von Kantonen mit einem hohen Anteil an Steuereinnahmen von natürlichen Personen wie bspw. bei den Kantonen Schwyz und Basel-Landschaft. Eine Änderung der Primärverteilung von Erwerbseinkünften wird deshalb potenziell zu weitergehenden Änderungen im Ressourcenausgleich führen als vor der STAF. 160

569 Eigene Darstellung mit Daten aus EFV, Ressourcenausgleich 2018 [Datensatz]; EFV, Ressourcenausgleich 2020 [Datensatz]; EFV, Ressourcenpotenzial und Ressourcenindex, Berechnungen für die Botschaft SV17 [Datensatz]; vgl. ferner Tabelle 47 im Anhang.

570 Vgl. für die Übergangsregelung Botschaft SV17, BBl 2018, S. 2563 f.

### c) Sekundärverteilungsergebnis des Ressourcenausgleichs auf disaggregierter Ebene

#### aa) Methodische Vorgehensweise

161 Ausgangspunkt der methodischen Vorgehensweise bildet die Tatsache, dass Kantone bei der Maximierung ihrer Einnahmen eine Nettobetrachtung vornehmen, indem sie neben den Steuereinnahmen die Ressourcenausgleichtransfers mitberücksichtigen.[571] Ziel dieses Teilkapitels besteht darin, eine solche Nettobetrachtung in Bezug auf die Verteilung von Erwerbseinkünften vorzunehmen. Konkret soll bei den Geberkantonen derjenige Anteil am Primärverteilungsergebnis ermittelt werden, welcher faktisch nicht genutzt werden kann, weil die darauf entfallenden Steuereinnahmen in den Ressourcenausgleich einbezahlt werden müssen. Umgekehrt wird bei den Nehmerkantonen berechnet, in welchem Umfang das Primärverteilungsergebnis faktisch zunimmt, weil der Kanton Auszahlungen aus dem Ressourcenausgleich erhält. Diese Methodik hat den Vorteil, dass wie bei der Primärverteilung die Steuerbemessungsgrundlage als Bezugsgrösse dient, was für eine Gesamtbetrachtung unabdingbar ist.[572]

162 Die Methodik setzt einerseits eine Disaggregation der Ressourcenausgleichtransfers voraus, indem die gesamthaften Ein- bzw. Auszahlungen auf denjenigen Anteil, der auf ein spezifisches Primärverteilungsergebnis entfällt, heruntergebrochen werden. Andrerseits muss der Anteil am Ressourcenausgleichtransfer in die Steuerbemessungsgrundlage umgerechnet werden, auf welche ein Geberkanton verzichten muss bzw. welche ein Nehmerkanton faktisch dazugewinnt. Im Folgenden wird anhand von drei spezifischen Primärverteilungsergebnissen aufgezeigt, wie die Sekundärverteilung diese beeinflussen kann. Aufgrund der hohen Komplexität umfassen die Anwendungsbeispiele jeweils einen hohen und tiefen Betrag an Erwerbseinkünften, namentlich CHF 60’000 und CHF 150’000.

#### bb) Ausschliessliche Zuteilung an das Hauptsteuerdomizil auf Stufe der Primärverteilung

163 Unter der Annahme, dass sich das Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich befindet, wurden die dorthin zugewiesenen Erwerbseinkünfte von CHF 60’000 bzw. CHF 150’000 aufgrund des Freibetrags nur im Umfang von CHF 29’200 bzw.

---

571 Vgl. vorn Rz. 19; vgl. auch BLANKART, Öffentliche Finanzen 2011, S. 732, welcher die Ressourcenausgleichtransfers als «Steuer auf die Steuereinnahmen» bezeichnet.

572 Vgl. ferner hinten Rz. 367.

CHF 119'200 an das Ressourcenpotenzial dieses Kantons angerechnet.[573] Der Kanton Zürich hätte im Jahr 2018 unter der Berücksichtigung der STAF-Änderungen bei einem totalen Ressourcenpotenzial von ca. CHF 48.68 Milliarden[574] insgesamt ca. CHF 373.25 Mio. in den Ressourcenausgleich einbezahlt.[575] Dies entspricht ca. 0.77 Rappen pro CHF 1 Ressourcenpotenzial. Damit entfallen insgesamt CHF 224.84 bzw. CHF 917.84 von der gesamten Einzahlung auf das obige Primärverteilungsergebnis. In anderen Worten musste der Kanton Zürich von den Steuereinnahmen, welche eine Besteuerung der vom interkantonalen Steuerrecht zugewiesenen Erwerbseinkünfte im Umfang von CHF 60'000 bzw. CHF 150'000 ergeben, wiederum CHF 224.84 bzw. CHF 917.84 in den Ressourcenausgleich einbezahlen. In beiden Fällen konnte der Kanton Zürich aufgrund des Ressourcenausgleichs faktisch nur 96.5 % der ursprünglichen Bemessungsgrundlage besteuern.[576] Dieses Ergebnis unterscheidet sich naturgemäss je nach Kanton. Tabelle 5 zeigt das Sekundärverteilungsergebnis von ausgewählten Kantonen:

573 Vgl. Art. 3 Abs. 3 Satz 1 FiLaG i. V. m. Art. 6 FiLaV; vgl. ferner vorn Rz. 153.

574 Vgl. EFV, Ressourcenpotenzial und Ressourcenindex, Berechnungen für die Botschaft SV17 [Datensatz].

575 Eigene Berechnungen mit Daten aus EFV, Ressourcenpotenzial und Ressourcenindex, Berechnungen für die Botschaft SV17 [Datensatz]. Die STAF-Übergangsregelungen wurden nicht berücksichtigt. Die Ressourcenausgleichtransfers hängen u. a. vom standardisierten Steuerertrag der Schweiz ab. Weil die EFV auf eine entsprechende Schätzung unter Berücksichtigung der STAF verzichtete, wurde für das Sekundärverteilungsergebnis der effektive Wert aus dem Jahr 2018 (CHF 8'677) verwendet. Da die STAF voraussichtlich – zumindest in der kurzen und mittleren Frist – zu Steuerausfällen bei den Kantonen führen wird, dürften dieser Wert und damit die berechneten Ressourcenausgleichtransfers etwas zu hoch sein.

576 Die Berechnungen der kantonalen Steuereinnahmen basieren auf den kantonalen Steuerrechnern bzw. ausnahmsweise auf dem Steuerrechner der ESTV. Dabei wurde das Steuerjahr 2018 gewählt und angenommen, dass es sich bei der steuerpflichtigen Person um eine ledige Person mit Wohnsitz am Kantonshauptort handelt. Kirchen-, Personal- und obligatorische Zwecksteuern wurden vernachlässigt. Weiter wurde angenommen, dass das steuerbare Einkommen auf Bundes- und kantonaler Ebene identisch ist, obwohl teilweise unterschiedliche Abzüge bei den Gewinnungskosten existieren. Die gedankliche Umwandlung der Steuereinnahmen nach Ressourcenausgleichtransfer in die entsprechende Steuerbemessungsgrundlage berücksichtigt aus Vereinfachungsgründen keine Progression. In der Folge wird die Steuerbemessungsgrundlage bei finanzstarken Kantonen leicht unterschätzt und bei finanzschwachen Kantonen leicht überschätzt.

*Tabelle 5: Sekundärverteilungsergebnis bei ausschliesslicher Zuteilung an das Hauptsteuerdomizil auf Stufe der Primärverteilung*

| **Kanton** | **Ressourcenindex** | **Sekundärverteilungsergebnis in %** | |
|---|---|---|---|
| | | **CHF 60'000** | **CHF 150'000** |
| UR | 64.3 | 135.2 | 154.3 |
| SG | 75.3 | 115.1 | 117.3 |
| BL | 100.6 | 99.9 | 99.9 |
| ZH | 115.4 | 96.5 | 96.5 |
| ZG | 265.9 | 73.1 | 76.8 |

cc) Ausschliessliche Zuteilung an ein Nebensteuerdomizil auf Stufe der Primärverteilung

164 Die Anrechnung einer Steuerbemessungsgrundlage an das kantonale Ressourcenpotenzial unterscheidet sich grundlegend, falls die Zuteilung auf Stufe der Primärverteilung auf ein Nebensteuerdomizil erfolgt. Wird die Steuerbemessungsgrundlage wie im vorherigen Anwendungsbeispiel an den steuerlichen Wohnsitz zugeteilt, zählt sie im Ressourcenpotenzial zum massgeblichen Einkommen unter Berücksichtigung des Freibetrags.[577] Wird die Steuerbemessungsgrundlage hingegen vollständig auf ein Nebensteuerdomizil zugeteilt, erfolgt im Ressourcenausgleich trotzdem eine Berücksichtigung im massgeblichen Einkommen am steuerlichen Wohnsitz inkl. Freibetrag mit einer schematischen Korrektur anhand der Steuerrepartition.[578] Konkret wird der Kantonsanteil an der dBSt[579], welcher wiederum anhand der Grundsätze über die interkantonale Doppelbesteuerung berechnet wird[580], mit einem kantonsspezifischen Gewichtungsfaktor multipliziert.[581] Dieser Betrag wird anschliessend beim Ressourcenpotenzial des Hauptsteuerdomizils abgezogen und demjenigen des Nebensteuerdomizils gutgeschrieben.

577 Vgl. vorn Rz. 163.
578 Vgl. Art. 21 FiLaV i. V. m. Art. 197 Abs. 1 DBG; vgl. ferner vorn Rz. 153.
579 Vgl. Art. 21 Abs. 1 FiLaV.
580 Vgl. Art. 197 Abs. 1 DBG.
581 Vgl. Art. 21 Abs. 2 FiLaV: «Der Gewichtungsfaktor eines Kantons entspricht dem Verhältnis zwischen der Summe der massgebenden Einkommen und Gewinne des Kantons […] und dem Steueraufkommen der direkten Bundessteuer des Kantons in den Bemessungsjahren».

Als Ausgangslage für das Anwendungsbeispiel dienen wiederum Erwerbseinkünfte von CHF 60'000 bzw. CHF 150'000, welche aufgrund des interkantonalen Steuerrechts vollumfänglich dem Kanton Zürich als Nebensteuerdomizil zugeteilt werden. Darauf entfällt eine dBSt im Umfang von CHF 725 bzw. CHF 7'534. Der Kantonsanteil von 21.2 % entspricht in etwa CHF 154 bzw. CHF 1'597. Das Hauptsteuerdomizil ist annahmegemäss der Kanton St. Gallen. Diese Erwerbseinkünfte fliessen wie folgt in das Ressourcenpotenzial dieser Kantone ein: 165

*Tabelle 6: Einfluss der Repartition gemäss Art. 21 FiLaV auf das Ressourcenpotenzial bei ausschliesslicher Zuteilung an ein Nebensteuerdomizil auf Stufe der Primärverteilung*[582]

| | **CHF 60'000** | | **CHF 150'000** | |
|---|---|---|---|---|
| | **Hauptsteuerdomizil: SG** | **Nebensteuerdomizil: ZH** | **Hauptsteuerdomizil: SG** | **Nebensteuerdomizil: ZH** |
| **Massgeben des Einkommen** | CHF 60'000 | CHF 0 | CHF 150'000 | CHF 0 |
| **Freibetrag** | – CHF 30'800 | | – CHF 30'800 | |
| **Korrektur Repartition dBSt** | – CHF 154 * 17 = – CHF 2'618 | CHF 154 * 14.2 = CHF 2'187 | – CHF 1'597 * 17 = – CHF 27'149 | CHF 1'597 * 14.2 = CHF 22'677 |
| **Einfluss auf Ressourcenpotenzial insgesamt** | CHF 26'582 | CHF 2'187 | CHF 92'051 | CHF 22'677 |

Wurden im Rahmen der Primärverteilung Erwerbseinkünfte im Umfang von CHF 60'000 bzw. CHF 150'000 ausschliesslich dem Kanton Zürich als Nebensteuerdomizil zugeteilt, hat sich das Ressourcenpotenzial dieses Kantons lediglich um CHF 2'187 bzw. CHF 22'677 erhöht. Wiederum ausgehend von einer Zahlung von 0.77 Rappen pro CHF 1 Ressourcenpotenzial führte dies zu einer Einzahlung von ca. CHF 17 bzw. CHF 175 in den Ressourcenausgleich. Somit konnte der Kanton Zürich inkl. Berücksichtigung der anteiligen Res-

582 Eigene Berechnungen mit Daten für den Gewichtungsfaktor aus EFV, Ressourcenausgleich 2020 [Datensatz].

sourcenausgleichszahlungen 99.7 % bzw. 99.3 % der Steuerbemessungsgrundlage besteuern. Für die bereits oben ausgewählten Kantone präsentiert sich folgendes Sekundärverteilungsergebnis:

*Tabelle 7: Sekundärverteilungsergebnis bei ausschliesslicher Zuteilung an das Nebensteuerdomizil auf Stufe der Primärverteilung*

| **Kanton** | **Ressourcenindex** | **Sekundärverteilungsergebnis in %** | |
|---|---|---|---|
| | | **CHF 60'000** | **CHF 150'000** |
| UR | 64.3 | 103.7 | 114.7 |
| SG | 75.3 | 101.4 | 103.9 |
| BL | 100.6 | 100 | 100 |
| ZH | 115.4 | 99.7 | 99.3 |
| ZG | 265.9 | 99.0 | 97.8 |

### dd) Hälftige Aufteilung auf Stufe der Primärverteilung

166 Als letztes Anwendungsbeispiel wird das Sekundärverteilungsergebnis bei einer hälftigen Aufteilung der Erwerbseinkünfte von CHF 60'000 bzw. CHF 150'000 auf Stufe der Primärverteilung aufgezeigt. Wiederum unter der Annahme, dass das Hauptsteuerdomizil im Kanton St. Gallen und das Nebensteuerdomizil im Kanton Zürich liegt, wird zunächst der Einfluss dieser Primärverteilung auf das Ressourcenpotenzial berechnet. Weil vorliegend ebenfalls ein Nebensteuerdomizil involviert ist, erfolgt eine Zuteilung zum massgeblichen Einkommen beim Hauptsteuerdomizil und eine Korrektur mittels Repartition auf Grundlage der Kantonsanteile an der dBSt.[583] Der Kantonsanteil wird gemäss Art. 197 Abs. 1 DBG hälftig auf das Haupt- und Nebensteuerdomizil verteilt, was einem Anteil von ca. CHF 77 bzw. CHF 799 für beide Kantone entspricht.

583 Vgl. vorn Rz. 164.

*Tabelle 8: Einfluss der Repartition gemäss Art. 21 FiLaV auf das Ressourcenpotenzial bei hälftiger Aufteilung auf Stufe der Primärverteilung*[584]

| | **CHF 60'000** | | **CHF 150'000** | |
|---|---|---|---|---|
| | **Hauptsteuerdomizil: SG** | **Nebesteuerdomizil: ZH** | **Hauptsteuerdomizil: SG** | **Nebensteuerdomizil: ZH** |
| **Massgebendes Einkommen** | CHF 60'000 | CHF 0 | CHF 150'000 | CHF 0 |
| **Freibetrag** | – CHF 30'800 | | – CHF 30'800 | |
| **Korrektur Repartition dBSt** | – CHF 77 * 17 = – CHF 1'309 | CHF 77 * 14.2 = CHF 1'093 | – CHF 799 * 17 = – CHF 13'583 | CHF 799 * 14.2 = CHF 11'346 |
| **Einfluss auf Ressourcenpotenzial insgesamt** | CHF 27'891 | CHF 1'093 | CHF 105'617 | CHF 11'346 |

Wurden im Rahmen der Primärverteilung Erwerbseinkünfte im Umfang von CHF 60'000 bzw. CHF 150'000 hälftig dem Kanton Zürich als Nebensteuerdomizil zugeteilt, hat sich das Ressourcenpotenzial dieses Kantons lediglich um CHF 1'093 bzw. CHF 11'346 erhöht. Wiederum ausgehend von einer Zahlung von 0.77 Rappen pro CHF 1 Ressourcenpotenzial führte dies zu einer Einzahlung von ca. CHF 8 bzw. CHF 87 in den Ressourcenausgleich. Somit konnte der Kanton Zürich faktisch nur 99.9 % bzw. 99.7 % der Steuerbemessungsgrundlage besteuern. Anders gestaltet sich die Situation, wenn dem Kanton Zürich als Hauptsteuerdomizil die Hälfte der Erwerbseinkünfte zugeteilt würde. Dann ergibt sich gemäss Tabelle 9 ein Sekundärverteilungsergebnis von 96.6 % bzw. 96.9 %. Die unterschiedlichen Sekundärverteilungsergebnisse – je nach Status als Haupt- oder Nebensteuerdomizil – sind auf die im hohen Masse schematisierte Korrektur mittels der Repartitionen bei der dBSt zurückzuführen. In Tabelle 9 sind weitere Kantone dargestellt. Es zeigt sich, dass die Schematisierung vor allem am oberen und unteren Ende des Ressourcenindex

[584] Eigene Berechnungen mit Daten für den Gewichtungsfaktor aus EFV, Ressourcenausgleich 2020 [Datensatz].

zu abweichenden Ergebnissen führt. Inwiefern die dargestellten Sekundärverteilungsergebnisse sowie die Repartitionen bei Nebensteuerdomizilen sachgerecht sind, soll im dritten Teil dieser Untersuchung diskutiert werden.[585]

*Tabelle 9: Sekundärverteilungsergebnis bei hälftiger Aufteilung auf Stufe der Primärverteilung*

| **Kanton** | **Ressourcenindex** | **Sekundärverteilungsergebnis als Hauptsteuerdomizil in %** | | **Sekundärverteilungsergebnis als Nebensteuerdomizil in %** | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | **CHF 60'000** | **CHF 150'000** | **CHF 60'000** | **CHF 150'000** |
| UR | 64.3 | 131.9 | 147.0 | 101.9 | 107.4 |
| SG | 75.3 | 114.4 | 115.4 | 100.7 | 102.0 |
| BL | 100.6 | 99.9 | 99.9 | 100 | 100 |
| ZH | 115.4 | 96.6 | 96.9 | 99.9 | 99.7 |
| ZG | 265.9 | 73.6 | 77.9 | 99.5 | 98.9 |

### 2.3.3 Soziodemografischer Lastenausgleich

a) Ziel

167 Die Verfassung definiert für den soziodemografischen Lastenausgleich das Ziel, dass übermässige finanzielle Lasten aufgrund der soziodemografischen Bedingungen der Kantone ausgeglichen werden.[586] Daraus kann abgeleitet werden, dass für die Abgeltung von diesen Lasten separate Ausgleichsinstrumente – neben dem Ressourcenausgleich – geschaffen werden müssen.[587] Diese Konzeption entspricht einem aus heutiger Sicht modernen Finanzausgleich.[588]

---

585 Vgl. hinten Rz. 370 f.

586 Vgl. Art. 135 Abs. 2 Bst. c BV; vgl. ferner Art. 2 Bst. e FiLaG.

587 Vgl. Botschaft NFA, BBl 2001, S. 2389.

588 Vgl. für ein Beispiel eines idealtypischen Finanzausgleichs MAUCHLE/SCHALTEGGER, Rz. 35 ff.

### b) Ausgestaltung

Der soziodemografische Lastenausgleich soll zwei Arten von Sonderlasten entschädigen: Sonderlasten der Bevölkerungsstruktur und Sonderlasten der Kernstädte.[589] Die Gesamtdotation ist seit der NFA-Reform in Art. 9 FiLaG verankert und beträgt im Jahr 2020 ca. CHF 364 Mio.[590] Zugleich hat das Parlament beschlossen, dass im Jahr 2021 zusätzliche CHF 80 Mio. und ab 2022 dauerhaft zusätzliche CHF 140 Mio. in die Dotation einfliessen werden.[591] Die Gesamtdotation wird zu zwei Drittel für die Abgeltung der Sonderlasten der Bevölkerungsstruktur und zu einem Drittel für die Abgeltung der Sonderlasten der Kernstädte verwendet.[592] Nachfolgend sollen kurz die beiden Arten von Sonderlasten näher betrachtet werden. 168

#### aa) Abgeltung der Sonderlasten der Bevölkerungsstruktur

Die Sonderlasten der Bevölkerungsstruktur werden an den drei Teilindikatoren Armut[593], Altersstruktur[594] und Ausländerintegration[595] gemessen.[596] Diese werden mit unterschiedlicher Gewichtung in einen Lastenindex zusammengefasst.[597] Alle Kantone mit einem überdurchschnittlichen Lastenindex weisen Sonderlasten der Bevölkerungsstruktur auf. Deren Höhe bemisst sich als Abweichung des Lastenindex zum kantonalen Mittel multipliziert mit der Einwohnerzahl. Die Dotation des Teilausgleichs der Bevölkerungsstruktur wird entsprechend 169

589 Vgl. Art. 8 Abs. 2 FiLaG.

590 Für die kommenden Jahre wird die Dotation der Teuerung angepasst (vgl. Art. 9 Abs. 2 FiLaG).

591 Vgl. Art. 9 Abs. 2$^{bis}$ FiLaG. Diese zusätzlichen Mittel werden nicht der Teuerung angepasst.

592 Vgl. Art. 39 FiLaV.

593 Anteil der Sozialhilfeempfänger an der ständigen Wohnbevölkerung (vgl. Art. 34 Abs. 1 Bst. a FiLaV).

594 Anteil der Einwohner mit einem Alter von 80 Jahren und mehr an der ständigen Wohnbevölkerung (vgl. Art. 34 Abs. 1 Bst. b FiLaV).

595 Anteil der ausländischen Einwohner, die nicht aus Nachbarstaaten stammen und maximal seit 12 Jahren in der Schweiz leben, an der ständigen Wohnbevölkerung (vgl. Art. 34 Abs. 1 Bst. c FiLaV).

596 Vgl. Art. 8 Abs. 2 Bst. a und b FiLaG i. V. m. Art. 34 Abs. 1 FiLaV.

597 Vgl. für das Vorgehen ausführlich FiLaV, Anhang 13. Die Höhe des Lastenindex wird zu ca. 44 % von der Armut, zu ca. 20 % von der Altersstruktur und zu ca. 36 % von der Ausländerintegration beeinflusst. Durch das Aufsummieren der einzelnen Teilindikatoren werden überdurchschnittliche Sonderlasten eines Teilindikators (bspw. bei der Armut) mit unterdurchschnittlichen Sonderlasten eines anderen Teilindikators (bspw. bei der Altersstruktur) innerhalb des gleichen Kantons aufgewogen.

der Höhe der Sonderlasten auf die anspruchsberechtigten Kantone aufgeteilt. Im Jahr 2020 erhielten elf Kantone entsprechende Beiträge.[598]

#### bb) Abgeltung der Sonderlasten der Kernstädte

170 Ebenso werden die Sonderlasten der Kernstädte mittels drei Teilindikatoren, namentlich der Gemeindegrösse[599], der Siedlungsdichte[600] und der Beschäftigungsquote[601], ermittelt.[602] Diese Teilindikatoren werden für jede Gemeinde ermittelt und gewichtet in einen Gemeindeindikator zusammengefasst.[603] Die einzelnen Gemeindeindikatoren werden anschliessend in Abhängigkeit der Einwohnerzahl zu einem kantonalen Kernstadtindikator zusammengeführt.[604] Alle Kantone mit einem überdurchschnittlichen Kernstadtindikator weisen Sonderlasten der Kernstädte auf. Deren Höhe bemisst sich als Abweichung des Kernstadtindikators zum kantonalen Mittel multipliziert mit der Einwohnerzahl. Die Dotation des Teilausgleichs der Kernstädte wird entsprechend der Höhe der Sonderlasten auf die anspruchsberechtigten Kantone aufgeteilt. Im Jahr 2020 waren vier Kantone Beitragsempfänger.[605]

### c) Berücksichtigung eines Lastenausgleichs für das Sekundärverteilungsergebnis?

171 Zunächst stellt sich die Frage, ob ein Lastenausgleich für die Sekundärverteilung überhaupt berücksichtigt werden sollte. Anders als beim Ressourcenausgleich, welcher als Instrument auf der Einnahmenseite angesiedelt ist und deshalb direkt an die Primärverteilung anknüpft, zielt der Lastenausgleich als Instrument auf die Ausgabenseite ab. Insofern könnte die Ansicht vertreten werden, dass eine strikte

---

598 Dabei handelt es sich um die Kantone BE, SO, BS, BL, SH, TI, VD, VS, NE, GE und JU.

599 Ständige Wohnbevölkerung (vgl. Art. 36 Bst. a FiLaV).

600 Ständige Wohnbevölkerung und Anzahl Beschäftigte im Verhältnis zur produktiven Fläche (vgl. Art. 36 Bst. b FiLaV).

601 Anzahl Beschäftigte im Verhältnis zur ständigen Wohnbevölkerung (vgl. Art. 36 Bst. c FiLaV).

602 Vgl. Art. 8 Abs. 2 Bst. c–e FiLaG i. V. m. Art. 36 FiLaV.

603 Vgl. für das Vorgehen ausführlich FiLaV, Anhang 14. Die Höhe des Gemeindeindex wird zu ca. 36 % von der Gemeindegrösse, zu ca. 38 % von der Siedlungsdichte und zu ca. 26 % von der Beschäftigungsquote beeinflusst.

604 Vgl. Art. 37 Abs. 2 FiLaV.

605 Dabei handelt es sich um die Kantone ZH, BS, VD und GE.

Trennung zwischen der Einnahmen- und Ausgabenseite erfolgen muss.[606] In der Folge wären Lastenausgleichsysteme bei der Sekundärverteilung von Erwerbseinkünften nicht zu berücksichtigen. Dieser Ansatz kann m. E. für eine gesamtheitliche Analyse der Verteilung von Erwerbseinkünften nicht überzeugen. Sollten im Rahmen des soziodemografischen Lastenausgleichs von ausserkantonalen Erwerbstätigen verursachte Kosten am Arbeitsort abgegolten werden, muss dieser Umstand für die Würdigung des Verteilungsergebnisses zwingend berücksichtigt werden.[607] Des Weiteren kann aus finanzwissenschaftlicher Sicht eingewendet werden, dass letztlich der Finanz*bedarf* der Kantone für den Finanzausgleich entscheidend ist.[608] Weil sich der Finanzbedarf eines Kantons durch die Einnahmenseite (wenige Ressourcen) und die Ausgabenseite (viele Lasten) ergibt, besteht ein Konnex zwischen der Primärverteilung und einem Lastenausgleich. Insofern ist der soziodemografische Lastenausgleich im Rahmen der Sekundärverteilung von Erwerbseinkünften grundsätzlich zu berücksichtigen. Ob mit diesem Lastenausgleichsinstrument tatsächlich von ausserkantonalen Erwerbstätigen am Arbeitsort verursachte Kosten in einem relevanten Ausmass ausgeglichen werden, ist Gegenstand der Untersuchung im dritten Teil.[609]

### 2.3.4 Zwischenfazit

Im Rahmen des NFA wurden der Ressourcenausgleich und der soziodemografische Lastenausgleich als potenziell wesentlich für die Sekundärverteilung von Erwerbseinkünften identifiziert.[610] Beim Ressourcenausgleich konnte mittels einer Disaggregation der Ressourcenausgleichtransfers aufgezeigt werden, dass das Primärverteilungsergebnis durch die Sekundärverteilung punktuell wesentlich abgeändert wird.[611] Allerdings zeigte sich auch, dass Ressourcenausgleich das Primärverteilungsergebnis unterschiedlich beeinflusst, je nachdem, ob es sich um ein Haupt- oder Nebensteuerdomizil handelt.[612] In Bezug 172

606 Vgl. die ähnliche Argumentation des deutschen Bundesverfassungsgerichts in BVerfGE 72, 330, Rz. 208, welches die Frage zu beurteilen hatte, ob Sonderlasten bei der Korrektur der primären Steuerverteilung im Rahmen des Länderfinanzausgleichs berücksichtigt werden dürfen; kritisch dazu KORIOTH, S. 580 ff.

607 Vgl. ferner HÖHN/MÄUSLI, § 9, Rz. 16, welche bei der Frage, ob der Arbeitsort als Nebensteuerdomizil gilt, zur Lösung der Abgeltung von Zentrumslasten auf den Finanzausgleich verweisen.

608 Vgl. vorn Rz. 142.

609 Vgl. hinten Rz. 373 ff.

610 Vgl. vorn Rz. 145.

611 Vgl. vorn Rz. 163 ff.

612 Vgl. anschaulich vorn Rz. 166.

auf den soziodemografischen Lastenausgleich ist festzuhalten, dass ein Lastenausgleich aufgrund seiner Ausrichtung auf die Ausgabenseite nicht *per se* unberücksichtigt bleiben darf.[613] Indessen sind die beiden Teilausgleichsysteme zur Abgeltung von Sonderlasten der Bevölkerungsstruktur und von Kernstädten einer kritischen Würdigung zu unterziehen, namentlich ob und in welchem Umfang diese Teilausgleichsysteme Sonderlasten von ausserkantonalen Erwerbstätigen abgelten können.

## *2.4 Weitere Ausgleichsmechanismen*

### 2.4.1 Interkantonale Zusammenarbeit mit Lastenausgleich

#### a) Ziele

173 In Art. 135 Abs. 2 Bst. d BV hat der Verfassungsgeber dem Bund die Kompetenz zur Förderung der interkantonalen Zusammenarbeit mit Lastenausgleich übertragen. Die Zusammenarbeit unter den Kantonen wird als zusätzlicher Pfeiler des Finanzausgleichs gesehen.[614] Deren Funktion besteht in der Beseitigung von räumlichen Externalitäten (*spillovers*) zwischen den Kantonen, die mit dem nationalen Finanzausgleich nicht adressiert werden.[615] Somit besteht im Prinzip eine klare funktionale Abgrenzung zwischen dem NFA und der interkantonalen Zusammenarbeit mit Lastenausgleich. In Art. 11 FiLaG sind drei Ziele festgehalten, namentlich (1) die Sicherstellung einer Mindestversorgung mit öffentlichen Leistungen; (2) die wirtschaftliche Erfüllung kantonaler Aufgaben; und (3) ein gerechter Ausgleich kantonsübergreifender Leistungen bei angemessener Mitsprache und Mitwirkung.

#### b) Ausgestaltung

174 Der Gesetzgeber hat die Kantone angehalten, ihre Zusammenarbeit auf eine strukturierte vertragliche Grundlage zu stellen.[616] Die KdK hat mit der Interkantonalen Rahmenvereinbarung (IRV) ein entsprechendes Konkordat entworfen.[617] Die

---

613 Vgl. vorn Rz. 171.

614 Vgl. Botschaft NFA, BBl 2001, S. 2464; vgl. ferner zum Ganzen ABDERHALDEN, S. 163 ff.; LIENHARD/MÄCHLER/ZIELNIEWICZ, S. 309.

615 Vgl. vorn Rz. 142.

616 Vgl. Art. 13 FiLaG.

617 Vgl. zur Entstehungsgeschichte MOSER, S. 45 ff.

IRV regelt zwei Formen von Zusammenarbeit: Zum einen können Kantone eine gemeinsame Trägerschaft an einer Organisation oder Einrichtung zur gemeinsamen Leistungserbringung errichten, was im ökonomischen Sinn einer Verbundlösung entspricht.[618] Zum anderen ist der direkte Leistungskauf vorgesehen.[619] Des Weiteren sind die Grundsätze eines Lastenausgleichs in Form von Ausgleichszahlungen für Leistungsbezüge aus anderen Kantonen geregelt, für welche die Leistungsbezüger nicht aufkommen.[620] Schliesslich wurde ein Streitbeilegungsmechanismus vereinbart.[621] Die Bundesversammlung hat für neun Aufgabenbereiche die Befugnis, die Kantone im Sinne einer *ultima ratio* zur Zusammenarbeit zu zwingen.[622] Die Aufgabenbereiche sind in Art. 48a Abs. 1 BV abschliessend aufgeführt und umfassen Bereiche, die in besonderer Weise der Gefahr von räumlichen Externalitäten (*spillovers*) ausgesetzt sind.[623] Die Kantone haben zahlreiche interkantonale Vereinbarungen auf Grundlage der IRV abgeschlossen.[624] Auf die Frage, inwiefern diese für die Abgeltung der Lasten von ausserkantonalen Erwerbstätigen relevant sind, ist im dritten Teil dieser Untersuchung einzugehen.[625]

### 2.4.2 FDK-Vereinbarung betreffend Besteuerung der Mitglieder des Bundesrats

#### a) Ausgestaltung

Ein weiterer Ausgleichsmechanismus besteht bei der Besteuerung der Mitglieder des Bundesrats. Im Rahmen einer Vereinbarung ist die FDK übereingekommen, dass der Arbeitsort Bern eine Ausgleichszahlung in der Höhe von 175

618 Vgl. Art. 9 Bst. a IRV; vgl. für die Grundsätze der gemeinsamen Trägerschaft Art. 10 ff. IRV.
619 Vgl. Art. 9 Bst. b IRV; vgl. für die Grundsätze des Leistungskaufs Art. 21 ff. IRV.
620 Vgl. Art. 25 ff. IRV.
621 Vgl. Art. 31 ff. IRV.
622 Vgl. zur sog. Zwangskooperation Art. 48a BV i. V. m. Art. 10 FiLaG, welche entweder die Allgemeinverbindlicherklärung von interkantonalen Vereinbarungen oder eine Beteiligungspflicht vorsehen (vgl. zur Allgemeinverbindlicherklärung Art. 14 FiLaG; vgl. für die Beteiligungspflicht Art. 15 FiLaG); kritisch zum «Vertragszwang» SCHALTEGGER/FREY, S. 251; befürwortend ABDERHALDEN, S. 177.
623 Vgl. LIENHARD/MÄCHLER/ZIELNIEWICZ, S. 310.
624 Vgl. für eine Übersicht KdK, Liste, S. 1 ff.
625 Vgl. hinten Rz. 378 f.

33 % der Steuereinnahmen erhält, welche auf die Bundesratstätigkeit entfallen.[626] Diese Vergütung wird vom Kanton bezahlt, in welchem der Bundesrat seinen steuerrechtlichen Wohnsitz hat, falls er in Bern eine eigene Wohngelegenheit unterhält. Im Ergebnis resultiert nur dann eine Änderung der Primärverteilung, wenn der Bundesrat ein echter Wochenaufenthalter ist.[627] Ist der Bundesrat ein Pendler, kann der Wohnort gemäss der FDK-Vereinbarung die gesamten Steuereinnahmen vereinnahmen.

### b) Rechtsnatur

176 Die FDK ist formal als zivilrechtlicher Verein organisiert.[628] Sie basiert namentlich nicht auf einem interkantonalen Vertrag.[629] Demnach stellt die FDK lediglich ein Koordinierungsgremium ohne eigene Rechtssetzungskompetenzen dar.[630] Ihre Beschlüsse weisen den Charakter von Empfehlungen auf.[631] Nichtsdestotrotz wird die FDK-Vereinbarung von den Kantonen umgesetzt.[632] Die Ausgleichszahlung entpuppt sich m. E. als freiwillige, finanzielle Zuwendung zugunsten des Kantons Bern.[633] Zudem ist sie ein Mechanismus auf Stufe der Sekundärverteilung, weil das Steuerrechtsverhältnis zwischen dem Bundesrat als steuerpflichtige Person und seinem Wohnort nicht direkt betroffen ist. Aus diesem Grund liegt aus steuerrechtlicher Perspektive weder ein Verstoss gegen das StHG noch gegen die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot vor. Anders wäre die Situation zu beurteilen, wenn die Mitglieder des Bundesrats verpflichtet würden, einen Teil ihres Gehalts direkt im Kanton Bern zu versteuern.[634]

---

626 Vgl. Ziff. 2 FDK-Vereinbarung.

627 Vgl. zum Begriff des echten Wochenaufenthalters vorn Rz. 59 ff.

628 Vgl. EHRENZELLER, S. 78; HABLÜTZEL/MÜLLER-MURALT, S. 6.

629 Vgl. zum interkantonalen Vertrag Art. 48 Abs. 1 BV.

630 Vgl. BOCHSLER/SCIARINI, S. 26.

631 Vgl. ABDERHALDEN, S. 110; BOCHSLER/SCIARINI, S. 26; vgl. ferner Art. 2 FDK-Statuten.

632 Dies wurde von der Kantonalen Steuerverwaltung BE auf Anfrage des Autors vom 11. Februar 2020 bestätigt.

633 Aus finanzhaushaltsrechtlicher Sicht stellt sich ferner die Frage nach der gesetzlichen Grundlage. Eine Ausgabe bedarf zur Begründung stets einer Rechtsgrundlage (vgl. LIENHARD/MÄCHLER/ZIELNIEWICZ, S. 13 ff.). M. E. ist fraglich, ob eine solche für die freiwillige, finanzielle Zuwendung seitens der betroffenen Kantone besteht. Zumindest die FDK-Vereinbarung taugt aufgrund des Empfehlungscharakters nicht als genügende Rechtsgrundlage.

634 So aber noch die alte FDK-Vereinbarung vom 1. Juni 2006, welche dem Kanton BE ein Besteuerungsrecht von 30 % des Nettoeinkommens aus der Tätigkeit als Mitglied des Bundesrats zugestanden hatte.

### 2.4.3 Zwischenfazit

Neben dem NFA bestehen weitere Ausgleichsmechanismen, welche der Sekundärverteilung zuzuordnen sind. Zum einen sind die interkantonale Zusammenarbeit mit Lastenausgleich und zum anderen die FDK-Vereinbarung betreffend die Besteuerung von Mitgliedern des Bundesrats zu nennen. Beide Mechanismen sind im Rahmen der Würdigung der Sekundärverteilung im dritten Teil dieser Untersuchung entsprechend zu berücksichtigen. 177

## *2.5 Erkenntnisse und Fortgang*

Der Grundsatzentscheid des Schweizer Verfassungsgebers zugunsten des Föderalismus ist trotz zahlreichen Vorteilen auch mit Nachteilen behaftet.[635] In der ökonomischen Literatur werden diesbezüglich vor allem die Disparitäten zwischen den Kantonen sowie räumliche und fiskalische Externalitäten genannt.[636] Ein Finanzausgleich kann diese Nachteile abfedern.[637] Indessen setzt der nationale Finanzausgleich vor allem die Verteilungsfunktion um, indem primär die Disparitäten adressiert werden.[638] Zu diesem Zweck wurde einerseits ein Ressourcenausgleich auf der Einnahmenseite geschaffen, welcher die Finanzkraft von finanzstarken Kantonen abschöpft und Transfers an finanzschwache Kantone gewährt.[639] Weil die Steuereinnahmen von natürlichen Personen in der Finanzkraft inbegriffen sind[640], besteht eine direkte Verknüpfung zwischen der Primär- und Sekundärverteilung von Erwerbseinkünften. Deren relative Gewichtung innerhalb der Finanzkraft hat im Rahmen der STAF sogar zugenommen.[641] Es konnte mithilfe einer Disaggregation der Ressourcenausgleichtransfers aufgezeigt werden, dass diese das Primärverteilungsergebnis teilweise erheblich abändern.[642] Finanzstarke Kantone können die ihnen zugeteilten Erwerbseinkünfte im Extremfall faktisch nur mit einer Quote von ca. 74 % besteuern (ZG), weil der Rest gedanklich in den Finanzausgleich ausgeschieden werden muss. Hingegen können die finanzschwachen Kantone bis zu 170 % der Erwerbseinkünfte besteuern (UR), weil die Auszahlungen aus dem 178

635 Vgl. vorn Rz. 137 ff.
636 Vgl. vorn Rz. 138.
637 Vgl. vorn Rz. 141.
638 Vgl. vorn Rz. 142.
639 Vgl. vorn Rz. 146 ff.
640 Vgl. vorn Rz. 153 f.
641 Vgl. vorn Rz. 157 ff.
642 Vgl. vorn Rz. 161 ff.

Ressourcenausgleich wie eine entsprechende Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage wirken. Des Weiteren hat das Sekundärverteilungsergebnis aufgezeigt, dass Haupt- und Nebensteuerdomizile im Ressourcenausgleich unterschiedlich behandelt werden.[643]

179 Andrerseits beinhaltet der NFA Lastenausgleichssysteme, welche die Disparitäten auf der Ausgabenseite reduzieren sollen. Für diese Untersuchung hat sich der soziodemografische Lastenausgleich als relevant herausgestellt, weil die beiden Teilindizes Bevölkerungsstruktur und Kernstädte potenziell Sonderlasten von ausserkantonalen Erwerbstätigen am Arbeitsort abgelten könnten.[644] Obwohl es sich beim soziodemografischen Lastenausgleich um ein Instrument auf der Ausgabenseite handelt, gibt es überzeugende Gründe, weshalb diese Transfers für das Sekundärverteilungsergebnis berücksichtigt werden müssen.[645] Allenfalls könnte eine Abgeltung der Sonderlasten von ausserkantonalen Erwerbstätigen im Rahmen des NFA einer Änderung der Primärverteilung entgegenstehen.

180 Neben dem NFA bestehen weitere Ausgleichsinstrumente, welche es in Verbindung mit der Primärverteilung von Erwerbseinkünften zu beachten gilt. Zum einen ist die interkantonale Zusammenarbeit mit Lastenausgleich zu erwähnen, welche vor allem räumliche Externalitäten beseitigen will.[646] Zum anderen wurde im Rahmen der FDK eine Vereinbarung ausgearbeitet, welche das Primärverteilungsergebnis von Mitgliedern des Bundesrats abändert, falls diese den Status eines echten Wochenaufenthalters aufweisen.[647]

181 Basierend auf diesen Erkenntnissen soll im kommenden Teil eine eingehende rechtliche und ökonomische Würdigung der Verteilung von Erwerbseinkünften vorgenommen werden. Dabei wird wiederum zwischen der Primär- und der Sekundärverteilung unterschieden. Als Erstes soll das Primärverteilungsergebnis im Zentrum der Diskussion stehen, bevor anschliessend verfassungsrechtliche Anforderungen erörtert werden. Weiter folgen Ausführungen zu finanzwissenschaftlichen Anforderungen an die Primärverteilung sowie zur Steuersystematik. Abschliessend sollen die Wirkungen der Sekundärverteilung auf das Primärverteilungsergebnis aufgezeigt und gewürdigt werden.

643 Vgl. vorn Rz. 164.
644 Vgl. vorn Rz. 167 ff.
645 Vgl. vorn Rz. 171.
646 Vgl. vorn Rz. 173 ff.
647 Vgl. vorn Rz. 175 f.

# III. Rechtliche und ökonomische Würdigung der Verteilung von Erwerbseinkünften *de lege lata*

## 1. Primärverteilung

### *1.1 Primärverteilungsergebnis*

#### 1.1.1 Mögliche Bewertungsmassstäbe

In diesem Kapitel soll das im zweiten Teil hergeleitete Primärverteilungsergebnis im Zentrum der Diskussion stehen. Für die Würdigung des Verteilungsergebnisses ist zunächst ein entsprechender Bewertungsmassstab notwendig. Nachfolgend sollen mögliche Bewertungsmassstäbe hergeleitet und auf ihre Tauglichkeit hin geprüft werden. 182

a) Lehre des *genuine link*

Die Lehre des *genuine link* basiert auf der völkerrechtlichen Souveränität der Staaten und besagt, dass Staaten nur solche Sachverhalte besteuern dürfen, zu denen sie eine «hinreichend enge Verbindung» aufweisen.[648] In der Doktrin ist allgemein anerkannt, dass persönliche Beziehungen einer Person (persönliche Zugehörigkeit) oder die inländische Einkommenserzielung (wirtschaftliche Zugehörigkeit) eine hinreichend enge Verbindung darstellen.[649] Hingegen ist noch weitgehend ungeklärt, wann eine solche Verbindung fehlt.[650] Folglich kann die Lehre des *genuine link* nur einen Mindestschutz vor einer willkürlichen Besteuerung bieten.[651] Damit kann sie keine Aussage zur Abgrenzung von Besteuerungsrechten treffen, falls zu beiden Steuerhoheiten eine entsprechend enge Verbindung besteht.[652] Die Lehre des *genuine link* kann demnach als Bewertungsmassstab für das Primärverteilungsergebnis nicht in Betracht kommen. 183

---

648 LANG/PATERNO, S. 523; vgl. ferner LEHNER, Kommentar, Rz. 11; OBERSON, Précis, Rz. 1 ff.; SCHAUMBURG, Einkommensteuer, Rz. 6.1 ff.

649 Vgl. anstelle vieler SCHAUMBURG, Einkommensteuer, Rz. 6.4 ff.

650 Vgl. LEHNER, Kommentar, Rz. 11 f.; vgl. ferner LANG/PATERNO, S. 524, welche eine Verbindung zwischen dem *genuine link* und der faktischen Möglichkeit eines Staates zur Steuererhebung sehen.

651 Vgl. BRÄHLER, S. 3, welcher die Lehre des *genuine link* mit dem Verbot willkürlicher Besteuerung verbindet.

652 Vgl. HONGLER, Justice, S. 93; LANG/PATERNO, S. 525; SCHÖN, S. 93.

### b) Prinzip der «engsten Beziehung» zwischen Steuerhoheit und Steuerobjekt

184 Das Bundesgericht hat im Zusammenhang mit der Ausgestaltung der Verteilungsnormen folgenden Grundsatz festgehalten: «Die Besteuerung bestimmter Steuerobjekte ist demjenigen Kanton zuzuweisen, zu dem der die Steuerpflicht auslösende Sachverhalt die engsten Beziehungen hat [...]».[653] Dabei lässt das Bundesgericht aber offen, inwiefern sich eine «engste Beziehung» äussert, und verweist lediglich auf die bestehenden Verteilungsnormen.[654] Bei der Betrachtung dieser Verteilungsnormen wird schnell ersichtlich, dass ihnen kein einheitliches, übergeordnetes Konzept zugrunde liegt. Ein Teil der Verteilungsnormen, namentlich die Zuteilungsregeln betreffend Einkünfte aus beweglichem Privatvermögen, unselbständige Erwerbseinkünfte sowie übrige Einkünfte, knüpfen am Wohnsitz an (sog. Wohnsitzprinzip). In diesen Fällen gelten die persönlichen Beziehungen der steuerpflichtigen Person zum Hauptsteuerdomizil als besonders eng. Ein anderer Teil der Verteilungsnormen, namentlich die Zuteilungsregeln betreffend Einkünfte aus unbeweglichem Privatvermögen sowie Einkünfte aus einem Geschäftsbetrieb (selbständige Erwerbstätigkeit), stellt i. d. R. auf den Ort der Einkünfteerzielung ab (sog. Quellenprinzip). Hier werden die wirtschaftlichen Beziehungen zum Quellenort als grundsätzlich enger als die persönlichen Beziehungen zum Hauptsteuerdomizil eingestuft. Weil sich das Bundesgericht nicht eindeutig zu einem übergeordneten Konzept – Wohnsitz- oder Quellenprinzip – bekennt, sondern ein Mischkonzept verfolgt, kann aus dem Prinzip der «engsten Beziehung» kein eindeutiger Bewertungsmassstab für das Primärverteilungsergebnis abgeleitet werden.

### c) Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

185 Als weiterer Bewertungsmassstab für das Primärverteilungsergebnis kommt das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit infrage.[655] Weil das Leistungsfähigkeitsprinzip meist als der bedeutendste Grundsatz im Steuerrecht

---

653 BGE 101 Ia 384, E. 4a; grundlegend BGE 99 Ia 223, E. 3b; bestätigt in BGE 111 Ia 120, E. 3b.

654 Vgl. anschaulich für Liegenschaften BGE 101 Ia 384, E. 4b; vgl. ferner STUDER, Fortentwicklung, S. 82, gemäss welchem die Verteilungsnormen die Funktion übernehmen, die «engste Beziehung» zwischen einem Sachverhalt und einer kantonalen Steuerhoheit zu bestimmen.

655 Vgl. 127 Abs. 2 BV; vgl. ferner zur historischen Herleitung aus der Rechtsgleichheit hinten Rz. 255.

bezeichnet wird[656], kann es nicht erstaunen, dass es teilweise für die Primärverteilung herangezogen wurde. In diesem Sinne hat das Bundesgericht festgehalten, dass «die Steuerpflicht an demjenigen Ort zu lokalisieren [sei], wo sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen äussert».[657] Es stellt sich die Frage, ob aus dem Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips überhaupt Aussagen zur Primärverteilung gewonnen werden können.

186 Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt einerseits, dass die zugegangenen Mittel nach der persönlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden, und andrerseits, dass möglichst alle der zufliessenden Mittel erfasst werden.[658] In der Lehre wird zu Recht darauf hingewiesen, dass der Begriff der persönlichen Leistungsfähigkeit unbestimmt sei.[659] Aus diesem Grund müsse der Gesetzgeber notwendigerweise eine Konkretisierung vornehmen.[660] Damit hängt die Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips letztlich von den Wertungen des Gesetzgebers und der Rechtsprechung ab.[661] Die Unbestimmtheit des Leistungsfähigkeitsbegriffs zeigt sich auch in der Frage, ob dem Wohnsitz- oder Quellenprinzip den Vorrang zu geben ist.[662] Ein Teil der Lehre kommt dabei zum Schluss, dass die steuerliche Leistungsfähigkeit einer steuerpflichtigen Person es ausschliesse, inländisches und ausländisches Einkommen ungleich zu behandeln, weshalb das Welteinkommen am Wohnsitz zu besteuern sei.[663] Der andere Teil der Doktrin weist auf die unterschiedlichen Rahmen- und Standortbedingungen bei der Erzielung von inländischen und ausländischen Einkommen hin, weshalb die Unterscheidung in eine inländische und ausländische Leistungsfähigkeit erforderlich sei.[664] Damit wird ersichtlich, dass

656 Vgl. BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Kommentar zu Art. 58 DBG, Rz. 147, welche es als «Kardinalsprinzip» bezeichnen; vgl. auch REICH, Steuerrecht, § 4, Rz. 139; WALDBURGER, Sparbereinigung, S. 226; kritisch HONGLER, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 30 f.

657 BGE 40 I 221, E. 3.

658 Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 4, Rz. 109 ff.; SENN, S. 150 ff.; VALLENDER/WIEDERKEHR, St. Galler Kommentar zu Art. 127 BV, Rz. 24.

659 Vgl. OBERSON, FS Cagianut, S. 125; REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 28, welcher die Unbestimmtheit als Folge der abstrakten Natur verfassungsrechtlicher Grundsätze sieht; vgl. SCHMOLLER, S. 57, welcher das Leistungsfähigkeitsprinzip als «inhaltsleer» prägte; vgl. m. w. H. SENN, S. 161 ff.; weitergehend HONGLER, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 31, welcher das Leistungsfähigkeitsprinzip als «moralbehaftet» bezeichnet und feststellt, dass «die zugrunde liegende normative Rechtfertigung regelmässig nicht offengelegt wird».

660 REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 28.

661 Vgl. m. w. H. zur Konkretisierung WALDBURGER, Sparbereinigung, S. 80 ff.

662 Vgl. ausführlich PFISTER, S. 60 ff.

663 Vgl. DEBATIN, S. 277 ff.; MENCK, S. 33, welche beide ein Nebeneinander von Wohnsitz- und Quellenprinzip befürworten.

664 Vgl. JACOBS, S. 21 f.; SCHAUMBURG, Einkommensteuer, Rz. 6.58; VOGEL, Besteuerungsrechte, S. 374.

sowohl das Wohnsitz- als auch das Quellenprinzip eine mögliche Konkretisierung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit darstellen kann.[665] Diese Argumentation kann *mutatis mutandis* auf die Verteilungsnormen im interkantonalen Steuerrecht übertragen werden.

187 Eine andere Argumentation findet sich in der Finanzwissenschaft. Dort wird dem Leistungsfähigkeitsprinzip die Befähigung zur allgemeinen Rechtfertigung der Steuererhebung gänzlich abgesprochen. Weil das Leistungsfähigkeitsprinzip nur die Einnahmenseite des öffentlichen Haushalts betrachtet, müssen in der Folge Annahmen über die Höhe der benötigten Steuereinnahmen getroffen werden, damit diese gemäss dem Leistungsfähigkeitsprinzip auf die steuerpflichtigen Personen verteilt werden können.[666] Dies bedingt, dass die Höhe der benötigten Steuereinnahmen und damit die Steuererhebung selbst anderweitig gerechtfertigt werden müssen.[667] Der blosse Hinweis auf die Notwendigkeit eines Staates genügt gemäss dieser Ansicht nicht.[668] Wenn nun das Leistungsfähigkeitsprinzip bereits an der Frage scheitert, warum überhaupt eine Steuer erhoben werden soll, scheitert es zwangsläufig auch an der Frage, warum eine Steuer in einer gewissen Gebietskörperschaft erhoben werden soll. Deshalb kann das Leistungsfähigkeitsprinzip aus einer finanzwissenschaftlichen Sicht ebenfalls keinen Beitrag zur Bewertung des Primärverteilungsergebnisses leisten.

### d) Äquivalenzprinzip

188 Im Gegensatz zum Leistungsfähigkeitsprinzip verknüpft das Äquivalenzprinzip die Einnahmenseite des öffentlichen Haushalts mit dessen Ausgabenseite. Demzufolge ist die Besteuerung gerechtfertigt, «wenn sie keinen endgültigen Nutzenverlust für die Gesamtheit der Bürger bedeutet, sondern eine Leistung

665 Vgl. JACOBS, S. 23; SCHAUMBURG, Einkommensteuer, Rz. 6.59; im Ergebnis zustimmend SCHÖN, S. 72 f., welcher das Leistungsfähigkeitsprinzip zwar primär mit dem Wohnsitzprinzip verbindet, ihm aber aus faktischen Gründen trotzdem die Aussagekraft in dieser Frage abspricht.

666 Vgl. BUCHANAN, Political Efficiency, S. 402; vgl. ferner BLANKART, Öffentliche Finanzen, S. 141; HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 8.

667 Vgl. HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 7 f.; anerkennend in der steuerrechtlichen Doktrin VOGEL, Vorfrage, S. 481 f.; m. w. H. VALTA, Internationales Steuerrecht, S. 21 f.

668 So aber grundlegend MILL, S. 802 ff.; ebenfalls wie Mill argumentierend BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 10; GERLOFF, S. 265 f.; NEUMARK, S. 122 ff.; SCHMÖLDERS/HANSMEYER, S. 64; TIPKE, Steuerrechtsordnung II, S. 579; VON HECKEL, S. 991.

für staatliche Gegenleistungen darstellt».[669] Damit erfolgt konsequenterweise eine Anknüpfung der Steuererhebung an den Ort, an welchem staatliche Leistungen zur Einkünfteerzielung beansprucht werden.[670] Das Äquivalenzprinzip vermag es deshalb als einziges Prinzip, einen Bewertungsmassstab für das Primärverteilungsergebnis aufzustellen.[671] Weil es nicht ein Äquivalenzprinzip gibt, sondern verschiedene Strömungen unterschieden werden können, soll nachfolgend das Äquivalenzprinzip als Bewertungsmassstab näher konkretisiert werden.

### 1.1.2 Konkretisierung des Äquivalenzprinzips als Bewertungsmassstab

#### a) Das Äquivalenzprinzip und seine Strömungen in der Finanzwissenschaft

##### aa) Markt- und kostenmässige Äquivalenz

Der Ausgangspunkt aller Strömungen, welche dem Äquivalenzprinzip zugeordnet werden können, besteht darin, dass Steuern als Entgelt von staatlichen Leistungen begriffen werden. Damit übernimmt die Steuer die Funktion eines Preises.[672] Bei der marktmässigen Äquivalenz wird diesem Preis der Nutzen der staatlichen Leistung gegenübergestellt, welche sich aus den Präferenzen der Steuerzahler ableitet. In Anlehnung an ein mikroökonomisches Gleichgewicht ergeben sich der Umfang der staatlichen Leistungen und die Höhe der Steuer, indem der Grenznutzen der staatlichen Leistungen identisch ist mit den Grenzkosten der Steuer.[673] Allerdings sind viele staatliche Leistungen öffentliche Güter, welche zwar Nutzen stiften, aber keine Zahlungsbereitschaft hervorrufen (sog. Freifahrerproblem).[674] Weil in diesen Fällen der Nutzen der staatlichen Leistungen nicht zuverlässig ermittelt werden kann, ist es letztlich

189

669 HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 8; vgl. HALLER, Bedeutung, S. 248; MUSGRAVE/MUSGRAVE, S. 237 ff.; REICH, FS Cagianut, S. 118; VALLENDER/WIEDERKEHR, St. Galler Kommentar zu Art. 127 BV, Rz. 41.

670 Grundlegend SCHANZ, Steuerpflicht, S. 8; vgl. ferner BRÜMMERHOFF/BÜTTNER, S. 233; CAVELTI, Rz. 483 ff.; SPEISER, Referat, S. 563; VALTA, Internationales Steuerrecht, S. 23 f.; ZÜRCHER, S. 55.

671 Gl. A. KEMMEREN, S. 248.

672 Vgl. BLANKART, Öffentliche Finanzen, S. 137 ff.; BRÜMMERHOFF/BÜTTNER, S. 233; HALLER, Steuern, S. 16 f.

673 Vgl. SIEGENTHALER, S. 106.

674 Vgl. zum Begriff der öffentlichen Güter BLANKART, Öffentliche Finanzen, S. 48 f.

schwierig, konkrete Empfehlungen aus der marktmässigen Äquivalenz abzuleiten.[675] Die kostenmässige Äquivalenz kann dieses Problem vermeiden, indem nicht der Nutzen, sondern die Kosten der staatlichen Leistungen mit der Steuer als Entgelt in Verbindung gebracht werden.[676]

#### bb) Individual-, Gruppen- und Globaläquivalenz

190 Ferner wird zwischen Individual-, Gruppen- und Globaläquivalenz unterschieden. Bei der Individualäquivalenz wird die Nachfrage des Einzelnen nach staatlichen Leistungen betrachtet und in der Folge ein individueller Steuerbetrag hergeleitet. Diese Form ist aber aufgrund der oftmals fehlenden, unmittelbaren Zurechenbarkeit einzelner staatlicher Leistungen zu Individuen schwierig umsetzbar.[677] Die Gruppenäquivalenz bezieht sich hingegen auf eine klar abgrenzbare Gruppe von Individuen, die im Gegensatz zu den übrigen Individuen einen Sondernutzen empfängt, welcher mit einer Sondersteuer abzugelten ist.[678] Letztlich stellt die Globaläquivalenz einen Konnex zwischen der Steuer und der erbrachten «Gesamtstaatsleistung» dar, wobei Erstere als «Globalgegenleistung» für Letztere verstanden wird.[679] Damit werden die Steuereinnahmen als wesentlicher Beitrag zur Finanzierung des Steuerstaates anerkannt, ohne dass es eine konkrete Gegenleistung des Staates gibt. Die Gegenleistung besteht vielmehr in einem abstrakten staatlichen Leistungspaket mit «grundlegende[n] Güter[n] wie innere und äussere Sicherheit, Rechtspflege, die rechtlichen Rahmenbedingungen des Wirtschaftslebens oder soziale Absicherung jenseits des Versicherungsprinzips».[680]

#### cc) Fiskalische Äquivalenz

191 Im Gegensatz zu den oben genannten Strömungen des Äquivalenzprinzips stehen bei der fiskalischen Äquivalenz die institutionellen Voraussetzungen im

---

675 Vgl. BRÜMMERHOFF/BÜTTNER, S. 233; HALLER, Steuern, S. 18 f., welcher zusätzlich darauf hinweist, dass selbst die steuerpflichtigen Personen nicht in der Lage sind, den Nutzen von staatlichen Leistungen zu bewerten; SIEGENTHALER, S. 119 f.

676 Vgl. BRÜMMERHOFF/BÜTTNER, S. 234.

677 Vgl. BRÜMMERHOFF/BÜTTNER, S. 233.

678 Vgl. HALLER, Steuern, S. 39 ff.

679 VALTA, Internationales Steuerrecht, S. 24; vgl. grundlegend VOGEL, Vorfrage, S. 516; vgl. ferner HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 8.

680 VALTA, Globaläquivalenz, S. 166; vgl. ferner LANG, FS Schaumburg, S. 49 ff.

Zentrum, welche erfüllt sein müssen, damit «das staatliche Budget als freiwilliger Tausch von Steuern gegen Staatsleistungen verstanden werden kann».[681] Diese auf WICKSELL basierende Theorie nennt zum einen das allgemeine Wahlrecht in Verbindung mit dem Einstimmigkeitsprinzip und zum anderen die institutionelle Kongruenz als entsprechende Voraussetzungen.[682] Das Einstimmigkeitsprinzip dient letztlich dazu, das oben erwähnte Freifahrerproblem zu lösen, indem die Bürger zur Offenlegung ihrer Präferenzen gezwungen werden, weil andernfalls keine öffentlichen Güter hergestellt werden.[683] Die institutionelle Kongruenz bedeutet, dass der Kreis der Nutzniesser identisch ist mit dem Kreis der Steuerzahler und der Entscheidungsträger.[684] Nur wenn alle drei Kreise übereinstimmen, sind die entsprechenden Anreize gleichgerichtet.[685] Die Voraussetzungen sind sehr restriktiv und insbesondere die Einstimmigkeitsregel ist in der Realität nicht gegeben.[686] Allerdings hält BLANKART zu Recht fest, dass trotzdem eine institutionelle Kongruenz angestrebt und damit vermieden werden soll, «dass Aussenstehende belastet oder begünstigt werden und dass sich schon aus diesem Grund Rent-Seeking und eine Fehlallokation von Mitteln ergeben».[687]

### b) Das Äquivalenzprinzip im Steuerrecht

Nachdem die verschiedenen Strömungen des Äquivalenzprinzips dargestellt wurden, ist im Folgenden zu erörtern, ob und wie diese ins Steuerrecht eingeflossen sind.[688] Dabei wird auf das Äquivalenzprinzip als Rechtfertigung für 192

681 BLANKART, Bedeutung, S. 437; vgl. grundlegend WICKSELL, S. 110 ff.; LINDAHL, S. 85 ff., welcher die Steuerpreise für öffentliche Güter als Pareto-effizientes Gleichgewicht beschrieben hat; OLSON, S. 479 ff., welcher den Begriff der fiskalischen Äquivalenz geprägt hat.

682 Vgl. WICKSELL, S. 110 ff. Der Begriff der institutionellen Kongruenz geht auf BLANKART, Bedeutung, S. 451 ff., zurück. Vgl. zur begrifflichen Abgrenzung zwischen fiskalischer Äquivalenz und institutioneller Kongruenz vorn Fn. 491.

683 Vgl. WICKSELL, S. 110 ff., welcher zur Vermeidung von strategischem Verhalten die relative Einstimmigkeit vorschlägt; vgl. zur Rolle von Mehrheitsabstimmungen BORCK, S. 444 ff.

684 Vgl. anschaulich BLANKART, Bedeutung, S. 452.

685 Vgl. exemplarisch BLANKART, Öffentliche Finanzen, S. 431 f.

686 Vgl. insb. mit Blick auf die Einstimmigkeit BORCK, S. 444.

687 BLANKART, Öffentliche Finanzen, S. 434, Fn. 11; kritisch BORCK, S. 453.

688 Vgl. für das Äquivalenzprinzip im Kausalabgaberecht, welches sich grundsätzlich auf die kostenmässige Individualäquivalenz bezieht, anstelle vieler HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 2824 ff.; vgl. aber BGE 141 V 509, E. 6.1, welches für Aufsichtsabgaben implizit die Gruppenäquivalenz anwendet.

die Steuererhebung in einer Gebietskörperschaft (Rz. 193 ff.) sowie als Steuerverteilregel zwischen Gebietskörperschaften (Rz. 198 ff.) eingegangen. Die Interpretation als generelle Lastenverteilregel, gemäss welcher die individuelle Höhe der Steuer nach der individuellen Inanspruchnahme staatlicher Leistungen bemessen wird, ist für die nachfolgende Untersuchung nicht relevant, weshalb sie nicht weiter behandelt wird.[689]

### aa) Äquivalenzprinzip als Steuerrechtfertigungsgrund

193 Im Grundsatz anerkennt ein Teil der Steuerrechtslehre das Äquivalenzprinzip als abstrakten Steuerrechtfertigungsgrund im Sinne der Globaläquivalenz. Bereits SCHANZ hat das Äquivalenzprinzip zur Herleitung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit verwendet.[690] REICH bezeichnet Abgaben als «Kosten der mannigfaltigen Kooperationsvorteile des Individuums».[691] VALLENDER/WIEDERKEHR betonen, dass – trotz der im Steuerrecht verbreiteten Formel, dass die Steuer voraussetzungslos und unabhängig von einem konkreten Nutzen geschuldet sei[692] – ein «bedeutsamer Konnex zwischen der Steuerleistung des Individuums und der staatlichen Gegenleistung» besteht.[693] Der andere Teil der Lehre lehnt das Äquivalenzprinzip für das Steuerrecht mit Verweis auf das dort vorherrschende Leistungsfähigkeitsprinzip ab.[694]

194 Mit Blick auf das interkantonale Steuerrecht hat das Bundesgericht in einigen Urteilen die Globaläquivalenz als Steuerrechtfertigungsgrund benützt. Die historische Analyse hat gezeigt, dass das Argument der Steuer als Entgelt für staatliche Leistungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit herangezogen

---

689 Vgl. REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 10, welcher das Äquivalenzprinzip im Sinne einer generellen Lastenverteilregel zu Recht als «nach heutiger Rechtsüberzeugung unvorstellbar» bezeichnet; zustimmend BGE 133 I 206, E. 7.1.

690 Vgl. SCHANZ, Steuerpflicht, S. 8.

691 REICH, FS Cagianut, S. 118.

692 Vgl. anstelle vieler BGE 140 I 176, E. 5.2.

693 VALLENDER/WIEDERKEHR, St. Galler Kommentar zu Art. 127 BV, Rz. 41; zustimmend PFISTER, S. 72 f.; vgl. bereits ZÜRCHER, S. 55; vgl. ferner in der deutschen Literatur TIPKE, Steuergerechtigkeit, S. 59; VALTA, Internationales Steuerrecht, S. 28 ff.; VOGEL, Vorfrage, S. 516.

694 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 10; wohl auch BEHNISCH, Basler Kommentar zu Art. 127 BV, Rz. 22. Dieser Teil der Lehre anerkennt das Äquivalenzprinzip nur im Bereich der Kostenanlastungssteuern. Vgl. dazu auch anstelle vieler BGE 143 II 283, E. 2.3.2 f.; vgl. ferner in der deutschen Literatur HEY, FS Lang, S. 142 f., welche aber das Äquivalenzprinzip zur territorialen Abgrenzung der Steuerjurisdiktionen billigt (S. 158 ff.); LANG, Rechtsstaatliche Ordnung, Rz. 88.

wurde, um die grundsätzliche Zuteilung dieser Einkünfte an den Geschäftsort vorzunehmen, falls dort ein Geschäftsbetrieb vorliegt.[695] Anders gestaltet sich die Situation bei den unselbständigen Erwerbseinkünften: Während in der älteren Rechtsprechung das Äquivalenzprinzip durchaus als Argument für die ausschliessliche Zuteilung an den Wohnort eingeflossen ist[696], wurde es später als Steuerrechtfertigungsgrund für den Arbeitsort abgelehnt.[697] In der jüngeren Rechtsprechung wurde diese Auffassung bestätigt, indem kantonale Lasten von Pendlern als Finanzausgleichsproblem bezeichnet wurden, welches nicht über das Steuerrecht zu lösen sei.[698] Damit koppelte das Bundesgericht im Bereich der unselbständigen Erwerbseinkünfte die Ausgabenseite gänzlich von der Einnahmenseite ab.

### bb) Eigene Würdigung

Wie bereits dargelegt wurde, scheiden andere Gründe als das Äquivalenzprinzip, insb. das Leistungsfähigkeitsprinzip, für die Begründung einer Steuerpflicht aus.[699] Aus diesem Grund wird hier – in Übereinstimmung mit dem eher überwiegenden Teil der Lehre[700] – die Auffassung vertreten, dass die Globaläquivalenz als Steuerrechtfertigungsgrund heranzuziehen ist. Insofern können die entsprechenden bundesgerichtlichen Erwägungen im Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit nicht beanstandet werden. Allerdings erweist sich die Abkehr von der Globaläquivalenz bei der unselbständigen Erwerbstätigkeit aus drei Gründen als problematisch. Erstens ist nicht nachvollziehbar, warum das Äquivalenzprinzip nur partiell, namentlich bei der selbständigen Erwerbstätigkeit oder bei der unselbständigen Erwerbstätigkeit im Verhältnis zum Wohnort, bemüht und bei der unselbständigen Erwerbstätigkeit im Verhältnis zum Arbeitsort abgelehnt wird. Diese Inkonsistenz erweckt den Anschein einer ergebnisorientierten Auslegung. 195

Zweitens hat es das Bundesgericht in der jüngeren Rechtsprechung, namentlich im «Genfer Entscheid», unterlassen, die historische Begründung für die Ablehnung des Äquivalenzprinzips bei den unselbständigen Erwerbseinkünften im Verhältnis zum Arbeitsort zu untersuchen. Die ältere Rechtsprechung hat das Äquivalenzprinzip mit einem schlichten Verweis auf die Finanzwissenschaft abgelehnt und angeführt, dass dort das Äquivalenzprinzip ebenfalls nicht auf 196

695 Vgl. vorn Rz. 121.
696 Vgl. vorn Rz. 104.
697 Vgl. vorn Rz. 105.
698 Vgl. BGE 125 I 458, E. 4c.; vgl. ausführlich vorn Rz. 114.
699 Vgl. vorn Rz. 182 ff., insb. für das Leistungsfähigkeitsprinzip Rz. 185 ff.
700 Vgl. vorn Rz. 193.

Zustimmung stösst.[701] Konkret wäre zu untersuchen gewesen, ob diese Erkenntnis in der heutigen Finanzwissenschaft noch zutrifft. Eine solche Analyse würde nämlich zum Schluss führen, dass das Äquivalenzprinzip vor allem in der Form der fiskalischen Äquivalenz in der heutigen Finanzwissenschaft anerkannt ist.[702] Einerseits wird dort das Äquivalenzprinzip als einziger Steuerrechtfertigungsgrund erwähnt.[703] Andrerseits werden in der normativen Föderalismustheorie Abweichungen von der fiskalischen Äquivalenz, namentlich die institutionelle Inkongruenz und deren Auswirkungen in Form von räumlichen *spillovers*, diskutiert.[704] Damit basiert die normative Föderalismustheorie implizit auf dem Äquivalenzgedanken.[705]

197 Drittens fusst die Aussage des Bundesgerichts, dass kantonale Sonderlasten ein Finanzausgleichsproblem und kein Steuerproblem seien, auf einem selektiven Wirtschaftsverständnis. Zwar können räumliche *spillovers* aufgrund institutioneller Inkongruenz durchaus mit Finanzausgleichszahlungen korrigiert werden. Diese Vorgehensweise entspricht der Internalisierung durch eine Pigou-Steuer.[706] Allerdings handelt es sich hierbei nicht um die einzige Lösung. Die räumlichen *spillovers* könnten nämlich auch beseitigt werden, indem der Kreis der Steuerzahler so angepasst wird, dass dieser mit dem Kreis der Nutzniesser übereinstimmt. Dies entspräche einer Internalisierung durch Neuzuordnung der Entscheidungsrechte nach COASE.[707] Weil im interkantonalen Steuerrecht das Bundesgericht den Kreis der Steuerzahler massgeblich mitbestimmt, handelt es sich beim Problem der kantonalen Sonderlasten in einem COASE'schen Ansatz klar um ein Steuerproblem. Mit der Bezeichnung als Finanzausgleichsproblem konnte das Bundesgericht die notwendige Diskussion, welcher der beiden Ansätze im konkreten Fall aus ökonomischer Sicht überlegen ist, umschiffen.[708]

---

701 Vgl. vorn Rz. 194.

702 Vgl. auch LANG, FS Schaumburg, S. 45, welcher bemerkt, dass «Juristen […] in dem Leistungsfähigkeitsprinzip das Fundament für Steuergerechtigkeit [erkennen], während Ökonomen das Äquivalenzprinzip zu präferieren pflegen».

703 Vgl. vorn Rz. 188.

704 Vgl. grundlegend OLSON, S. 479 ff.; vgl. auch BLANKART, Bedeutung, S. 453; BLANKART, Öffentliche Finanzen, S. 431 ff.; FELD/SCHALTEGGER, S. 43 ff.; HANSJÜRGENS, S. 53 ff.; MAUCHLE/SCHALTEGGER, Rz. 19 und 26.

705 Vgl. OLSON, S. 482; vgl. ferner HANSJÜRGENS, S. 56 f.

706 Vgl. ausführlich vorn Rz. 141.

707 Vgl. zum sog. Coase-Theorem COASE, S. 27 f.

708 Vgl. zur Abwägung dieser Ansätze hinten Rz. 482 ff.

### cc) Äquivalenzprinzip als generelle Steuerverteilregel im Verhältnis zwischen Gebietskörperschaften

Bereits im Jahr 1892 hat sich SCHANZ, nachdem er die wirtschaftliche Zugehörigkeit mittels der Globaläquivalenz hergeleitet hat, damit auseinandergesetzt, wie das Verhältnis zwischen dem «Ort der Einkunftsquelle» (Quellenort) und der «Konsumtionsgemeinschaft» (Wohnsitz) auszugestalten ist. Er hat die Auffassung vertreten, dass eine Steuerteilung angemessen sei, wobei dem Quellenort einen grösseren Anteil zuzuweisen sei.[709] Konkret schlägt er vor, dass der Quellenort drei Viertel und der Wohnsitz ein Viertel der Bemessungsgrundlage besteuern könne.[710] In anderen Worten begründet SCHANZ den Steueranteil am Quellenort mit dem Äquivalenzprinzip und denjenigen am Wohnsitz mit der Einkommensverwendung. 198

VALTA hat die Aufteilung der Bemessungsgrundlage gemäss SCHANZ für das internationale Steuerrecht aufgegriffen und angemerkt, dass es nach der Einführung von Konsumsteuern steuersystematisch vorzugswürdig sei, die Besteuerung der Einkommensverwendung allein über diese vorzunehmen.[711] In der Folge könne dieser Anteil «zum Ausgleich der Beiträge des Ansässigkeitsstaats zur Einkommenserwirtschaftung» herangezogen werden.[712] Dieser Beitrag sieht dieser Autor in Bezug auf die Erwerbstätigkeit insb. darin, dass die Arbeitskraft in der Freizeit und damit im Ansässigkeitsstaat wiederhergestellt wird.[713] Damit wendet VALTA die Globaläquivalenz konsequenterweise auch auf den Wohnsitz an. Im Ergebnis befürwortet er explizit eine Aufteilung des Besteuerungsrechts auf die interessierten Staaten anhand der staatlichen Beiträge an die Einkommenserzielung.[714] In Bezug auf die von SCHANZ vorgeschlagene Aufteilung des Besteuerungsrechts hält VALTA fest, dass «ein 25 %-iger Anteil des Ansässigkeitsstaats […] nicht unangemessen niedrig [erscheint]», und sich zudem andere Anteile zwischen den Staaten aushandeln 199

709 Vgl. SCHANZ, Steuerpflicht, S. 11.

710 Vgl. SCHANZ, Steuerpflicht, S. 11.

711 Vgl. VALTA, Internationales Steuerrecht, S. 277; gl. A. LANG, FS Schaumburg, S. 51 f.

712 VALTA, Internationales Steuerrecht, S. 277; a. A. VOGEL, Besteuerungsrechte, S. 373 f., welcher aufgrund der Konsumbesteuerung am Wohnsitz ein ausschliessliches Besteuerungsrecht am Quellenort befürwortet.

713 Vgl. VALTA, Internationales Steuerrecht, S. 531.

714 Vgl. VALTA, Internationales Steuerrecht, S. 44; ähnlich bereits TIPKE, Steuerrechtsordnung I, S. 523, welcher aber aus praktischen Gründen die Leistungen am Wohnsitz bei ausländischer Einkommenserzielung nicht berücksichtigen will.

lassen.[715] Ein solches Verhandlungsergebnis sollte gemäss dieser Auffassung zu einem Interessenausgleich zwischen den Staaten führen.[716]

200 Hingegen lehnt HONGLER die Globaläquivalenz als generelle Steuerverteilregel für das internationale Steuerrecht ab. Eine solche Regel führe zu einer Umverteilung von Arm zu Reich, weil die Leistungen von reichen Staaten mit einem höheren Wert bewertet werden als diejenigen von Entwicklungsländern.[717]

### dd) Eigene Würdigung

201 Die Anwendung der Globaläquivalenz als Steuerverteilregel sowohl für den Quellenort als auch für den Wohnsitz erscheint m. E. richtig.[718] Allerdings ist das Verteilungsergebnis, wie es die obigen Autoren vertreten, ohne nähere Begründung gewählt. Diesbezüglich verweist VALTA für das internationale Steuerrecht zu Recht auf mögliche Verhandlungen, welche zu anderen Verteilungsergebnissen führen können.[719] Dieses Argument trifft jedoch im interkantonalen Steuerrecht nicht zu, weil dort wenig bis kein Raum für Verhandlungen zwischen den Kantonen verbleibt.[720] Aus diesem Grund muss das Verteilungsergebnis in einem anderen Verfahren bestimmt werden. Wird die Globaläquivalenz konsequent als generelle Steuerverteilregel angewandt, muss m. E. die Aufteilung anhand der quantifizierten staatlichen Leistungen am Quellenort erfolgen, während der Rest dem Wohnsitz zugewiesen wird. In der Steuerrechtslehre wird in diesem Zusammenhang meist darauf hingewiesen, dass diese Leistungen nicht messbar seien.[721] Hier können m. E. die empirischen Methoden der Volkswirtschaftslehre Abhilfe schaffen, mit welchen das Ausmass dieser Leistungen geschätzt werden kann. Solche Schätzungen, allenfalls verbunden mit unterschiedlichen methodischen Ansätzen, können zu einem Orientierungsrahmen für das tatsächliche Ausmass der beanspruchten Leistungen führen. Wenn dagegen eingewendet wird, dass die empirischen Methoden das tatsächliche Ausmass nie präzise bestimmen können, ist

---

715 VALTA, Internationales Steuerrecht, S. 277.
716 VALTA, Internationales Steuerrecht, S. 280.
717 Vgl. HONGLER, Justice, S. 450 f.
718 Vgl. ferner SPEISER, Referat, S. 563, welcher bereits früh auf den engen Zusammenhang zwischen dem Äquivalenzprinzip und dem Territorialprinzip hingewiesen hat.
719 Vgl. vorn Rz. 199; kritisch HONGLER, Justice, S. 93, welcher darauf hinweist, dass diese abweichenden Verhandlungslösungen meist auf politischer Macht und Verhandlungsgeschick basieren.
720 Vgl. zur Verbindlichkeit der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis vorn Rz. 52.
721 Vgl. HONGLER, Justice, S. 451; TIPKE, Steuerrechtsordnung I, S. 523.

dem im Prinzip zuzustimmen. Allerdings liegt bereits mit dem Orientierungsrahmen ein erheblicher Erkenntnisgewinn vor, welcher für die Verteilung fruchtbar gemacht werden kann.[722]

### c) Synthese: Kostenmässige Globaläquivalenz als «Soll-Verteilungsergebnis» bei Erwerbseinkünften im interkantonalen Steuerrecht

In Anknüpfung an die Erkenntnis, dass das Äquivalenzprinzip als Steuerverteilregel zwischen Quellenort und Wohnsitz dienen kann, soll nachfolgend diese Regel für das interkantonale Steuerrecht weiter konkretisiert werden. Zunächst ist hervorzuheben, dass diese Überlegung mit dem Konzept der Globaläquivalenz in Verbindung steht. Der jeweilige Anteil an der Bemessungsgrundlage wird sowohl für den Quellenort als auch für den Wohnsitz als «Globalentgelt» für die dortige «Gesamtstaatsleistung» interpretiert.[723] In der Abwägung zwischen der marktmässigen und der kostenmässigen Globaläquivalenz ist zugunsten der Letzteren zu entscheiden. Die Staatsausgaben sind klar dokumentiert und für eine empirische Analyse zugänglich. 202

Bei der Betrachtung der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Primärverteilung von Erwerbseinkünften fällt auf, dass das Bundesgericht einer solchen Steuerverteilregel im interkantonalen Steuerrecht nicht gänzlich abgeneigt sein dürfte. Sowohl bei der Familienbesteuerung als auch bei den selbständigen Erwerbseinkünften hat das Bundesgericht jeweils einen «gerechten Ausgleich» zwischen den Kantonen gefordert.[724] Obwohl es sich nie explizit dazu geäussert hat, worin dieser Ausgleich bestehen soll, kann er sich nur auf die staatlichen Leistungen beziehen: Wenn zwei Kantone staatliche Leistungen zur Einkünfteerzielung erbringen, haben beide Kantone ein Interesse an der Besteuerung.[725] 203

Zudem kann die von HONGLER geäusserte Kritik an der Globaläquivalenz als generelle Steuerverteilregel nicht unbesehen in das interkantonale Steuerrecht 204

---

722 So bereits im Allgemeinen zum Wert der Ökonometrie für die wissenschaftliche Politikberatung KIRCHGÄSSNER, Politikberatung, S. 26 f.

723 Vgl. vorn Rz. 190. Hingegen würde die Anwendung der Individualäquivalenz wiederum an der Zurechenbarkeit der staatlichen Leistungen zur einzelnen steuerpflichtigen Person scheitern. Auch die Gruppenäquivalenz kommt nicht in Frage, weil die staatlichen Leistungen am Quellenort keinen Sondernutzen im Vergleich zu anderen steuerpflichtigen Personen darstellen.

724 Vgl. zur Familienbesteuerung vorn Rz. 115 ff. und zur selbständigen Erwerbstätigkeit vorn Rz. 127.

725 Gl. A. ALIG, S. 180 f.; STUDER, Fortentwicklung, S. 85.

übertragen werden.[726] Erstens ist das Preisgefälle zwischen den Kantonen nicht vom gleichen Ausmass wie im internationalen Verhältnis, was die Kritik weitgehend relativiert. Zweitens dient in der Schweiz der Ressourcenausgleich der Abfederung von kantonalen Disparitäten auf der Einnahmenseite, was mit der Solidarität im Bundesstaat begründet wird.[727] Ein entsprechendes Instrument fehlt auf internationaler Ebene.

### d) Vorbehalt: Keine umfassende Verwirklichung der fiskalischen Äquivalenz

205 Die Wahl der kostenmässigen Globaläquivalenz als «Soll-Verteilungsergebnis» impliziert aber auch, dass die fiskalische Äquivalenz nicht umfassend verwirklicht werden kann. Während Erstere (nur) die Kreise der Steuerzahler und der Nutzniesser berücksichtigt und in Übereinstimmung bringen will, erweitert Letztere dieses Konzept um den Kreis der Entscheidungsträger.[728] Aus ökonomischer Sicht erscheint die Vernachlässigung des Kreises der Entscheidungsträger als problematisch, weil dadurch neue bzw. andere Fehlanreize entstehen.[729] Werden Personen in Anwendung der Globaläquivalenz nicht nur an ihrem Wohnort, sondern auch am Arbeits- bzw. Geschäftsort besteuert, und können diese Personen nur am Wohnort ihre politischen Rechte ausüben, besteht eine Inkongruenz zwischen den (deckungsgleichen) Kreisen der Steuerzahler und der Nutzniesser sowie dem Kreis der Entscheidungsträger. Ein Fehlanreiz für den Arbeits- bzw. Geschäftsort ergibt sich demnach, weil die dortige stimmberechtigte Wohnbevölkerung eine Steuererhöhung teilweise durch die nicht stimmberechtigten Erwerbstätigen finanzieren könnte.[730]

206 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass dieser Fehlanreiz im interkantonalen Steuerrecht keineswegs neu wäre. Ein solcher besteht bereits im geltenden Recht bei sämtlichen wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten gemäss Art. 4 Abs. 1 StHG. Zudem ist auf Folgendes hinzuweisen: Erstens können die steuerpflichtigen Personen ihren Arbeits- bzw. Geschäftsort selbst wählen. Insofern kann analog zum Ansatz von TIEBOUT ein «Abstimmen mit den Füssen» stattfinden[731], indem die Erwerbstätigen ihren Arbeits- bzw. Geschäftsort in einen an-

---

726 Vgl. vorn Rz. 200.

727 Vgl. ausführlich vorn Rz. 146 ff.

728 Vgl. zur fiskalischen Äquivalenz vorn Rz. 191.

729 Vgl. BLANKART, Bedeutung, S. 452; BLANKART, Öffentliche Finanzen, S. 431 f.

730 Grundlegend zur Problematik der Fremdbestimmung in Steuersystemen WICKSELL, S. 109 f.; vgl. ferner BLANKART, Bedeutung, S. 453. Diese Autoren weisen darauf hin, dass Fremdbestimmung zu höheren Staatsausgaben führen kann.

731 Vgl. TIEBOUT, S. 416 ff.

deren Kanton verlegen. Dieser Mechanismus kann im präventiven Sinn bewirken, dass die stimmberechtigte Wohnbevölkerung am Arbeits- bzw. Geschäftsort dem erwähnten Fehlanreiz nicht erliegt. Zweitens würde eine Steuererhöhung durch Anheben des Steuersatzes nicht nur die nicht stimmberechtigten Erwerbstätigen treffen, sondern immer auch die stimmberechtigte Wohnbevölkerung. Damit geht eine gewisse selbstdisziplinierende Wirkung einher. Drittens wäre ein geteiltes Stimmrecht, das zusätzlich auch am Arbeits- bzw. Geschäftsort anknüpft, weder vorstellbar noch praktikabel. Aus diesen Gründen erscheint es vorliegend in Abweichung vom Optimum vertretbar, den Entscheidungsträgerkreis zu vernachlässigen.

Die kostenmässige Globaläquivalenz als Steuerverteilregel bleibt in ihrer praktischen Aussage inhaltslos, wenn die verursachten Kosten der staatlichen Leistungen nicht bekannt sind. Dazu wird folgendes zweistufiges Vorgehen vorgeschlagen: In einem ersten Schritt sind die Ausgabenelastizitäten am Arbeitsort empirisch zu schätzen (Rz. 208 ff.). In einem zweiten Schritt soll beurteilt werden, ob die geschätzten Ausgabenelastizitäten ökonomisch als relevant eingestuft werden können (Rz. 237 ff.). 207

### 1.1.3 Schätzungen der Ausgabenelastizitäten

#### a) Wesentliche Begriffe

Bevor die Schätzungen der Ausgabenelastizitäten vorgenommen werden, sollen zunächst die Begriffe der Staatsausgaben, der Zupendler sowie der Ausgabenelastizität definiert werden, um ein gemeinsames Verständnis für die nachfolgenden Ausführungen zu schaffen. 208

##### aa) Staatsausgaben

Die Staatsausgaben werden in der Finanzstatistik der EFV ausgewiesen.[732] Nachfolgend wird ein Panel-Datensatz aller 26 Kantone über einen Zeitraum von acht Jahren (2010–2017) erstellt und verwendet. Weil es zwischen den Kantonen erhebliche Unterschiede in der Kompetenzverteilung im Verhältnis Kanton–Gemeinde gibt, sind aus Gründen der Vergleichbarkeit die Ausgaben auf Stufe der Gemeinden inbegriffen. Des Weiteren wird eine Nettobetrachtung durchgeführt, d. h., allfällige Einnahmen werden von den Ausgaben abgezogen. Diese Nettobetrachtung ist notwendig, weil die Kantone gewisse öffentliche 209

[732] Vgl. EFV, Finanzstatistik, FS-Modell: Kantone und ihre Gemeinden, Standardauswertungen 2020 [je ein Datensatz pro Kanton].

Leistungen unterschiedlich über Gebühren oder Nutzungsentgelte gemäss dem Verursacherprinzip finanzieren. Unberücksichtigt bleiben jedoch Fiskalsteuereinnahmen und Einnahmen aus dem Finanzausgleich. Der Nettoaufwand kann als derjenige Aufwand interpretiert werden, welcher durch Steuern und Finanzausgleichsbeiträge zu finanzieren ist.

#### bb) Zupendler

210 Die Statistik zur Pendlermobilität identifiziert alle Personen, deren Arbeitsweg in einem anderen Kanton als dem Arbeitskanton beginnt (sog. Zupendler).[733] Damit beinhaltet der Begriff des Zupendlers sowohl selbständige wie auch unselbständige Erwerbstätigkeit. Nicht inbegriffen sind echte und unechte Wochenaufenthalter mit einem Wochenaufenthalt im Arbeitskanton bzw. Unselbständigerwerbende mit unregelmässiger Rückkehr, weil diese Personengruppen ihren Arbeitsweg im Arbeitskanton starten.

#### cc) Ausgabenelastizität

211 Elastizitäten bezeichnen das Verhältnis zwischen der relativen Änderung der abhängigen Variablen und der relativen Änderung der unabhängigen Variablen.[734] Der Vorteil von Elastizitäten besteht darin, dass prozentuale Änderungen unabhängig von der verwendeten Masseinheit sind.[735] Bei der Ausgabenelastizität stellen die Staatsausgaben die abhängige Variable dar. Vorliegend ist die Ausgabenelastizität von Zupendlern von Interesse, welche die prozentuale Änderung der Staatsausgaben bei einer Zunahme (oder Abnahme) der Anzahl Zupendler um 1 % angibt. Eine positive (bzw. negative) Ausgabenelastizität beschreibt einen positiven (bzw. negativen) Zusammenhang zwischen den Staatsausgaben und der Anzahl Zupendler.

### b) Ansätze zur Schätzung von Ausgabenelastizitäten

212 Ausgabenelastizitäten können auf zwei verschiedene Arten eruiert werden. Ein erster Ansatz untersucht die Struktur der Ausgaben in den Staatsrechnungen

---

733 Vgl. BFS, Ständige Wohnbevölkerung, Erwerbstätige, Auszubildende: Pendler nach Kantonen 2010–2017 [Datensatz].

734 Vgl. VARIAN, S. 274.

735 Vgl. VARIAN, S. 274.

und versucht diese mittels eines geeigneten Schlüssels auf die Wohnbevölkerung und die Zupendler aufzuteilen.[736] Dazu müssen in einem ersten Schritt diejenigen staatlichen Leistungen im Arbeitskanton identifiziert werden, welche (auch) den Zupendlern zugutekommen. In einem zweiten Schritt muss beurteilt werden, ob es sich um staatliche Leistungen handelt, welche mit zunehmenden Nutzniesser mehr Kosten verursachen, oder ob diese staatlichen Leistungen im gleichen Umfang auch ohne Zupendler angeboten würden. Nur die Kosten der staatlichen Leistungen, welche aufgrund der Zupendler in einem höheren Umfang angeboten werden, müssen zwischen der Wohnbevölkerung und den ausserkantonalen Zupendlern aufgeteilt werden.

213 In einem zweiten Ansatz wird mit Hilfe einer empirischen Schätzung der Effekt von Zupendlern auf die gesamten Staatsausgaben am Arbeitsort ermittelt, indem gleichzeig auf andere Einflüsse (bspw. Bevölkerungs- und Wirtschaftswachstum) kontrolliert wird. Diese Vorgehensweise stellt einen gängigen Ansatz in der Finanzwissenschaft zur Schätzung von Ausgabenelastizitäten dar.[737] Weil die Kantone beachtliche Autonomie in Bezug auf ihre Ausgabenpolitik haben, können sie als «natürliches Labor» für eine solche empirische Untersuchung dienen.[738] Konkret kann der Panel-Datensatz benützt werden, in welchem die Anzahl Zupendler, die verschiedenen Kontrollvariablen und die kantonalen Staatsausgaben für jeden Kanton über mehrere Jahre bekannt sind.

214 Beide Ansätze weisen Vor- und Nachteile auf. Der erste Ansatz beinhaltet im Detail schwierige Abgrenzungs- und Wertungsfragen. Einerseits müssen diejenigen Ausgaben identifiziert werden, die auf staatliche Leistungen zurückzuführen sind, welche ausserkantonale Zupendler konsumieren können. Andrerseits ist in der Realität nicht immer eindeutig, ob die staatlichen Leistungen aufgrund der Zupendler in einem höheren Umfang angeboten werden. Diese Abgrenzungs- und Wertungsfragen können mit dem zweiten Ansatz umgangen werden, indem der Gesamteffekt auf die Staatsausgaben betrachtet wird. Allerdings basiert dieser Ansatz auf statistischen Methoden, weshalb die Ergebnisse massgeblich von den zugrunde liegenden Annahmen betreffend Datenstruktur und Modellspezifizierung abhängen.[739] Aus diesem Grund sollen nachfolgend beide Ansätze zur Anwendung kommen. Führen sie zu vergleichbaren Ergebnissen, zeugt dies von einer gewissen Robustheit. Andernfalls können sie als Bandbreite interpretiert werden.

---

736 Vgl. grundlegend zur Methodik DUSTMANN/FRATTINI, S. 596 ff.

737 Vgl. FELD/MATSUSAKA, S. 2711 ff.; KELLERMANN, S. 202 ff.; KIRCHGÄSSNER, Demokratie, S. 417 ff.; SCHALTEGGER, Föderalismus, S. 6 f.; SCHALTEGGER, Nutzen-Spillover, S. 164 f.; SCHALTEGGER/FELD, S. 38 f.; STUTZER/KIENAST, S. 630 ff.

738 FELD/KIRCHGÄSSNER/SCHALTEGGER, S. 28 f.

739 Vgl. KIRCHGÄSSNER, Politikberatung, S. 26 f.

### c) Erster Ansatz: Aufschlüsselung der Staatsausgaben

#### aa) Mögliche staatliche Leistungen zugunsten von Zupendlern

215 DUSTMANN/FRATTINI haben die Methodik der Aufschlüsselung der Staatsausgaben im Zusammenhang mit der Einwanderung nach Grossbritannien angewandt.[740] Weil Einwanderung zu einer Vergrösserung der Wohnbevölkerung führt, konnten die Autoren alle Staatsausgaben aus der Staatsrechnung berücksichtigen.[741] In diesem Aspekt unterscheiden sich Zupendler wesentlich. Deshalb sind in einem ersten Schritt diejenigen Staatsausgaben zu identifizieren, welche auf staatliche Leistungen zugunsten von Zupendlern zurückzuführen sind.[742] Die Finanzstatistik der Schweiz verwendet eine funktionale Gliederung, die auf dem Harmonisierten Rechnungsmodell 2 (HRM2) basiert. Aufgrund dieser Gliederung können folgende Funktionen als relevant eingestuft werden:[743]

- *Öffentliche Ordnung und Sicherheit, Verteidigung:* Öffentliche Sicherheit; Rechtsprechung; Allgemeines Rechtswesen
- *Kultur, Sport und Freizeit, Kirche:* Kultur, übrige; Medien; Sport und Freizeit
- *Gesundheit:* Spitäler, Kranken- und Pflegeheime[744]
- *Verkehr und Nachrichtenübermittlung:* Strassenverkehr; Öffentlicher Verkehr
- *Umweltschutz und Raumordnung:* Abfallwirtschaft; Bekämpfung von Umweltverschmutzung
- *Volkswirtschaft:* Industrie, Gewerbe, Handel

740 Vgl. DUSTMANN/FRATTINI, S. 593 ff.
741 Vgl. DUSTMANN/FRATTINI, S. 633 ff.
742 Vgl. ferner zu möglichen Infrastrukturkosten ARE, Infrastrukturkosten, S. 48 ff.; EWING, S. 115 ff.
743 Vgl. für eine Beschreibung der Funktionen FDK, Handbuch HRM2, Anhang B.
744 Für die Funktion Spitäler wäre eine detailliertere Abstufung wünschenswert, was aber die Daten leider nicht zulassen. Insb. müssten die Staatsausgaben von Pflegeheimen entfernt werden.

### bb) Unterscheidung der staatlichen Leistungen nach Rivalität im Konsum

In einem zweiten Schritt werden die relevanten staatlichen Leistungen in ihrem Rivalitätsgrad im Konsum unterschieden.[745] «Reine» öffentliche Güter werden unabhängig von den Zupendlern zur Verfügung gestellt. Aus ökonomischer Sicht besteht bei diesen Gütern keine Rivalität im Konsum. In der Konsequenz sind die Grenzkosten in etwa Null, d. h., zusätzliche Nutzniesser in Form von Zupendlern verursachen keine zusätzlichen Kosten. Deshalb rechtfertigt sich, die Staatsausgaben, welche auf diese Art von staatlichen Leistungen zurückzuführen sind, ausschliesslich der Wohnbevölkerung zuzuweisen. Hingegen zeichnen sich «überlastbare» öffentliche Güter durch (teilweise) Rivalität im Konsum aus. Dadurch sind die Grenzkosten dieser Güter positiv. Zusätzliche Zupendler verursachen bei dieser Art von staatlichen Leistungen zusätzliche Kosten. Allerdings ist die Höhe dieser Grenzkosten unbekannt. Aus den Staatsrechnungen können mit Hilfe der Bevölkerungsgrösse die Durchschnittskosten berechnet werden, indem das Verhältnis zwischen den Staatsausgaben und dem Kreis der Nutzniesser gebildet wird. Es ist aber anzunehmen, dass die Grenzkosten der Zupendler unter den Durchschnittskosten liegen.[746] Nichtsdestotrotz können die Durchschnittskosten ein adäquates Mass darstellen, wenn die Differenz als «Einkaufsbeitrag» für die jährlichen Fixkosten interpretiert wird. Für die «überlastbaren» öffentlichen Güter wird der Kreis der Nutzniesser um die Zupendler erweitert. Damit werden die Durchschnittskosten implizit im Verhältnis der Grösse der entsprechenden Gruppe der Nutzniesser verteilt. Bei einer Pro-Kopf-Betrachtung sind die Durchschnittskosten der Wohnbevölkerung und der Zupendler identisch. 216

In Anlehnung an DUSTMANN/FRATTINI werden folgende staatliche Leistungen als «reine» öffentliche Güter qualifiziert: Rechtsprechung, Allgemeines Rechtswesen sowie Industrie, Gewerbe, Handel. Diese staatlichen Leistungen werden vollumfänglich der Wohnbevölkerung zugewiesen, obwohl Zupendler davon profitieren können. Hingegen werden die restlichen staatlichen Leistungen, welche als relevant eingestuft wurden, als «überlastbare» öffentliche Güter interpretiert.[747] 217

---

745 DUSTMANN/FRATTINI, S. 635, unterscheiden mehr als zwei Arten von öffentlichen Gütern, indem sie für gewisse Staatsausgaben abweichende Verteilungsschlüssel basierend auf der tatsächlichen Inanspruchnahme der entsprechenden staatlichen Leistung verwenden. Allerdings könnte dagegen eingewendet werden, dass nicht die tatsächliche Inanspruchnahme, sondern der theoretische Zugang zur staatlichen Leistung relevant ist.

746 Vgl. DUSTMANN/FRATTINI, S. 599.

747 Vgl. DUSTMANN/FRATTINI, S. 636 f.

### cc) Resultate

218 Die Resultate in Tabelle 10 zeigen die aufgeschlüsselten Pro-Kopf-Durchschnittskosten eines Zupendlers über den betrachteten Zeitraum. Weil insb. Kantone mit einer über dem Median liegenden Anzahl Zupendler (> 15'706 Zupendler) interessant sind, werden nur diese abgebildet. Über den gesamten Zeitraum und über alle betrachteten Kantone ergibt sich ein Mittelwert von CHF 2'510 pro Zupendler. Es zeigt sich, dass sich diese Durchschnittskosten zwischen CHF 1'758 (TG) und CHF 4'544 (GE) bewegen. Diese erheblichen Schwankungen zwischen den Kantonen sind massgeblich auf die lokalen Präferenzen für staatliche Leistungen zurückzuführen. Bei der Betrachtung der Jahresmittelwerte fällt auf, dass diese im Zeitverlauf tendenziell steigen.

219 Diese Werte müssen m. E. mit Vorsicht interpretiert werden. Einerseits liegt eine Nettobetrachtung vor, indem die funktionsbezogenen Einnahmen von den entsprechenden Ausgaben abgezogen werden. Damit verbleiben nur diejenigen Ausgaben, welche durch allgemeine Steuern (und Finanzausgleichsbeiträge) finanziert werden müssen.[748] Falls die Einnahmen, welche die Wohnbevölkerung in einem Funktionsbereich leistet, hoch sind, kann man zur falschen Schlussfolgerung gelangen, dass Zupendler nur wenige Kosten verursachen. Diese Tendenz erscheint umso wahrscheinlicher, falls die öffentliche Verwaltung die Höhe der Gebühren- und Nutzungsentgelte den Gesamtkosten anpasst. Dieser Effekt könnte bspw. im Funktionsbereich Strassenverkehr beobachtet werden, da hier die Motorfahrzeugsteuer einfliesst. Andrerseits wurden in der Analyse lediglich die Wohnbevölkerung sowie die Zupendler berücksichtigt. Es ist plausibel, dass weitere Personengruppen existieren, welche entsprechende Nettoaufwendungen verursachen könnten. So weisen Kantone mit hohen aufgeschlüsselten Pro-Kopf-Durchschnittskosten wie Basel-Stadt, Waadt und Genf auch viele internationale Grenzgänger auf. Nichtsdestotrotz können auch bei Kantonen mit wenigen internationalen Grenzgängern ähnliche Kosten identifiziert werden. Deshalb können der Methode der Aufschlüsselung von Staatsausgaben erste Hinweise für von ausserkantonalen Erwerbstätigen am Arbeitsort verursachte Kosten entnommen werden.

748 Vgl. vorn Rz. 209.

*Tabelle 10: Aufgeschlüsselte Pro-Kopf-Durchschnittskosten von ausserkantonalen Zupendlern in CHF*

| **Kanton** | **2010** | **2011** | **2012** | **2013** | **2014** | **2015** | **2016** | **2017** | **Kantonsmittelwert** |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ZH | 2'554 | 2'566 | 2'679 | 2'655 | 2'562 | 2'548 | 2'604 | 2'782 | 2'619 |
| BE | 2'367 | 2'314 | 2'593 | 2'541 | 2'503 | 2'537 | 2'497 | 2'570 | 2'490 |
| LU | 1'877 | 1'952 | 1'902 | 1'791 | 1'900 | 1'851 | 1'925 | 1'906 | 1'888 |
| ZG | 2'193 | 1'985 | 2'121 | 2'227 | 2'123 | 1'982 | 2'007 | 2'099 | 2'092 |
| FR | 2'267 | 2'292 | 2'309 | 2'592 | 2'495 | 2'536 | 2'480 | 2'496 | 2'433 |
| SO | 1'977 | 2'007 | 2'165 | 2'102 | 2'090 | 2'035 | 2'122 | 1'932 | 2'054 |
| BS | 2'971 | 2'972 | 3'955 | 3'239 | 3'263 | 3'347 | 3'569 | 3'445 | 3'345 |
| BL | 2'155 | 2'300 | 2'290 | 2'798 | 2'608 | 2'433 | 2'520 | 2'446 | 2'444 |
| SG | 1'864 | 1'934 | 2'064 | 2'146 | 2'057 | 2'165 | 2'235 | 2'880 | 2'168 |
| AG | 1'629 | 1'750 | 1'816 | 1'886 | 1'890 | 1'934 | 1'934 | 1'939 | 1'847 |
| TG | 1'378 | 1'483 | 1'795 | 1'790 | 1'821 | 1'840 | 1'956 | 2'003 | 1'758 |
| VD | 2'834 | 2'904 | 3'044 | 2'818 | 2'886 | 2'982 | 3'114 | 2'989 | 2'946 |
| GE | 4'766 | 4'694 | 4'598 | 4'456 | 4'372 | 4'441 | 4'299 | 4'725 | 4'544 |
| **Jahresmittelwert** | **2'372** | **2'396** | **2'564** | **2'542** | **2'505** | **2'510** | **2'559** | **2'632** | 2'510 |

### d) Zweiter Ansatz: Ökonometrische Schätzung der Ausgabenelastizität

#### aa) Daten und Testhypothese

220 Die Schätzung der Ausgabenelastizität beruht wiederum auf dem Panel-Datensatz über die 26 Kantone während acht Jahren (2010–2017). Im Gegensatz zum ersten Ansatz wird nachfolgend der gesamte Pro-Kopf-Nettoaufwand ohne Steuer- und Finanzausgleichseinnahmen verwendet. Als Testhypothese soll untersucht werden, ob Zupendler den Pro-Kopf-Nettoaufwand am Arbeitsort positiv beeinflussen.

#### bb) Deskriptive Analyse

221 Bevor nachfolgend das ökonometrische Modell beschrieben wird, soll an dieser Stelle eine kurze deskriptive Analyse vorgenommen werden. Zunächst können der Tabelle 11 einige statistische Grundgrössen für die beiden Variablen entnommen werden. Es ist ersichtlich, dass sowohl die Anzahl Zupendler als auch der Pro-Kopf-Nettoaufwand stark zwischen den Kantonen variieren.

*Tabelle 11: Mittelwert, Standardabweichung, Minimum und Maximum der abhängigen und unabhängigen Variablen*

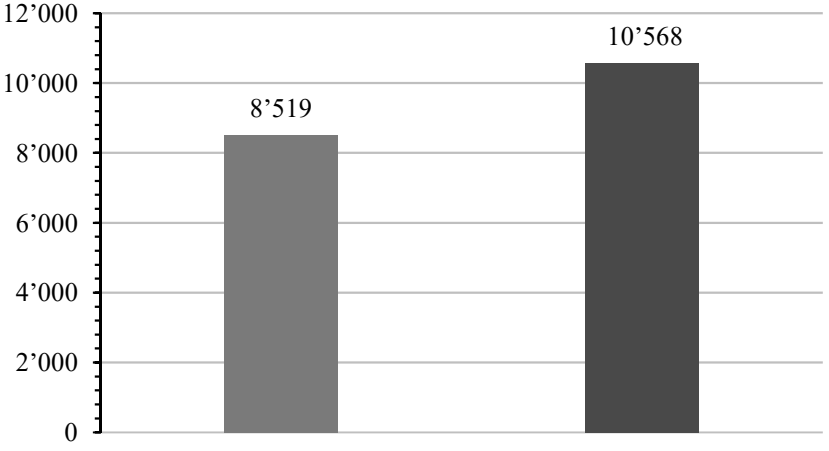
| | **Mittelwert** | **Standardabweichung** | **Minimum** | **Maximum** |
|---|---|---|---|---|
| **Pro-Kopf-Nettoaufwand in CHF** | 9’543 | 2’851 | 6’312 (UR) | 20’710 (GE) |
| **Anzahl Zupendler** | 27’028 | 31’790 | 1’314 (AI) | 159’393 (ZH) |

Die Korrelation zwischen der abhängigen und der unabhängigen Variablen kann als erstes Indiz für die Testhypothese dienen. Es kann festgestellt werden, dass die Anzahl Zupendler und der Pro-Kopf-Nettoaufwand in einem Kanton mittelmässig positiv korreliert sind (0.296).[749] Die beiden Wachstumsraten sind stärker miteinander korreliert (0.420). Des Weiteren ist der Mittelwert

[749] Vgl. für die Interpretation der Effektstärke von Korrelationen COHEN, S. 115.

des Pro-Kopf-Nettoaufwands von Kantonen mit einer über dem Median liegenden Anzahl Zupendler markant höher als bei den restlichen Kantonen (vgl. Abbildung 4).

*Abbildung 4: Vergleich Mittelwert Pro-Kopf-Nettoaufwand in CHF von Kantonen mit einer unter (grau) bzw. über (schwarz) dem Median liegenden Anzahl Zupendler*




cc) Kontrollvariablen

Die volkswirtschaftliche Literatur erwähnt zahlreiche Treiber von Staatsausgaben. Damit ausgeschlossen werden kann, dass die höheren Pro-Kopf-Nettoausgaben auf andere Ursachen als die Zupendler zurückzuführen sind, müssen entsprechende Kontrollvariablen in das ökonometrische Modell eingebaut werden.[750] 222

Staatliche Leistungen und damit verbunden Staatsausgaben können massgeblich von den lokalen Präferenzen der Wohnbevölkerung ausgehen. Als Indikator für diese Präferenzen dient einerseits das kantonale Bruttoinlandsprodukt. Dies kann 223

[750] Vgl. für die Verzerrung von ausgelassenen Variablen (*omitted variable bias*) WOOLDRIDGE, Econometric Analysis, S. 65 ff.

mit dem Wagner'schen Gesetz[751] sowie mit der Baumol'schen Kostenkrankheit[752] begründet werden. Ebenso spielen kulturelle Einflüsse eine wesentliche Rolle. Aufgrund dessen wird ein Sprachdummy[753] eingeführt, welcher den Wert 1 annimmt, wenn es sich um einen rein deutschsprachigen Kanton handelt. In allen anderen Fällen ist der Wert 0. Des Weiteren kann die demografische Struktur unterschiedliche Präferenzen erklären, weshalb sowohl der Anteil von Personen unter 18 Jahren sowie derjenige von Personen über 65 Jahren an der Wohnbevölkerung als Kontrollvariablen einfliessen. Diese Bevölkerungsgruppen können erwartungsgemäss überdurchschnittlich viele staatliche Leistungen beziehen (Bildung bzw. Altersversicherung).[754] Aus dem gleichen Grund wird die kantonale Arbeitslosigkeitsquote einbezogen. Als letzter Präferenzindikator dient der Anteil der linken Parteien in der Kantonsregierung, welcher die politische Ideologie eines Kantons abbilden kann.

224 Neben den Indikatoren für die lokalen Präferenzen fliesst die Bevölkerungsgrösse als Kontrollvariable ein. Zum einen können Skaleneffekte im Konsum oder in der Produktion die Staatsausgaben von grossen Kantonen negativ beeinflussen.[755] Zum anderen gibt es zahlreiche Theorien, welche einen positiven Zusammenhang zwischen der Bevölkerungsgrösse und den Staatsausgaben herstellen (u. a. Leviathantheorie[756], Theorie der Bürokratie[757], Heterogenität der Präferenzen[758]).[759]

225 Ebenso soll die Bevölkerungsdichte in das Set der Kontrollvariablen eingebunden werden. Dicht besiedelte Gebietskörperschaften weisen oftmals Ballungskosten

---

751 Vgl. WAGNER, S. 892 ff., welcher einen überproportionalen Zusammenhang zwischen dem wirtschaftlichen Fortschritt und der Staatstätigkeit ausmachte.

752 Die Baumol'sche Kostenkrankheit besagt, dass obwohl Dienstleistungen schlecht rationalisierbar sind, die Löhne dennoch den allgemeinen Lohnerhöhungen angepasst werden. Mit dem wirtschaftlichen Fortschritt nimmt der Anteil des Dienstleistungssektors zu (vgl. BAUMOL, S. 415 ff.).

753 Eine Dummy-Variable bezeichnet eine binäre Variable, welche nur die Werte 1 und 0 annehmen kann, um eine qualitative Aussage zu treffen (vgl. ausführlich WOOLDRIDGE, Introductory Econometrics, S. 220 ff.).

754 Vgl. dazu die Interessengruppentheorie von BECKER, S. 371 ff.

755 Vgl. POMMEREHNE/FREY, S. 398; vgl. ferner BLÖCHLIGER, S. 47 ff., welcher für die Schweiz insb. Skaleneffekte auf der Produktionsseite als relevant einstuft; SCHALTEGGER, Föderalismus, S. 10, welcher für die Schweiz keine Hinweise auf Skaleneffekte im Konsum findet.

756 Vgl. BRENNAN/BUCHANAN, S. 173 ff.

757 Vgl. NISKANEN, S. 293 ff.

758 Vgl. OLSON, S. 479 ff.

759 Vgl. KELLERMANN, S. 208 ff., welcher für die Schweiz einen positiven Zusammenhang nachgewiesen hat.

auf.[760] Zudem kann die Bevölkerungsdichte als Indikator für die regionalen Preisunterschiede aufgefasst werden und den Urbanitätsgrad messen.[761]

Des Weiteren können institutionelle Faktoren die Staatsausgaben beeinflussen. 226
Deshalb fliesst die Anzahl Gemeinden pro tausend Personen als Indikator für die fiskalische Dezentralisierung in die Analyse mit ein.[762] Weitere institutionelle Faktoren (Finanzreferendum, Schuldenbremse etc.) werden mit der Modellspezifikation kontrolliert, falls diese über die Zeit konstant sind.[763] Zuletzt werden die gesamtschweizerischen Zeiteffekte mittels Jahresdummies aufgefangen. Die statistischen Grundgrössen der Kontrollvariablen können der Tabelle 12 entnommen werden.

*Tabelle 12: Mittelwert, Standardabweichung, Minimum und Maximum der Kontrollvariablen*

| | **Mittelwert** | **Standardabweichung** | **Minimum** | **Maximum** | **Datenquelle** |
|---|---|---|---|---|---|
| **Bevölkerungsgrösse** | 314'769 | 329'261 | 15'688 | 1'504'346 | BFS |
| **BIP pro Kopf** | 76'667 | 27'964 | 50'686 | 183'642 | BFS |
| **Bevölkerungsdichte** | 477 | 989 | 27 | 5'241 | BFS |
| **Sprachdummy** | 0.692 | 0.463 | 0 | 1 | Eigene Beobachtung |
| **Anteil Personen unter 18 Jahren** | 0.216 | 0.016 | 0.175 | 0.256 | BFS |
| **Anteil Personen über 65 Jahren** | 0.192 | 0.019 | 0.152 | 0.235 | BFS |
| **Arbeitslosigkeit** | 0.027 | 0.013 | 0.008 | 0.066 | BFS |
| **Anteil linker Parteien in der Kantonsregierung** | 0.250 | 0.177 | 0 | 0.600 | BFS |
| **Anzahl Gemeinden pro tausend Personen** | 0.328 | 0.199 | 0.015 | 0.934 | BFS |

760 Vgl. grundlegend BRECHT, S. 6; vgl. ferner SEITZ, S. 31 ff.; WALLIS/OATES, S. 5 ff.
761 Vgl. KELLERMANN, S. 212.
762 Vgl. SCHALTEGGER, Föderalismus, S. 8
763 Vgl. dazu unten Rz. 229.

### dd) Ökonometrisches Modell

227 Es wird das folgende ökonometrische Modell vorgeschlagen, um die Ausgabenelastizität von ausserkantonalen Zupendlern im Arbeitskanton zu untersuchen:

$$\ln(NA_{i,t}) = \beta_0 + \beta_1 \ln(Zupend_{i,t}) + \beta_2 Kontroll_{i,t} + ZD_t + \varepsilon_{i,t}$$

Dabei indiziert $i$ jeweils den Kanton und $t$ das Jahr. $NA_{i,t}$ bezeichnet die Pro-Kopf-Nettoaufwendungen, $Kontroll_{i,t}$ den Vektor aller Kontrollvariablen, $ZD_t$ die Zeitdummies und $\varepsilon_{i,t}$ den unbeobachteten Fehlerterm. Die abhängige und die unabhängige Variable werden als natürliche Logarithmen (ln) ausgedrückt, weshalb der Schätzkoeffizient $\beta_1$ direkt als die gesuchte Ausgabenelastizität interpretiert werden kann.[764]

228 In einem ersten Schritt wird das Modell – sowohl ohne als auch mit Kontrollvariablen – mit einem *Ordinary Least Squares*(OLS)-Verfahren geschätzt.[765] Weil es sich bei den Datenpunkten um einzelne Kantone handelt, ist die Annahme, dass die Fehlerterme untereinander nicht korreliert sind, kaum haltbar.[766] In der Folge werden die Standardabweichungen im OLS-Verfahren zu tief geschätzt bzw. die statistische Signifikanz der Schätzkoeffizienten überbewertet.[767] In der Literatur wird zur Lösung dieses Problems vorgeschlagen, die sog. cluster-robuste Standardabweichung zu verwenden.[768] Diese erlaubt eine gewisse Korrelation innerhalb eines Clusters (hier Kantone), d. h., die Fehlerterme des gleichen Kantons dürfen miteinander korreliert sein. Allerdings basiert die cluster-robuste Standardabweichung auf der Annahme, dass die Anzahl Cluster gegen unendlich strebt.[769] Aus diesem Grund wird in der Literatur eine Mindestanzahl von 50 Clustern verlangt, weil andernfalls die Standardabweichungen nur unzureichend nach oben korrigiert werden.[770] Für Paneldaten mit einer Clusteranzahl unter 50 schlagen CAMERON/GELBACH/MILLER einen *wild cluster bootstrap-t* vor.[771] Weil die Anzahl der Kantone bei 26 liegt, werden nachfolgend beide Ansätze verwendet.

---

764 Ebenso werden die stetigen Kontrollvariablen exkl. Anteile in Logarithmen ausgedrückt. Namentlich handelt es sich um die Variablen Bevölkerungsgrösse, Bruttoinlandprodukt, Arbeitslosigkeit und Anzahl Gemeinden pro tausend Personen.

765 Vgl. zur Methodik WOOLDRIDGE, Econometric Analysis, S. 191 ff.

766 Vgl. WOOLDRIDGE, Econometric Analysis, S. 865.

767 Vgl. BERTRAND/DUFLO/MULLAINATHAN, S. 249 ff.

768 Vgl. grundlegend ARELLANO, S. 431 ff.; vgl. ferner WOOLDRIDGE, Econometric Analysis, S. 865.

769 Vgl. ARELLANO, S. 431.

770 Vgl. anstelle vieler CAMERON/MILLER, S. 341.

771 Vgl. zur Methodik CAMERON/GELBACH/MILLER, S. 417 ff.; vgl. allgemein zum *bootstrap*-Verfahren WOOLDRIDGE, Econometric Analysis, S. 438 ff.

Das OLS-Verfahren berücksichtigt allerdings nur Zeiteffekte. Um der individuellen Heterogenität der Kantone Rechnung zu tragen, werden diese Kantonseffekte mittels einem *Fixed Effects*(FE)-Verfahren in die Schätzung miteinbezogen.[772] Das FE-Verfahren kann damit auf alle Faktoren kontrollieren, welche innerhalb der Kantone über die Zeit konsistent sind. Dabei ist insbesondere an institutionelle Faktoren wie Finanzreferenden, Schuldenbremse, konstante Bundesbeiträge etc. zu denken. Diese Vorgehensweise kann deshalb zu besseren, d. h. erwartungstreuen und konsistenten, Schätzergebnissen als ein OLS-Verfahren führen.[773] Der Nachteil des FE-Verfahrens liegt darin, dass zur Elimination der über die Zeit konstanten Kantonseffekte auf erklärende Varianz zwischen den Kantonen verzichtet und nur noch die Varianz innerhalb der Kantone betrachtet wird. Obwohl das FE-Verfahren das Cluster-Problem teilweise beseitigt, empfiehlt die Literatur die cluster-robuste Standardabweichung zu verwenden.[774] 229

### ee) Resultate

Als Ausgangslage und erster Überblick wird das Modell mit dem OLS-Verfahren ohne Kontrollvariablen, aber mit Jahresdummies, geschätzt. Es zeigt sich ein positiver Effekt der ausserkantonalen Zupendler auf die Staatsausgaben am Arbeitsort (vgl. Tabelle 13, Spalte 1). Dieser Effekt bleibt mit der cluster-robusten Standardabweichung statistisch signifikant, obwohl sich die Standardabweichung verdreifacht (vgl. Tabelle 13, Spalte 3). Ohne Kontrollvariablen ergibt sich eine Ausgabenelastizität von 0.086, d. h., 1 % mehr ausserkantonale Zupendler erhöht die Pro-Kopf-Staatsausgaben um 0.086 %. Wie bereits ausführlich dargelegt, muss das ökonometrische Modell auf weitere Einflussfaktoren kontrolliert werden.[775] Unter Berücksichtigung des Vektors mit den Kontrollvariablen reduziert sich die Ausgabenelastizität der Zupendler auf 0.055 (vgl. Tabelle 13, Spalte 2). Wiederum bewirkt die cluster-robuste Standardabweichung, dass die statistische Signifikanz markant abnimmt (vgl. Tabelle 13, Spalte 4). In der Folge verliert der Schätzkoeffizient seine statistische Signifikanz, weshalb sich auch der *wild cluster bootstrap-t* erübrigt. 230

772 Vgl. zur Methodik WOOLDRIDGE, Econometric Analysis, S. 300 ff.

773 Vgl. WOOLDRIDGE, Econometric Analysis, S. 301.

774 Vgl. CAMERON/MILLER, S. 329 f., welche u. a. auf die Robustheit gegenüber Heteroskedastizität verweisen.

775 Vgl. vorn Rz. 222.

*Tabelle 13: Resultate der ökonometrischen Schätzung der Ausgabenelastizität*

| | **Abhängige Variable: Nettoaufwand 1** | | | | | **Nettoaufwand 2** |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | (1) OLS | (2) OLS | (3) OLS | (4) OLS | (3) FE | (4) FE |
| | Huber-White Standardabweichung | | Cluster-robuste Standardabweichung (nach Kantonen) | | | |
| Zupendler | 0.086*** (0.011) | 0.055** (0.019) | 0.086** (0.033) | 0.055 (0.056) | 0.080* (0.045) | 0.079* (0.045) |
| Bevölkerungsgrösse | | –0.030 (0.022) | | –0.030 (0.051) | –0.446 (0.358) | –0.632 (0.397) |
| Reales BIP pro Kopf | | 0.485*** (0.045) | | 0.485*** (0.114) | 0.505** (0.161) | 0.425** (0.175) |
| Bevölkerungsdichte | | 0.00009*** (0.00001) | | 0.00009*** (0.00003) | 0.00007 (0.0002) | –0.00006 (0.0002) |
| Sprachdummy | | –0.215*** (0.038) | | –0.215** (0.095) | (entfällt) | (entfällt) |
| Anteil Personen über 65 Jahren | | 0.387 (1.094) | | 0.387 (2.582) | 1.390 (1.753) | 0.411 (2.066) |
| Anteil Personen unter 18 Jahren | | 1.414 (1.135) | | 1.414 (2.609) | 3.877* (1.948) | 4.572** (1.915) |
| Arbeitslosigkeit | | 0.113*** (0.031) | | 0.113 (0.070) | –0.032 (0.051) | –0.048 (0.052) |
| Anteil linker Parteien in Kantonsregierung | | –0.231** (0.097) | | –0.231 (0.207) | 0.050 (0.072) | 0.056 (0.070) |
| Anzahl Gemeinden pro tausend Personen | | 0.052*** (0.019) | | 0.052 (0.043) | 0.001 (0.010) | –0.007 (0.010) |
| Zeiteffekte | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja |
| Kantonseffekte | Nein | Nein | Nein | Nein | Ja | Ja |
| $R^2$ | 0.185 | 0.806 | 0.185 | 0.806 | 0.244 | 0.242 |
| Stichprobengrösse | 208 | 208 | 208 | 208 | 208 | 208 |

*Legende zu Tabelle 13:*

Der Nettoaufwand 1 entspricht dem realen Pro-Kopf-Nettoaufwand ohne Steuer und Finanzausgleichseinnahmen, insgesamt Kantone und Gemeinden.

Der Nettoaufwand 2 entspricht dem realen Pro-Kopf-Nettoaufwand ohne Steuer- und Finanzausgleichseinnahmen und ohne Finanzausgleichsausgaben, insgesamt Kantone und Gemeinden.

Die Standardabweichung ist in der Klammer angegeben. *, **, *** bezeichnen das 90 %-, 95 %- bzw. 99 %-Signifikanzniveau. $R^2$ ist ein Gütemass der Regression und misst die erklärte Varianz des Modells. Beim FE-Verfahren entspricht der angegebene Wert dem $R^2$ *within*. Die finanziellen Variablen wurden auf das Preisniveau von 2015 normalisiert.

Es wurde bereits ausgeführt, dass kantonsspezifische Effekte, namentlich institutionelle Faktoren, ebenfalls einen Effekt auf die Staatsausgaben haben. Deshalb bietet sich das FE-Verfahren an, welches in diesen Fällen im Gegensatz zum OLS-Verfahren unverzerrt bleibt.[776] Mit dem FE-Verfahren unter Einschluss der Kontrollvariablen, der Zeit- und Kantonseffekte ergibt sich eine Ausgabenelastizität von 0.080 mit einer – unter Berücksichtigung der cluster-robusten Standardabweichung – statistischen Signifikanz auf dem 90 %-Signifikanzniveau (vgl. Tabelle 13, Spalte 5). Der *wild cluster bootstrap-t* enthält keine Hinweise darauf, dass die Standardabweichung überschätzt wurde.[777] 231

Bei der Betrachtung der abhängigen Variable Pro-Kopf-Nettoaufwendungen fällt auf, dass alle Ausgaben inkl. Transferzahlungen in den horizontalen Ressourcenausgleich inbegriffen sind.[778] Es könnte vermutet werden, dass vor allem ressourcenstarke Kantone viele Zupendler haben. Damit ausgeschlossen werden kann, dass die positive Ausgabenelastizität der Zupendler auf diese Transferzahlungen zurückzuführen ist, wird eine weitere Schätzung ohne Finanzausgleichsausgaben durchgeführt (vgl. Tabelle 13, Spalte 5). Diese Schätzung zeigt, dass der Schätzkoeffizient der Zupendler mit 0.079 auch ohne Transferzahlungen positiv und auf dem 90 %-Signifikanzniveau signifikant bleibt. Dieses Ergebnis wird durch den *wild cluster bootstrap-t* bestätigt.[779] Damit zeigt sich, dass die positive Ausgabenelastizität in dieser Hinsicht relativ robust bleibt. 232

Nicht nur das Vorzeichen der Ausgabenelastizität der Zupendler verhält sich wie in der Testhypothese vermutet, sondern auch die Höhe bewegt sich mit 233

776 Vgl. vorn Rz. 229.
777 Das Verfahren generiert einen alternativen *p*-Wert von 0.0871.
778 Vgl. vorn Rz. 209.
779 Das Verfahren generiert einen alternativen *p*-Wert von 0.0901.

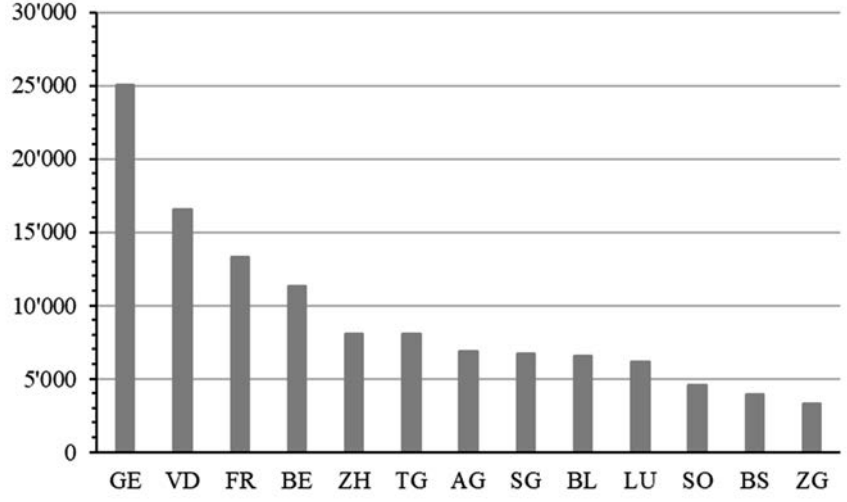
0.080 in einem erwarteten Bereich. Obwohl die Ausgabenelastizität der Wohnbevölkerung (Schätzkoeffizient der Bevölkerungsgrösse) in dieser Untersuchung nicht statistisch relevant ist, zeigen andere Studien Werte, welche etwas höher ausfallen.[780] Dies dürfte damit zusammenhängen, dass die Wohnbevölkerung des Arbeitsorts Zugang zu mehr staatlichen Leistungen als Zupendler hat. In der Folge konsumiert die Wohnbevölkerung mehr staatliche Leistungen und verursacht höhere Kosten. Indessen darf das Verhältnis zwischen der Ausgabenelastizität der Zupendler und der Wohnbevölkerung nicht überbewertet werden, weil diejenige der Wohnbevölkerung aufgrund von Skaleneffekten ebenso negativ sein könnte.[781]

234 Die Schätzkoeffizienten der Kontrollvariablen weisen grösstenteils keine statistische Signifikanz auf, weshalb diesbezüglich keine Interpretation möglich ist. Dies ist zum Teil auf die cluster-robuste Standardabweichung zurückzuführen. Etwa die Hälfte der Kontrollvariablen weist bereits im OLS-Verfahren keine statistische Signifikanz auf. Die restlichen Kontrollvariablen verlieren ihre statistische Signifikanz im FE-Verfahren. Dieser Effekt kann damit erklärt werden, dass diese Kontrollvariablen über die Zeit relativ konstant sind. Aus diesem Grund ist der Erklärungsgehalt des FE-Verfahrens deutlich kleiner als der des OLS-Verfahrens. Der Sprachdummy ist sogar vollständig konstant, weshalb er nicht in das FE-Verfahren einbezogen werden kann. Die einzige Ausnahme bildet der Schätzkoeffizient des realen BIP pro Kopf, welcher über alle Schätzungen stark statistisch signifikant bleibt. Das positive Vorzeichen entspricht den Erwartungen der Theorie.[782]

235 Die geschätzten Ausgabenelastizitäten können in Pro-Kopf-Kosten umgerechnet werden, welche ein einzelner Zupendler am Arbeitsort verursacht. Weil sowohl die Anzahl Zupendler wie auch die Pro-Kopf-Nettoaufwendungen stark zwischen den Kantonen variieren, werden an dieser Stelle nur diejenigen Kantone berücksichtigt, deren Anzahl Zupendler über dem Medianwert von 15’706 liegt. Ausgehend von einer Ausgabenelastizität von 0.080 werden im Jahr 2017 durchschnittliche Kosten von CHF 9’039 pro Zupendler verursacht. Die Standardabweichung beträgt CHF 5’671. Der Minimalwert liegt bei CHF 3’297 (ZG), der Maximalwert bei CHF 25’052 (GE). In Abbildung 5 sind die geschätzten Pro-Kopf-Kosten grafisch dargestellt.

780 Vgl. KELLERMANN, S. 210, welche Ausgabenelastizitäten von 0.14–0.25 schätzt.
781 Vgl. vorn Rz. 224.
782 Vgl. vorn Rz. 223.

*Abbildung 5: Geschätzte Pro-Kopf-Kosten eines Zupendlers am Arbeitsort in CHF*




e) Ergebnis

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass mit zwei unterschiedlichen Ansätzen positive Kosten von Zupendlern am Arbeitsort geschätzt werden konnten. Mit einer Aufschlüsselung von Staatsausgaben konnten Pro-Kopf-Durchschnittskosten von CHF 2'510 pro Zupendler eruiert werden. Eine ökonometrische Schätzung des Effekts der Zupendler auf die kantonalen Staatsausgaben führte zu Kosten von CHF 9'039 pro Zupendler. Diese Werte können als mögliche Bandbreite interpretiert werden. 236

### 1.1.4 Interpretation der geschätzten Ausgabenelastizitäten

a) Richtung der Kausalität

Bevor die geschätzten Ausgabenelastizitäten mit Blick auf das Primärverteilungsergebnis gewürdigt werden können, muss an dieser Stelle kurz die Richtung der gefundenen Kausalität diskutiert werden. Der im vorherigen Kapitel festgestellte positive Zusammenhang zwischen Zupendlern und Staatsausgaben wurde implizit so interpretiert, dass mehr Zupendler höhere Staatsausgaben verursachen. Ebenso möglich wäre allerdings, dass Staatsausgaben Zupendler anziehen (sog. umgekehrte Kausalität) bzw. dass die Kausalität in beiden Richtungen 237

vorliegt (sog. Simultanitätsproblem).[783] Die Frage, in welche Richtung die Kausalität zu interpretieren ist, ist für die daraus abgeleiteten Politikmassnahmen sowie für die Gültigkeit des ökonometrischen Modells von grosser Bedeutung.

238 In Bezug auf die vorliegende Untersuchung gibt es in der Tat Hinweise auf umgekehrte Kausalität. Erwerbstätige berücksichtigen in ihrer Arbeitsortswahl u. a grundsätzlich die Erreichbarkeit des Arbeitsplatzes. Gemäss dieser Logik können Kantone mit einem ausgebauten Verkehrsnetz – und deshalb höheren Staatsausgaben – durchaus Zupendler anziehen. Aus zwei Gründen erscheint die umgekehrte Kausalität in der vorliegenden Untersuchung zumindest nicht als gravierend. Erstens wurde mit den Verkehrsausgaben eine spezifische Art von Staatsausgaben identifiziert, welche die Anzahl Zupendler beeinflussen könnte. Indem in der ökonometrischen Schätzung die aggregierten Gesamtausgaben verwendet wurden, konnte die (oben vermutete) Kausalität der Verkehrsausgaben in Bezug auf die Anzahl Zupendler reduziert werden. Zweitens handelt es sich bei den Investitionen in die Verkehrsinfrastruktur i. d. R. um längerfristige Projekte. Bei genauer Betrachtung wird ersichtlich, dass die Verkehrsinfrastruktur und nicht die damit verbundenen Ausgaben potenziell Zupendler anziehen kann. Die Verkehrsausgaben sind nur eine direkte Folge davon. Indem mit dem verwendeten FE-Verfahren auf die über die Zeit konstante Verkehrsinfrastruktur kontrolliert wird[784], kann die umgekehrte Kausalität zumindest in der kurzen Frist vernachlässigt werden.

### b) Eigene Würdigung mit Blick auf das Primärverteilungsergebnis

239 An dieser Stelle sollen das Primärverteilungsergebnis und die geschätzten Ausgabenelastizitäten von ausserkantonalen Erwerbstätigen zusammengeführt werden. Aus ökonomischer Sicht interessiert insbesondere der Nettobetrag zwischen den Steuereinnahmen und den verursachten Kosten.[785] Zunächst ist festzustellen, dass die geschätzten Kosten, welche Zupendler am Arbeitsort verursachen, ökonomisch nicht vernachlässigbar sind. Obwohl die Bandbreite der Kosten aufgrund der verwendeten Methoden mit CHF 2'510 bis 9'039 pro Zupendler als gross erachtet wird, haben sich die Hinweise, dass positive Kosten am Arbeitsort entstehen, stark verdichtet.[786] Diese Kosten müssen aus Sicht der Globaläquivalenz dem Primärverteilungsergebnis gegenübergestellt werden.

---

783 Vgl. WOOLDRIDGE, Econometric Analysis, S. 239 ff.

784 Vgl. zum FE-Verfahren vorn Rz. 229.

785 Vgl. DUSTMANN/FRATTINI, S. 594, welche in diesem Zusammenhang den Begriff der *net fiscal contribution* verwenden.

786 Vgl. vorn Rz. 236.

Die unselbständigen Erwerbseinkünfte von Pendlern werden vollumfänglich dem Wohnort zugewiesen.[787] Insofern werden die von ihnen verursachten Kosten am Arbeitsort durch die Primärverteilung nicht entschädigt. Bei echten Wochenaufenthaltern liegt eine vergleichbare Konstellation vor. Obwohl die Kosten dieser Personengruppe am Arbeitsort nicht Gegenstand der obigen Schätzungen waren, liegt es nahe, dass sie mindestens vergleichbare oder allenfalls höhere Kosten am Arbeitsort verursachen. Ebenso sind echte Wochenaufenthalter wie Pendler ausschliesslich am Wohnort steuerpflichtig.[788] Die gleiche Argumentation dürfte analog auf Saisonarbeiter zutreffen.[789] Somit kann allgemein festgehalten werden, dass in Konstellationen, in welchen das Hauptsteuerdomizil am Wohnort liegt, die verursachten Kosten am Arbeitsort durch die Primärverteilung von unselbständigen Erwerbseinkünften nicht entschädigt werden. Die fehlende Entschädigung kann als eine Verletzung der institutionellen Kongruenz interpretiert werden.[790] Im weiteren Verlauf dieser Arbeit wird zu untersuchen sein, ob diese Verletzung durch die Sekundärverteilung aufgehoben wird.[791] 240

Ein anderes Ergebnis liegt bei der unselbständigen Erwerbstätigkeit vor, falls der Arbeitsort als Hauptsteuerdomizil dient. In diesen Fällen wurde der Lebensmittelpunkt am Arbeitsort identifiziert, weshalb die unselbständigen Erwerbseinkünfte vollumfänglich bzw. aufgrund der Familienbesteuerung teilweise dem Arbeitsort zugewiesen werden.[792] In diesen Fallkonstellationen kann keine allgemein gültige Aussage betreffend die institutionelle Kongruenz gemacht werden, weil die Steuereinnahmen sowohl von der Höhe der Einkünfte sowie vom Kanton abhängig sind. 241

Bei der selbständigen Erwerbstätigkeit hängt das Primärverteilungsergebnis von der Rechtsform ab. Bei Einzelunternehmen werden die gesamten Einkünfte aus dem Geschäftsbetrieb dem Geschäftsort zugewiesen.[793] Weil die Selbständigerwerbenden unbestritten Kosten am Wohnort verursachen, erscheint vorliegend die institutionelle Kongruenz am Wohnort verletzt, falls die Erwerbseinkünfte die einzige Einkommensquelle für die steuerpflichtige Person darstellen. Insofern ist aus Sicht des Äquivalenzprinzips eine Aufteilung des Besteuerungsrechts bei Einzel- 242

787 Vgl. vorn Rz. 58.
788 Vgl. vorn Rz. 64 f.
789 Vgl. zum Primärverteilungsergebnis vorn Rz. 83.
790 Vgl. zur institutionellen Kongruenz vorn Rz. 191.
791 Vgl. dazu hinten Rz. 367 ff.
792 Vgl. zur Übersicht vorn Rz. 97.
793 Vgl. vorn Rz. 89 f.

unternehmen vorzuziehen. Bei Personenunternehmen wird i. d. R. eine solche Aufteilung der Erwerbseinkünfte zwischen Wohn- und Geschäftsort vorgenommen.[794] Diese variiert mit der Höhe des Unternehmensgewinns. Aus Sicht des Äquivalenzprinzips sind allerdings keine Gründe ersichtlich, weshalb die beanspruchten Leistungen am Arbeitsort von der Höhe des Unternehmensgewinns abhängig sein sollten. Stattdessen sind für die Höhe der jeweiligen Anteile Überlegungen zur Globaläquivalenz anzustellen.

### 1.1.5 Zwischenfazit

243 Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass mit zwei unterschiedlichen Ansätzen positive Kosten von Zupendlern am Arbeitsort geschätzt werden konnten. Mit einer Aufschlüsselung von Staatsausgaben konnten Pro-Kopf-Durchschnittskosten von CHF 2'510 pro Zupendler eruiert werden. Eine ökonometrische Schätzung des Effekts der Zupendler auf die kantonalen Staatsausgaben führte zu Kosten von CHF 9'039 pro Zupendler. Diese Werte können als mögliche Bandbreite interpretiert werden. Sofern in diesem Umfang kein Steuersubstrat an den Arbeitskanton zugeteilt wird, deckt sich der Kreis der Nutzniesser nicht mit dem Kreis der Steuerzahler und es herrscht insofern institutionelle Inkongruenz. Eine solche konnte insbesondere bei Unselbständigerwerbenden mit Hauptsteuerdomizil am Wohnort, namentlich Pendler und echte Wochenaufenthalter, identifiziert werden. Bei der Würdigung der Sekundärverteilung wird zu untersuchen sein, ob diese das Verteilungsergebnis in dieser Hinsicht korrigieren kann.

## *1.2 Verfassungsrechtliche Anforderungen*

244 Aus rechtlicher Sicht interessiert vor allem, ob die Primärverteilung den verfassungsrechtlichen Anforderungen gerecht werden kann. Nachfolgend soll in einem ersten Schritt untersucht werden, ob die Primärverteilung aus Sicht des Legalitätsprinzips sachgerecht erscheint (Rz. 245 ff.). In einem zweiten Schritt folgen Überlegungen zur Rechtsformneutralität (Rz. 254 ff.).

---

[794] Vgl. vorn Rz. 91 f. Falls keine Aufteilung der Erwerbseinkünfte aufgrund fehlender aktiver Mitarbeit erfolgt, können die Ergebnisse bei den Einzelunternehmen analog übernommen werden.

### 1.2.1 Legalitätsprinzip

#### a) Inhalt und Funktionen des Legalitätsprinzips

Jedes staatliche Handeln bedarf einer gesetzlichen Grundlage (sog. Legalitätsprinzip).[795] Dem Legalitätsprinzip kommt im Steuerrecht eine besondere Bedeutung zu, da der Verfassungsgeber in Art. 127 Abs. 1 BV explizit festgehalten hat, dass die Ausgestaltung der Steuern in den Grundzügen in einem Gesetz im formellen Sinn geregelt werden müssen.[796] Gemäss herrschender Lehre muss der Gesetzgeber die Elemente des Steuerrechtsverhältnisses mit einem hinreichenden Bestimmtheitsgrad so umschreiben, dass deren Umfang und Grenzen für den Steuerpflichtigen ersichtlich sind.[797] Damit konkretisiert das steuerrechtliche Legalitätsprinzip den allgemeinen Grundsatz in Art. 164 Abs. 1 BV, dass alle wichtigen rechtsetzenden Bestimmungen auf Gesetzesstufe zu erlassen sind (sog. materieller Gesetzesbegriff).[798] 245

Das Legalitätsprinzip erfüllt demokratische und rechtsstaatliche Funktionen. In demokratischer Hinsicht soll damit die staatsrechtliche Zuständigkeitsordnung gesichert werden.[799] Indem sich Umfang und Grenzen aus einem Gesetz im formellen Sinn ergeben, erfährt das Steuerrechtsverhältnis aufgrund der expliziten oder stillschweigenden Zustimmung durch das Stimmvolk eine hohe demokratische Legitimation.[800] Die staatsrechtliche Zuständigkeitsordnung verwirklicht darüber hinaus die Prinzipien der Gewaltenteilung sowie die Verantwortlichkeit der Organe.[801] Aus rechtsstaatlicher Perspektive gewähr- 246

---

795 Vgl. Art. 5 Abs. 1 BV; vgl. ferner HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 325 ff.

796 Vgl. ausführlich zum steuerrechtlichen Legalitätsprinzip m. w. H. auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung VALLENDER/WIEDERKEHR, St. Galler Kommentar zu Art. 127 BV, Rz. 5 ff.; vgl. ferner VALLENDER, Auslegung, S. 135, welcher die besondere Bedeutung des Legalitätsprinzips auf die «weitgehend unbegrenzte Gestaltungsfreiheit […] bei der Auswahl von Steuertatbeständen und bei der Festlegung des Steuermasses» sowie auf «fehlende Zwecksetzungen» zurückführt.

797 Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 4, Rz. 120; vgl. auch BEHNISCH, Basler Kommentar zu Art. 127 BV, Rz. 6; VALLENDER/WIEDERKEHR, St. Galler Kommentar zu Art. 127 BV, Rz. 7; vgl. ferner anschaulich BGE 136 I 142, E. 3.1, welcher fordert, dass «die möglichen Abgabepflichten voraussehbar […] sind».

798 Vgl. TSCHANNEN, § 45, Rz. 24; vgl. ferner Art. 22 Abs. 1 ParlG.

799 Vgl. BGE 123 I 1, E. 2b; BGE 141 II 169, E. 3.1.; vgl. ferner HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 333.

800 Vgl. VALLENDER, Auslegung, S. 135 f.; vgl. im Allgemeinen zur Volkssouveränität als Teilgehalt des Demokratieprinzips MASTRONARDI, Rz. 778 ff.

801 Vgl. MASTRONARDI, Rz. 791 ff.

leistet das Legalitätsprinzip die «Rechtsgleichheit, Berechenbarkeit und Voraussehbarkeit des staatlichen Handelns».[802] Nachfolgend ist zu ergründen, ob die Verteilungsnormen des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts, welche in der Form von Richterrecht ergangen sind, den Anforderungen des steuerrechtlichen Legalitätsprinzips genügen.[803]

### b) Doppelbesteuerungsrecht im Lichte des Legalitätsprinzips

#### aa) Lehre

247 Die Lehre ist im Zusammenhang mit dem Doppelbesteuerungsrecht seit jeher der Frage nachgegangen, ob anhand der Funktionen des Legalitätsprinzips eine Kodifikation des entsprechenden Richterrechts notwendig ist. Das Schrifttum kann grob in drei zeitliche Linien unterteilt werden. Anfangs des 20. Jahrhunderts befürwortet das Schrifttum mehrheitlich die Notwendigkeit eines Bundesgesetzes. Es herrschte die Auffassung, dass nur ein Bundesgesetz genügend Rechtssicherheit gewährleisten kann.[804] In dieser Zeit wurde bekanntlich ein weiterer Versuch einer Kodifikation unternommen.[805] Nur vereinzelt wurde der Standpunkt vertreten, dass ein Bundesgesetz lediglich die bisherige Gerichtspraxis festhalten könne, da diese als angemessen und richtig anerkannt wurde.[806]

248 In den 1960er Jahren haben sich die Auffassungen gewandelt. Während HUBER noch die Meinung des alten Schrifttums teilt und die Rechtssicherheit von Richterrecht aufgrund der jederzeit möglichen Praxisänderungen sowie der fehlenden Veröffentlichung herabgesetzt sieht[807], verneint die Mehrheit der Lehre die Notwendigkeit einer Kodifikation. Gemäss SCHLUMPF/DÜRR überzeuge die Form des Richterrechts, weil es entpolitisiert und im Bedarfsfall mühelos anzupassen sei.[808] Allerdings weisen diese Autoren darauf hin, dass das Bundesgericht die Verteilungsnormen als einzige Instanz «allmächtig» entwickelt hat und deshalb «für ein breites, von den Kantonen mitgetragenes Rechtsleben

802 BGE 123 I 1, E. 2b; BGE 141 II 169, E. 3.1; vgl. ferner HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 329 ff.
803 Vgl. zum Doppelbesteuerungsrecht als Richterrecht vorn Rz. 50 ff.
804 Vgl. BLUMENSTEIN, Steuerrecht, S. 132 f.; HOLLIGER, S. 17; WEBER, S. 2 ff.
805 Vgl. Motion Kunz.
806 Vgl. die Auffassung von Speiser in der Motion Kunz, S. 21; ebenso später STUDER, Fortentwicklung, S. 80.
807 Vgl. HUBER, S. 58 und 64.
808 Vgl. SCHLUMPF/DÜRR, S. 15 f.; ebenso STUDER, Fortentwicklung, S. 80.

kein Raum [bleibt]».[809] Umfassend hat sich STUDER mit dieser Frage auseinandergesetzt und bringt folgende, zusätzliche Argumente für die Beibehaltung des Richterrechts vor: Erstens haben im Gesetzgebungsprozess für das entsprechende Bundesgesetz bis anhin fiskalpolitische Begehren der finanzschwachen Kantone eine Regelung verunmöglicht.[810] Weil zweitens das Bundesgericht dem Doppelbesteuerungsverbot als Individualrecht zum Durchbruch verholfen habe, könne kein Verstoss gegen das Prinzip der Gewaltenteilung vorliegen. Zudem könne der Gesetzgeber jederzeit eine Kodifikation vornehmen.[811] Drittens können die Bedenken betreffend Rechtssicherheit mit privaten Entscheidsammlungen (Anm.: Praxis der Bundessteuern) und der vorhandenen systematischen Darstellung des Rechtsgebiets durch die Literatur ausgeräumt werden.[812]

Am Anfang des 21. Jahrhunderts ist die Frage nach der Notwendigkeit einer Kodifikation des Richterrechts zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot fast vollständig in den Hintergrund getreten. HÖHN/MÄUSLI verweisen darauf, dass die bundesgerichtlichen Grundsätze zu einem «festen Bestandteil der Rechtsordnung» geworden sind und deshalb die Rechtssicherheit genügend gewährleistet sei.[813] Ebenso ist SEILER der Auffassung, dass eine Kodifikation nur dann angebracht sei, «wenn diese ein solches Ausmass an Ausdifferenzierung oder auch Widersprüchlichkeiten hervorgebracht hat, dass es für die Rechtssuchenden […] kaum mehr zugänglich und überschaubar ist».[814] Beim interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht sieht er dieses Kriterium als nicht erfüllt an und verweist wiederum auf die Ersatzkodifikation durch die Literatur.[815] 249

### bb) Eigene Würdigung

Die Frage nach der Notwendigkeit einer Kodifikation des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts stellt sich m. E. erst in einem zweiten Schritt und zwar nur dann, wenn das Ergebnis in einem ersten Schritt lautet, dass der Gesetzgeber diese vornehmen darf, aber nicht dazu verpflichtet ist. Ist der Gesetzgeber 250

809 SCHLUMPF/DÜRR, S. 16.
810 Vgl. STUDER, Kodifikation, S. 164 f.; STUDER, Fortentwicklung, S. 79.
811 Vgl. ausführlich STUDER, Kodifikation, S. 167 f.; STUDER, Fortentwicklung, S. 80.
812 Vgl. STUDER, Fortentwicklung, S. 80. Des Weiteren weist der Autor darauf hin, dass die gerichtliche Überprüfung bei Vorliegen einer Doppelbesteuerung keine nennenswerten Komplikationen oder Kostenrisiken mit sich bringt.
813 HÖHN/MÄUSLI, § 2, Rz. 5.
814 SEILER, S. 363.
815 Vgl. SEILER, S. 363 f.

aufgrund der verfassungsrechtlichen Vorgaben des Legalitätsprinzips verpflichtet, mindestens die Grundzüge in einem formellen Gesetz zu regeln, erübrigt sich die Diskussion über die Notwendigkeit. Diese wird durch die Verfassung selbst impliziert. Das steuerrechtliche Legalitätsprinzip sieht vor, dass Umfang und Grenzen des Steuerrechtsverhältnisses in einem Gesetz im formellen Sinn geregelt werden.[816] Dies trifft zwar im Doppelbesteuerungsfall für die Begründung der sich überschneidenden Steuerpflichten zu, da diese sich auf das jeweilige kantonale Steuergesetz abstützen, jedoch nicht für die Verteilungsnormen zur Beseitigung der echten Doppelbesteuerung.[817] Letztere definieren aber wesentliche Grenzen der kantonalen Steuerhoheit als Element des Steuerrechtsverhältnisses, weil die Steuerhoheit des nicht zur Besteuerung berechtigten Kantons zurückgedrängt wird. In anderen Worten kann eine steuerpflichtige Person im echten Doppelbesteuerungsfall ohne Kenntnis des interkantonalen Steuerrechts nicht abschliessend erkennen, in welchem einzigen Kanton sie letztlich für welche Einkünfte steuerpflichtig ist. Folglich gestaltet sich m. E. die Form des Richterrechts für die Grundzüge des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts vor den Anforderungen des steuerrechtlichen Legalitätsprinzips als problematisch.

251 Zum gleichen Ergebnis führt die Anwendung des allgemeinen Grundsatzes von Art. 164 Abs. 1 BV, dass alle wichtigen rechtsetzenden Bestimmungen in der Form eines Gesetzes im formellen Sinn erlassen werden müssen.[818] Obwohl dem Gesetzgeber diesbezüglich eine grosse Wertungsfreiheit zukommt[819], darf es zu keiner völligen Sinnentleerung dieses Grundsatzes kommen.[820] In der Rechtssetzungslehre werden Kriterien genannt, welche zur Bewertung der Wichtigkeit herangezogen werden.[821] Die Wichtigkeit kann sich bereits aufgrund einzelner Kriterien ergeben.[822] Im Folgenden soll erläutert werden, inwiefern mehrere dieser Kriterien beim interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht erfüllt sind:

– *Grosser Adressatenkreis:* [823] Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht adressiert zum einen nicht nur alle steuerpflichtigen Personen, welche eine Doppelbesteuerung erleiden, sondern potenziell alle Steuerpflichtigen, indem

816 Vgl. vorn Rz. 245.
817 Vgl. vorn Rz. 50 ff.
818 Vgl. vorn Rz. 245.
819 Vgl. BGE 103 Ia 369, E. 6.
820 Vgl. für eine exemplarische Übersicht HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 4, Rz. 88.
821 Vgl. anstelle vieler WYTTENBACH/WYSS, Basler Kommentar zu Art. 164 BV, Rz. 9 f.; vgl. ferner BJ, Gesetzgebungsleitfaden, Rz. 570.
822 Vgl. BGE 128 I 113, E. 3c; BGE 130 I 1, E. 3.4.2.
823 Vgl. BGE 133 II 331, E. 7.2.1; BGE 134 I 322, E. 2.6.3.

es ihnen historisch betrachtet die Niederlassungsfreiheit garantiert.[824] Zum anderen betrifft es die Kantone selbst, indem ihre kantonalen Steuerhoheiten voneinander abgegrenzt und entsprechend ihre Souveränität gewährleistet wird.[825]

- *Bedeutende finanzielle Auswirkungen:*[826] Die bundesgerichtlichen Verteilungsnormen definieren letztlich die Primärverteilung und haben insofern einen offensichtlich bedeutenden Einfluss auf die Finanzen aller Kantone.[827] Ein Grund, warum nur die Sekundärverteilung bedeutende finanzielle Auswirkungen hat, welche auf Gesetzesstufe geregelt ist, nicht aber die Primärverteilung, ist nicht ersichtlich.
- *Wichtiger politischer Entscheid:*[828] Der Föderalismus ist im Rahmen des Bundesstaatsprinzips ein Strukturprinzip der Bundesverfassung.[829] Föderalismus bedingt, dass die Kantone mit genügend finanziellen Mitteln ausgestattet sind, um ihre Aufgaben eigenständig wahrnehmen zu können.[830] Unter diesem Blickwinkel ist die Primärverteilung deshalb ein wichtiger politischer Entscheid, indem sie die finanzielle Ausstattung der Kantone prägt.[831]
- *Besonders umstrittener Entscheid:*[832] Obwohl aus heutiger Sicht die Verteilungsnormen weitgehend akzeptiert werden[833], zeigen die mehrfach gescheiterten Kodifikationsversuche, dass es sich historisch um einen besonders umstrittenen Regelungsbereich handelt. Zudem ist der Wunsch nach der Entpolitisierung dieser Materie Ausdruck von deren politischen Sprengkraft.[834]

Obwohl in den vorangegangenen Ausführungen erläutert wurde, warum unter den Anforderungen des Legalitätsprinzips die fehlende Kodifikation der Grundzüge des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts als problematisch einzustufen ist, soll an dieser Stelle kurz auf die Argumentation der heute herrschenden 252

824 Vgl. vorn Rz. 47.
825 Vgl. vorn Rz. 47.
826 Vgl. BGE 130 I 1, E. 3.4.2.
827 Vgl. vorn Rz. 17.
828 Vgl. BGE 123 I 254, E. 2.b.bb; BGE 128 I 113, E. 3c.
829 Vgl. MASTRONARDI, Rz. 747 ff.
830 Vgl. Art. 47 Abs. 2 Satz 2 BV; vgl. ferner zum Begriff des Föderalismus vorn Rz. 135 f.
831 Vgl. ausführlich vorn Rz. 153 f.
832 Vgl. BGE 130 I 1, E. 3.4.2.
833 Vgl. aber BGE 125 I 458, E. 1 ff.
834 Vgl. vorn Rz. 248; vgl. ferner STUDER, Fortentwicklung, S. 86, welcher die Verteilungsnormen als «überaus heikle Auseinandersetzungsfragen» bezeichnet; SCHLUMPF/DÜRR, S. 16, welche insb. die Verteilung zwischen Wohn- und Arbeitsort als «heisse Eisen» bezeichnet haben.

Lehre eingegangen werden, welche die Notwendigkeit einer solchen Kodifikation ablehnt.[835] Während das Argument der trotz Richterrecht vorhandenen Rechtssicherheit noch nachvollziehbar erscheint, vernachlässigt die herrschende Lehre m. E. die demokratische Funktion des Legalitätsprinzips. Es dürfte unbestritten sein, dass die demokratische Legitimation des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts zurzeit tiefer ist, als wenn der Bundesgesetzgeber seinen Auftrag gemäss Art. 46 Abs. 2 BV 1874 ordentlich wahrgenommen hätte. Zudem wäre das Prinzip der Gewaltenteilung besser verwirklicht. Gleichwohl ist STUDER zuzustimmen, dass ohne das folgerichtige Einspringen des Bundesgerichts das Individualrecht des Doppelbesteuerungsverbots inhaltsleer geblieben wäre.[836] Der heutige Zustand ist allerdings in demokratischer Hinsicht nur eine zweitbeste Lösung (*second-best solution*). Indem der Autor diese mit einer noch schlechteren Lösung (inhaltsleeres Doppelbesteuerungsverbot) vergleicht, kann keine Aussage über die beste Lösung (*first-best solution*) gewonnen werden. Sodann verfängt m. E. das Argument nicht, dass der Gesetzgeber die bestehende Lösung stillschweigend billigt, weil er jederzeit ein entsprechendes Gesetz erlassen könnte. Die demokratische Legitimation ergibt sich nicht aus einer impliziten Billigung, sondern aus dem Beschreiten des für Bundesgesetze vorgesehenen Verfahrens.[837] Da zurzeit nicht absehbar ist, dass der Gesetzgeber in dieser Sache tätig werden will[838], bleibt in einem nächsten Schritt zu untersuchen, was die Konsequenzen in rechtlicher Hinsicht einerseits und für die Ergebnisse dieser Arbeit andrerseits sind.

### cc) Konsequenzen

253 Zunächst ist festzustellen, dass allein der Gesetzgeber ein Verschulden am heutigen, unter dem steuerrechtlichen Legalitätsprinzip problematischen Zustand

835 Vgl. vorn Rz. 248 f.

836 Vgl. vorn Rz. 248.

837 Vgl. TSCHANNEN, § 45, Rz. 3; vgl. ferner BIAGGINI, Anwendbarkeit, S. 581 f., welcher die Auffassung vertritt, dass «[d]as bewährte Modell des arbeitsteiligen Zusammenwirkens der Staatsorgane bei der Verfassungsverwirklichung […] nicht ohne Not ausgehebelt werden [sollte]» und dass dieses dem Gesetzgeber aus guten Gründen eine zentrale Rolle zuweist, wobei er diese insb. in der Repräsentativität des Parlaments und der besonderen Eignung des Gesetzgebungsverfahrens, gegenläufige Interessen abzuwägen, Kompromisse zu schmieden und eine neue Regelung optimal in die Rechtsordnung einzubetten, sieht; RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rz. 913, welche in der richterlichen Normsetzung allgemein ein Problem in Bezug auf die Gewaltenteilung sehen; vgl. für das Verfahren TSCHANNEN, § 45, Rz. 52 ff.

838 Vgl. Botschaft über eine neue Bundesverfassung, BBl 1996 I, S. 346; Bundesrat, Bericht Postulat Amherd, S. 46 f.

trifft. Durch seine Weigerung setzt er sich über die staatsrechtliche Zuständigkeitsordnung hinweg und toleriert im Bereich des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts eine Schwächung der demokratischen Legitimation und des Prinzips der Gewaltenteilung. Gleichwohl kann der Gesetzgeber in rechtlicher Hinsicht nicht gezwungen werden, ein Doppelbesteuerungsgesetz zu erlassen.[839] Das Bundesgericht hat bereits seine Möglichkeiten ausgeschöpft, indem es die Lücke geschlossen und das Doppelbesteuerungsverbot mit Inhalt gefüllt hat.[840] Die Weigerung des Gesetzgebers bleibt faktisch ohne Konsequenzen. Dennoch ergibt sich aus den oben erläuterten Anforderungen an die gesetzlichen Grundlagen ein erstes Postulat für die im vierten Teil zu erarbeitende Neukonzeption der Primärverteilung *de lege ferenda*:

**Postulat 1:**

Die Grundzüge des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts müssen in einem Gesetz im formellen Sinn geregelt werden, um den verfassungsrechtlichen Anforderungen des Legalitätsprinzips zu genügen. Eine Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften auf Basis eines formellen Gesetzes ist deshalb einer blossen Praxisänderung vorzuziehen.

### 1.2.2 Rechtsformneutralität

#### a) Rechtsformneutralität als Verfassungsgrundsatz

Der Grundsatz der Rechtsformneutralität ist nicht explizit in der Bundesverfassung verankert. Nichtsdestotrotz kann dieser Grundsatz zum einen aus der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV) und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) sowie zum anderen aus der Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 Abs. 1 BV i. V. m. Art. 94 Abs. 1 BV) abgeleitet werden. 254

##### aa) Rechtsformneutralität als Ausfluss der Rechtsgleichheit und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Historisch betrachtet hat das Bundesgericht das bereits erläuterte Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit aus dem Gleichheitssatz 255

839 Vgl. SEILER, S. 361 f.; vgl. aber BGE 137 I 305, E. 5.5, in welchem festgestellt wurde, dass (aber nicht wie) der kantonale Gesetzgeber im Zusammenhang mit der Gleichstellung von Frau und Mann tätig werden muss.

840 Vgl. dazu vorn Rz. 50 ff.

abgeleitet.[841] Die Rechtsgleichheit verlangt, dass Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln sei.[842] Dieses Prinzip ist gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts verletzt, wenn «ein Erlass hinsichtlich einer entscheidwesentlichen Tatsache rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder wenn er Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen». [843] Der Gleichheitsgedanke und das daraus entwickelte Leistungsfähigkeitsprinzip bilden eine Leitidee für die Ausgestaltung einzelner Steuern sowie für das Steuersystem in seiner Gesamtheit.[844] Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich eine solche Beurteilung immer innerhalb eines gewissen Wertungsrahmens befindet.[845]

256 Indem die Bundesverfassung die persönliche Leistungsfähigkeit zum Massstab für die Steuerlastverteilung erhebt, erteilt der Verfassungsgeber anderen Kriterien wie der Rechtsform eines Unternehmens implizit eine Absage.[846] Deshalb sollte das Steuersystem wirtschaftlich vergleichbare Unternehmen mit unterschiedlichen Rechtsformen ähnlich steuerlich belasten.[847] Die Unternehmen sollen sich bei der Auswahl der Rechtsform von betriebswirtschaftlichen und nicht von steuerlichen Überlegungen leiten lassen.[848] In einer strikten Form fordert die Rechtsformneutralität, dass Kapital- und Personengesellschaften den gleichen Steuern unterworfen werden.[849] In der Lehre wird teilweise die Auffassung vertreten, dass Kapitalgesellschaften unabhängig von ihren Aktionären eine eigene persönliche Leistungsfähigkeit aufweisen, weil sie diverse

---

841 Vgl. BGE 110 Ia 7, E. 2b. Mit der letzten Totalrevision wurde das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Bundesverfassung als selbständiges Recht nachgeführt (vgl. m. w. H. SENN, S. 105 f.). Vgl. zum Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips vorn Rz. 185.

842 Vgl. für diese auf Aristoteles zurückgehende Formel SCHWEIZER, St. Galler Kommentar zu Art. 8 BV, Rz. 18 ff.; vgl. für die Rechtsgleichheit im Steuerrecht im Speziellen HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 4, Rz. 78 ff.

843 Vgl. anstelle vieler BGE 145 II 206, E. 2.4.1.

844 Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 4, Rz. 106; REICH, FS Cagianut, S. 107.

845 Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 4, Rz. 113; vgl. zur Kritik der Unbestimmtheit des Leistungsfähigkeitsbegriffs vorn Rz. 186.

846 Vgl. BAUMANN, S. 64; vgl. ferner HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 4, Rz. 113, welche das Postulat der Rechtsformneutralität systematisch unter dem Leistungsfähigkeitsprinzip einordnen.

847 Vgl. BIRK, S. 334; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 4, Rz. 113; TIPKE, FS Höhn, S. 417; vgl. ferner ERU, Bericht, S. 17 f.

848 Vgl. REICH, Steuerrecht, § 4, Rz. 76.

849 Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 4, Rz. 113; TIPKE, FS Höhn, S. 417; vgl. ferner ERU, Bericht, S. 19.

besondere Privilegien kennen.[850] Dieser Ansicht wird zu Recht entgegengehalten, dass aus einem ökonomischen Blickwinkel letztlich nur natürliche Personen Steuern tragen können (Frage der effektiven Steuerinzidenz).[851] Zudem beruht das Konzept der Leistungsfähigkeit der juristischen Person gemäss REICH nicht auf dem «verfassungsrechtlichen Gedankengut der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit».[852] Ob eine Leistungsfähigkeit bei Kapitalgesellschaften bejaht wird, ist letztlich eine Wertungssache.[853] Die Frage, ob die Bundesverfassung die Rechtsformneutralität in ihrer strikten Form vorgibt, ist für die nachfolgenden Ausführungen nicht zielführend und kann deshalb offenbleiben.[854] Der Gesetzgeber hat diese Frage bekanntlich verneint, indem er juristische Personen mit der Gewinnsteuer getrennt und die Personengesellschaften transparent besteuert (sog. Inkorporationstheorie). Deshalb soll im Folgenden dieser Rahmen berücksichtigt und innerhalb desselben geprüft werden, ob die Verteilung von Erwerbseinkünften *de lege lata* den Anforderungen der Rechtsformneutralität standhält.

### bb) Rechtsformneutralität als Ausfluss der Wirtschaftsfreiheit

Die Wirtschaftsfreiheit umfasst verschiedene Funktionen.[855] Zum einen schützt sie als Individualrecht den Zugang und die Ausübung der privatwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit und die freie Berufswahl (individualrechtliche Funktion).[856] Zum anderen stellt die Ausgestaltung der Wirtschaftsfreiheit einen ordnungspolitischen Grundentscheid für eine marktwirtschaftlich organisierte Privatwirtschaft dar (institutionelle Funktion).[857] Darüber hinaus will die Wirtschaftsfreiheit einen schweizerischen Binnenmarkt verwirklichen (bundesstaatliche Funktion).[858] Indem grundsatzwidrige Massnahmen eine Grundlage 257

850 Vgl. anstelle vieler BIRK, S. 333 f.

851 Vgl. anstelle vieler BLANKART, Öffentliche Finanzen, S. 247; HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 228. Empirische Studien zeigen, dass die Unternehmenssteuern massgeblich von den Arbeitnehmern und den Konsumenten getragen werden (vgl. die Übersicht bei MORGER, S. 53 ff.).

852 REICH, Wirtschaftliche Doppelbelastung, S. 32.

853 Vgl. vorn Rz. 255.

854 Vgl. für eine überzeugende Würdigung BERTSCHINGER, Rz. 98 f.; vgl. ferner m. w. H. REGLI, Konzernbesteuerung, Rz. 151.

855 Vgl. zu den Funktionen ausführlich RHINOW et al., § 5, Rz. 12 ff.; VALLENDER/HETTICH/LEHNE, § 5, Rz. 3 ff.

856 Vgl. Art. 27 Abs. 2 BV.

857 Vgl. Art. 27 Abs. 1 i. V. m. Art. 94 Abs. 1 BV.

858 Vgl. Art. 95 Abs. 2 BV.

in der Bundesverfassung benötigen, erhält die Wirtschaftsfreiheit letztlich eine demokratische Funktion.[859]

258 Der in Art. 94 BV enthaltene ordnungspolitische Grundentscheid beinhaltet überdies eine Forderung nach Wettbewerbsneutralität staatlichen Handelns im Wirtschaftsbereich. Demgemäss sind einerseits wettbewerbsverzerrende Massnahmen verboten (sog. negative Wettbewerbsgarantie).[860] Andrerseits besteht ein «Wettbewerbsoptimierungsgebot»[861], indem eine Verpflichtung zur Schaffung von möglichst fairen Wettbewerbsverhältnissen besteht (sog. positive Wettbewerbsgarantie).[862] Zur individualrechtlichen Durchsetzung der Wettbewerbsgarantien hat das Bundesgericht die Rechtsfigur der Gleichbehandlung der Konkurrenten aus Art. 27 BV abgeleitet.[863] Gemäss ständiger Rechtsprechung können sich allerdings nur direkte Konkurrenten auf dieses Individualrecht berufen.[864] Diese Einschränkung kann aber nicht dahingehend interpretiert werden, als dass die Wettbewerbsneutralität nur in diesem Umfang als Massstab für das staatliche Handeln dient. Das Gemeinwesen ist auch ausserhalb der individualrechtlichen Durchsetzung an den Grundsatz der Wirtschaftsneutralität gebunden.[865]

259 REICH leitet die Rechtsformneutralität für das Steuerrecht aus dem Grundsatz der Wirtschaftsneutralität ab.[866] Das Bundesgericht hat sich dieser Ansicht grundsätzlich nicht verschlossen, indem es annimmt, dass fiskalische Belastungen eine Beeinträchtigung der Wettbewerbsneutralität verursachen können.[867] Im Ergebnis kann die Rechtsformneutralität als Teilgehalt der Wirtschaftsneutralität aus der Wirtschaftsfreiheit abgeleitet werden. Der Inhalt der Rechtsformneutralität ist indes deckungsgleich mit den vorangegangenen Ausführungen zur Rechtsgleichheit bzw. wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.[868]

---

859 Vgl. Art. 94 Abs. 4 BV.

860 Vgl. BGE 121 I 129, E. 3b.

861 RHINOW et al., § 4, Rz. 71.

862 Vgl. BGE 128 I 136, E. 3.1.2.

863 Vgl. grundlegend BGE 121 I 129, E. 3b; BGE 138 I 378, E. 6.1; vgl. ferner VALLENDER/HETTICH/LEHNE, § 5, Rz. 69 ff.

864 Vgl. BGE 125 I 431, E. 4b: «Als direkte Konkurrenten gelten Angehörige der gleichen Branche, die sich mit dem gleichen Angebot an dasselbe Publikum richten, um das gleiche Bedürfnis zu befriedigen»; kritisch VALLENDER/HETTICH/LEHNE, § 5, Rz. 73, welche diese Beschränkung des Schutzbereichs als «sachlich kaum begründet» bezeichnen und eine Anknüpfung an den kartellrechtlich relevanten Markt vorziehen.

865 Vgl. eingehend RHINOW et al., § 5, Rz. 11; vgl. ferner mit Hinweis auf fiskalische Belastungen als unzulässige Ungleichbehandlung VALLENDER/HETTICH/LEHNE, § 5, Rz. 74.

866 Vgl. REICH, Steuerrecht, § 4, Rz. 76; vgl. für die Bedeutung der Wirtschaftsfreiheit für das Steuerrecht OBERSON, FS Junod, S. 350 ff.

867 Vgl. BGE 131 II 271, E. 9.2.2.

868 Vgl. vorn Rz. 256 f.

### b) Rechtsformneutralität der Primärverteilung: Fallbeispiele

Nachfolgend soll erörtert werden, ob die Verteilung von Erwerbseinkünften im interkantonalen Steuerrecht den Anforderungen der Rechtsformneutralität standhalten. Die Untersuchung geht von einem Fallbeispiel aus, deren Ausgangslage in dreifacher Hinsicht weiterentwickelt wird. 260

#### aa) Ausgangslage

Das Fallbeispiel geht vom Sachverhalt aus, dass Frau Müller, wohnhaft im Kanton A, ein Handelsunternehmen in Form eines Einzelunternehmens mit Geschäftsbetrieb im Kanton B führt und per 31.12.201X folgende Bilanz aufweist (ohne Verbuchung des Reingewinns): 261

| **Bilanz Müller Handel per 31.12.201X (in TCHF)** | | | |
|---|---|---|---|
| Aktiven[869] | 1'000 | Fremdkapital | 500 |
| | | Eigenkapital | 500 |
| Total | 1'000 | Total | 1'000 |

Am 31.12.201X zahlt sich Frau Müller aufgrund ihrer Arbeitstätigkeit einen Lohn im Umfang von TCHF 120 aus und verzinst ihr Eigenkapital mit 2 %[870]. Nach Berücksichtigung dieser Privatentnahmen beträgt der Reingewinn des Geschäftsjahrs 201X TCHF 80. Die Erfolgsrechnung präsentiert sich wie folgt:

869 Annahme: Die Aktiven beinhalten keine Liegenschaft. Das gleiche Ergebnis wird erzielt, falls bei einer vorhandenen Liegenschaft in beiden Kantonen derselbe Repartitionswert zur Anwendung kommt.

870 Annahme: Der Eigenkapitalzins entspricht dem Zinssatz gemäss der Weisung des BSV für AHV-Zwecke.

| **Erträge (in TCHF)** | |
|---|---|
| Warenertrag | 600 |
| **Aufwände (in TCHF)** | |
| Warenaufwand | 375 |
| Tätigkeitsentgelt Müller | 120 |
| Schuldzins Fremdkapital | 15 |
| Eigenkapitalzins Müller | 10 |
| **Reingewinn** | **80** |

Neben dem Geschäftsvermögen besitzt Frau Müller ein bewegliches Privatvermögen im Umfang von TCHF 100 und erzielte damit Erträge im Umfang von TCHF 5. Es existieren keine weiteren Schulden oder Einkünfte.

### bb) Steuerausscheidung als Inhaberin eines Einzelunternehmens

262 In Anwendung der bundesgerichtlichen Verteilungsnormen zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot liegt das Hauptsteuerdomizil von Frau Müller im Kanton A. Im Kanton B hat sie ein Spezialsteuerdomizil aufgrund des dortigen Geschäftsbetriebs. Die Steuerausscheidung zwischen dem Hauptsteuerdomizil und dem Geschäftsort gestaltet sich wie folgt:

*Tabelle 14: Steuerausscheidung als Inhaberin eines Einzelunternehmens*

| **Einkünfte in TCHF** | **Total** | **Kanton A (HStD)** | **Kanton B (Geschäftsort)** |
|---|---|---|---|
| Einkünfte aus beweglichem Privatvermögen | 5 | 5 | |
| Verzinsung Eigenkapital | 10 | | 10 |
| Schuldzinsen | –15 | –1.36 | –13.64 |
| Quote nach Aktiven[871] | 100 % | 9.09 % | 90.91 % |
| Vermögenserträge nach 1. Schuldzinsenverlegung | 0 | 3.64 | –3.64 |

[871] Insgesamt hat Frau Müller Aktiven im Umfang von TCHF 1'100, wovon TCHF 1'000 auf das Geschäftsvermögen und TCHF 100 auf das Privatvermögen entfallen.

| **Einkünfte in TCHF** | **Total** | **Kanton A (HStD)** | **Kanton B (Geschäftsort)** |
|---|---|---|---|
| Vermögenserträge nach 2. Schuldzinsenverlegung | 0 | 0 | 0 |
| Selbständige Erwerbseinkünfte[872] | 215 | | 215 |
| **Reineinkommen** | **215** | **0** | **215** |
| Quote nach Reineinkommen | 100 % | 0 % | 100 % |

Die obige Steuerausscheidung offenbart beispielhaft drei wesentliche Erkenntnisse. Erstens werden beim Einzelunternehmen die gesamten selbständigen Erwerbseinkünfte dem Geschäftsort zugewiesen. Zweitens muss der Geschäftsort nicht sämtliche Schuldzinsen tragen, sondern das Hauptsteuerdomizil muss einerseits einen Anteil übernehmen und andrerseits den Schuldzinsenüberschuss am Geschäftsort ausgleichen. Aus diesem Grund werden die privaten Vermögenserträge am Hauptsteuerdomizil durch die dort übernommenen Schuldzinsen vollständig kompensiert. Drittens weist Frau Müller im Ergebnis nur am Geschäftsort ein Reineinkommen aus, während am Hauptsteuerdomizil nichts verbleibt. Der Geschäftsort darf 100 % des Reinkommens besteuern. 263

### cc) Steuerausscheidung als Teilhaberin einer Kommanditgesellschaft

Das Fallbeispiel wird in der Folge dahingehend abgeändert, dass das Handelsunternehmen von Frau Müller in das Rechtskleid einer Kommanditgesellschaft gegossen wird, ohne dass eine betriebswirtschaftlich wesentliche Änderung eintritt.[873] 264

872 Die selbständigen Erwerbseinkünfte setzen sich aus dem handelsrechtlichen Reingewinn (TCHF 80) zuzüglich dem Tätigkeitsentgelt (TCHF 120) und den bereits berücksichtigten Schuldzinsen (TCHF 15) zusammen. Weil der Eigenkapitalzins beim handelsrechtlichen Reingewinn bereits abgezogen wurde, muss er hier nicht nochmals berücksichtigt werden.

873 Bei einer «Umwandlung» eines Einzelunternehmens in eine Kommanditgesellschaft handelt es sich zivilrechtlich nicht um einen Umstrukturierungstatbestand, sondern um einen Eintritt eines Gesellschafters in das Einzelunternehmen, indem die Kommanditgesellschaft zwingend neu gegründet und das Einzelunternehmen liquidiert wird. Die Übertragung der Aktiven und Passiven an die Kommanditgesellschaft kann bspw. mittels Vermögensübertragung nach Art. 69 ff. FusG (partielle Universalsukzession) oder nach Art. 181 OR (Singularsukzession) erfolgen.

265 Voraussetzung für die Entstehung einer Kommanditgesellschaft sind u. a. mindestens zwei Gesellschafter.[874] Insofern besteht potenziell ein wesentlicher Unterschied in betriebswirtschaftlicher Hinsicht zwischen dem Einzelunternehmen und der Kommanditgesellschaft. Allerdings gibt das Zivilrecht keine Mindestgrösse der Kommanditeinlage und der Kommanditsumme vor.[875] Somit kann der neue Gesellschafter als Kommanditär derart ausgestaltet werden, dass dessen Wesentlichkeit verloren geht. Das Bundesgericht hat in einem älteren Entscheid erwogen, dass eine Kommanditeinlage von CHF 1'000, welche zudem der Kommanditsumme entspricht, nicht mehr wesentlich von der betriebswirtschaftlichen Situation eines Einzelunternehmens unterschieden werden kann.[876] Nichtsdestotrotz hat es an der Steuerausscheidung als Kommanditgesellschaft festgehalten, namentlich weil keine Steuerumgehung vorlag.[877] Wird diese Auffassung konsequent weitergeführt, müsste das gleiche Ergebnis für eine kleinere Kommanditeinlage bzw. -summe gelten. Zivilrechtlich kann der Kommanditär gänzlich auf eine Kommanditeinlage verzichten.[878] Damit wird die Kommanditgesellschaft betriebswirtschaftlich identisch mit dem Einzelunternehmen. Nachfolgend wird die Ausgestaltung der Kommanditgesellschaft als betriebswirtschaftlich identische Ausgangslage betrachtet, wobei die Kommanditeinlage von (gemäss Bundesgericht noch zulässigen) CHF 1'000 aufgrund ihrer Belanglosigkeit vernachlässigt wird.[879] Die Steuerausscheidung der Kommanditgesellschaft gestaltet sich für Frau Müller wie folgt:

---

874 Vgl. Art. 594 Abs. 1 OR.

875 Vgl. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER/SETHE, § 14, Rz. 39.

876 Vgl. Urteil BGer v. 10.12.1945, Praxis der Bundessteuern, § 8 IV B 2, Nr. 9, E. 3; vgl. ferner Urteil BGer v. 10.12.2003, 2P.14/2003, E. 4.2, in welchem eine Kommanditärin mit einem Anteil von 98 % als «faktische Alleingesellschafterin» bezeichnet wurde, weil der Gewinn zu 100 % der Kommanditärin zugeflossen ist.

877 Vgl. Urteil BGer v. 10.12.1945, Praxis der Bundessteuern, § 8 IV B 2, Nr. 9, E. 3.

878 Vgl. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER/SETHE, § 14, Rz. 39, welche darauf hinweisen, dass der Kommanditär in dieser Situation seinen Beitrag mit dem nach aussen übernommenen Haftungsrisiko leistet.

879 Bei einer Kommanditeinlage von TCHF 1 und dem in der Ausgangslage unterstellten Eigenkapitalzins von 2 % entsprechen die Privatentnahmen des Kommanditärs insgesamt TCHF 0.18, wobei TCHF 0.02 auf den Eigenkapitalzins und TCHF 0.16 auf den Gewinnanteil entfallen (Annahme: Gewinnanteil im Verhältnis zum investierten Eigenkapital). Bei einer tieferen Kommanditeinlage sind die Privatentnahmen entsprechend noch tiefer.

*Tabelle 15: Steuerausscheidung als Teilhaberin einer Kommanditgesellschaft*

| **Einkünfte (in TCHF)** | **Total** | **Kanton A (HStD)** | **Kanton B (Geschäftsort)** |
|---|---|---|---|
| Einkünfte aus beweglichem Privatvermögen | 5 | 5 | |
| Selbständige Erwerbseinkünfte:[880]<br>– Tätigkeitsentgelt[881]<br>– Eigenkapitalzins/ Gewinnanteil | 210 | 108 | 102 |
| **Reineinkommen** | **215** | **113** | **102** |
| Quote nach Reineinkommen | 100 % | 52.56 % | 47.44 % |

Bei der Betrachtung der Steuerausscheidung der Kommanditgesellschaft ergeben sich drei Unterschiede im Vergleich zur derjenigen des Einzelunternehmens: (1) Aufteilung der selbständigen Erwerbseinkünfte zwischen Hauptsteuerdomizil und Geschäftsort; (2) objektmässige Übernahme der gesamten Schuldzinsen durch den Geschäftsort, weshalb die privaten Vermögenserträge am Hauptsteuerdomizil vollständig erhalten bleiben; und (3) das Reineinkommen wird letztlich dem Hauptsteuerdomizil und dem Geschäftsort im Verhältnis von nahezu 1:1 zur Besteuerung zugewiesen. 266

### dd) Steuerausscheidung als Alleinaktionärin einer Aktiengesellschaft

Die dritte Abwandlung des Fallbeispiels geht vom Handelsunternehmen als Aktiengesellschaft aus. Zivilrechtlich kann eine Kommanditgesellschaft mittels Umwandlung nach Art. 53 ff. FusG in eine Aktiengesellschaft überführt werden. Um eine wirtschaftlich identische Situation wie in den vorangegangenen Varianten zu gestalten, wird Frau Müller als Alleinaktionärin tätig. 267

---

880 Die selbständigen Erwerbseinkünfte setzen sich aus dem handelsrechtlichen Reingewinn (TCHF 80) zuzüglich dem Tätigkeitsentgelt (TCHF 120) und dem Eigenkapitalzins (TCHF 10) zusammen. Weil die Schuldzinsen objektmässig dem Geschäftsort zugeteilt werden, wurden sie im handelsrechtlichen Reingewinn bereits berücksichtigt.

881 Vgl. für das Verhältnis zwischen Tätigkeitsentgelt und Eigenkapitalzins/Gewinnanteil vorn Rz. 91 f.

268 Betreffend den Sachverhalt müssen zwei Ergänzungen beachtet werden. Erstens verändert sich der handelsrechtliche Reingewinn, weil einerseits die Gewinnsteuern abzugsfähig sind und andrerseits der Eigenkapitalzins nicht mehr als Aufwand verbucht wird. Ausgehend von einem effektiven Gewinnsteuersatz von 20 % weist die Müller Handel AG einen Reingewinn von TCHF 90 vor Steuern und TCHF 72 nach Steuern aus. Zweitens wird angenommen, dass Frau Müller den gesamten Reingewinn als Dividende ausschütten wird.[882] Damit ergibt sich folgende Steuerausscheidung für Frau Müller:

*Tabelle 16: Steuerausscheidung als Alleinaktionärin einer Aktiengesellschaft*

| **Einkünfte (in TCHF)** | **Total** | **Kanton A (HStD)** | **Kanton B («Geschäftsort»)** |
|---|---|---|---|
| Einkünfte aus beweglichem Privatvermögen | 5 | 5 | |
| Dividenden | 72 | 72 | |
| Unselbständige Erwerbseinkünfte | 120 | 120 | |
| Teilbesteuerung (Annahme: 70 %) | –21.6 | –21.6 | |
| **Reineinkommen** | **175.4** | **175.4** | **0** |
| Quote nach Reineinkommen | 100 % | 100 % | 0 % |

269 Es wird ersichtlich, dass die gesamten Einkünfte, welche Frau Müller aus der Aktiengesellschaft zufliessen, dem Hauptsteuerdomizil zugeteilt werden. Auch wenn Frau Müller wirtschaftlich als Unternehmerin handelt, ist sie aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht eine Angestellte ihrer Aktiengesellschaft.[883] Deshalb handelt es sich vorliegend beim «Tätigkeitsentgelt» um unselbständige Erwerbseinkünfte. Die Dividenden werden als Erträge aus beweglichem Privatvermögen ebenfalls dem Hauptsteuerdomizil zugeteilt.

882 Annahme: Die Dividendenausschüttung ist nicht unangemessen, d. h., obwohl die Dividende 10 % des Steuerwertes der Beteiligung überschreitet und deshalb aus sozialversicherungsrechtlicher Optik potenziell problematisch erscheint, handelt es sich (annahmegemäss) um ein branchenübliches Gehalt (vgl. zum Ganzen BGE 134 V 297, E. 2.1 ff.).

883 Vgl. grundlegend Urteil BGer v. 17.5.1950, Praxis der Bundessteuern, § 5 I B, Nr. 4, E. 2; vgl. aber hinten Rz. 358 f.

#### ee) Ergebnis

Das Fallbeispiel erhellt, dass die geltende Verteilung von Erwerbseinkünften nicht mit dem aus der Verfassung ableitbaren Grundsatz der Rechtsformneutralität im Einklang steht. Je nach Rechtskleid werden Einkünfte aus betriebswirtschaftlich identischen Unternehmen unterschiedlich auf das Hauptsteuerdomizil und den Geschäftsort zugeteilt. Wird die Form eines Einzelunternehmens gewählt, fallen die gesamten Einkünfte dem Geschäftsort zu. Bei einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft werden die Einkünfte bei aktiver Mitarbeit in Abhängigkeit des Unternehmensgewinns auf die beiden Kantone aufgeteilt. Werden diese Einkünfte in einer Kapitalgesellschaft generiert, werden die entnommenen Mittel vollständig dem Hauptsteuerdomizil zugeteilt. Im Ergebnis kann ein Unternehmer mit der Wahl der Rechtsform den Ort, an welchem seine Erwerbseinkünfte besteuert werden, mitwählen. Hinzukommt, dass ein Wechsel des Rechtskleids (Umwandlung, Umstrukturierung) zivilrechtlich mit bescheidenem Aufwand möglich ist. In der Folge ist zu erörtern, ob zwingende Gründe die fehlende Rechtsformneutralität rechtfertigen können. 270

### c) Rechtfertigung der fehlenden Rechtsformneutralität?

#### aa) Argument der Gewinnsteuer als Kompensation

Der rechtshistorischen Analyse der Rechtsprechung kann entnommen werden, dass als Rechtfertigung für die unterschiedliche steuerliche Behandlung eines Aktionärs mit Anstellung und eines Selbständigerwerbenden die Gewinnsteuer herangezogen wird. In dieser Argumentation kompensiert die Gewinnsteuer auf Stufe der Gesellschaft ein fehlendes Besteuerungsrecht am Arbeitsort bei der Einkommensteuer auf Stufe des Aktionärs.[884] 271

Die Berücksichtigung der Gewinnsteuer auf Stufe des Aktionärs ist m. E. inkonsequent, falls der Kapitalgesellschaft eine eigene persönliche Leistungsfähigkeit zugestanden wird.[885] Dann bezweckt die Gewinnsteuer, dass die Kapitalgesellschaft selber nach Massgabe ihrer Leistungsfähigkeit zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs herangezogen wird.[886] Eine Zurechnung der Gewinnsteuer auf Stufe des Aktionärs würde zu einer Vermischung zwischen der Leistungsfä- 272

884 Vgl. vorn Rz. 102. In diesem Sinne VON FLIEDNER/OBERSON, S. 112; wohl auch SCHLUMPF/DÜRR, S. 63.

885 Vgl. vorn Rz. 256.

886 Vgl. Art. 127 Abs. 2 BV.

higkeit der Kapitalgesellschaft und derjenigen des Aktionärs führen, was der Inkorporationstheorie diametral zuwiderläuft. Folglich kann im geltenden Rechtsrahmen, in welchem der Gesetzgeber die Inkorporationstheorie umgesetzt hat, die Gewinnsteuer nicht als Kompensation für ein fehlendes Besteuerungsrecht auf Stufe des Aktionärs betrachtet werden.[887] Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass der Lohn eines Angestellten bei der Gewinnsteuer geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellt.[888] Damit verliert der Arbeitsort faktisch zweimal Steuersubstrat: Einerseits reduziert der Lohn bei der Gewinnsteuer den steuerbaren Reingewinn am Arbeitsort und andrerseits wird der Lohn bei der Einkommensteuer vollumfänglich dem Hauptsteuerdomizil zur Besteuerung zugewiesen.[889]

### bb) Argument des Sondervermögens bei der Zuteilung des Tätigkeitsentgelts

273 Des Weiteren konnte die rechtshistorische Analyse der Rechtsprechung aufzeigen, dass der Ursprung der unterschiedlichen Behandlung zwischen dem Einzelunternehmen und der Personengesellschaft im zivilrechtlichen Sondervermögen der Personengesellschaft liegt.[890] Deshalb stellt sich die Frage, ob das Sondervermögen als wesentlicher Unterschied die fehlende Rechtsformneutralität zwischen Personengesellschaften und Einzelunternehmen rechtfertigen kann bzw. ob aus diesem Grund eine entsprechende Ungleichbehandlung vorgenommen werden muss.

274 Bei genauer Betrachtung dieser historischen Rechtsprechung fällt auf, dass das Argument des Sondervermögens bei den Personengesellschaften nur für die Aufteilung der Erwerbseinkünfte in die drei Komponenten Eigenkapitalzins, Tätigkeitsentgelt und Gewinnanteil bemüht wurde. In dieser Hinsicht kann tatsächlich ein zivilrechtlicher Unterschied zwischen den beiden Rechtsformen ausgemacht werden. Allerdings wurde aus dem Bestehen eines Sondervermögens nichts für die konkrete Zuteilung der einzelnen Komponenten abgeleitet. Die Zuteilung des Eigenkapitalzinses stützte sich auf das Territorialprinzip.[891] Hingegen wurde

---

887 Das gleiche Argument gilt *mutatis mutandis*, wenn die Gewinnsteuer allgemein als Kompensation für ein fehlendes Besteuerungsrecht von unselbständigen Erwerbseinkünften am Arbeitsort herangezogen wird.

888 Vgl. 24 Abs. 1 Bst. a StHG.

889 Vgl. für diese Argumentation im internationalen Verhältnis KOLB, FS Loukota, S. 245; WALDBURGER, Allocation, S. 206; vgl. ferner mit Hinweis auf die deutsche Rechtsprechung BOSSHARD/RAJOWER, S. 212. Diese Argumentation trifft ebenfalls für alle unselbständigen Erwerbseinkünfte zu und gilt nicht nur für Alleinaktionäre.

890 Vgl. vorn Rz. 122 ff. und 127 f.

891 Kritisch HOLLIGER, S. 196 f., welcher argumentiert, dass der Eigenkapitalzins wie Einkünfte aus beweglichem Privatvermögen dem Hauptsteuerdomizil zuzuteilen wäre.

beim Tätigkeitsentgelt ausgeführt, dass die Arbeitsleistung eines Teilhabers in gleicher wirtschaftlicher Beziehung zum Geschäftsort steht wie diejenige eines unbeteiligten Angestellten. Deshalb wurde das Tätigkeitsentgelt in Analogie zur unselbständigen Erwerbstätigkeit dem Hauptsteuerdomizil zugewiesen. Diese Begründung ist nun eingehend zu überprüfen.

Aus zivilrechtlicher Sicht ist die Analogie zur unselbständigen Erwerbstätigkeit fraglich. Deren Kriterien ergeben sich indirekt aus Art. 319 Abs. 1 OR und beinhalten: (1) das Angebot einer Arbeitsleistung; (2) auf bestimmte und unbestimmte Zeit (Dauerschuldverhältnis); (3) unter Eingliederung in eine fremde Arbeitsorganisation (Subordinationsverhältnis); sowie (4) Entgeltlichkeit.[892] Bei einer aktiven Mitarbeit eines Teilhabers in seiner Personengesellschaft fehlt es im Gegensatz zu seinen Angestellten klar am Kriterium des Subordinationsverhältnisses.[893] Ein Subordinationsverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer weisungsgebunden ist[894] und verpflichtet wird, bestimmte Arbeitszeiten einzuhalten und die Tätigkeit an einem bestimmten Arbeitsplatz auszuüben.[895] Indem der Teilhaber in seiner eigenen Gesellschaft mitarbeitet, liegen weder Weisungsgebundenheit noch eine Eingliederung in eine fremde Arbeitsorganisation vor. 275

Ebenso liegt in wirtschaftlicher Hinsicht betreffend das Unternehmensrisiko ein wesentlicher Unterschied vor. Während der Angestellte kein entsprechendes Risiko trägt, trifft dies beim Teilhaber zu. Dieser Unterschied kann bei der Lohnzahlung gut sichtbar gemacht werden: Der Angestellte hat unabhängig davon, ob sein Arbeitgeber einen Gewinn oder Verlust erzielt hat, Anspruch auf einen Lohn.[896] Das Gleiche trifft zwar zivilrechtlich ebenso auf den Teilhaber zu.[897] In einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise mindert sich allerdings der Kapitalanteil dieses Teilhabers anteilsmässig um das Tätigkeitsentgelt, falls ein solches bei einem Verlust ausbezahlt wird.[898] Im Umfang, in welchem der Kapitalanteil abnimmt, liegt lediglich ein Aktiventausch vor. Im gleichen Umfang trägt der Teilhaber das unternehmerische Risiko. Letztlich ist es wirtschaftlich irrelevant, unter welchem zivilrechtlichen Titel (Eigenkapitalzins, Tätigkeitsentgelt, Gewinnanteil) der Teilhaber den Unternehmensgewinn realisiert. Dieser stellt immer eine Entschädigung für das Unternehmensrisiko dar, unabhängig davon, ob 276

892 Vgl. GEISER/MÜLLER/PÄRLI, § 2, Rz. 100.
893 Vgl. ferner BGE 125 III 78, E. 4, welches dieses Kriterium als wesentlich und unverzichtbar bezeichnet.
894 Vgl. Art. 321d OR.
895 Vgl. GEISER/MÜLLER/PÄRLI, § 2, Rz. 108 f.
896 Vgl. Art. 322 Abs. 1 OR.
897 Vgl. Art. 560 Abs. 1 OR.
898 Vgl. explizit Urteil BGer v. 6.5.1959, ASA 29, S. 143 ff., E. 2.

das Risiko mittels Kapitaleinlage, persönlicher Mitarbeit oder mit beidem eingegangen wurde. REICH bezeichnet die selbständigen Erwerbseinkünfte deshalb als «heterogenes Konglomerat», welches «sich vielfach nicht in seine Einzelteile auffächern lässt».[899]

277 In der älteren Lehre hat sich vor allem BLUMENSTEIN inhaltlich mit dieser Gleichstellung von Tätigkeitsentgelt und unselbständiger Erwerbstätigkeit auseinandergesetzt. Er weist im Gegensatz zum Angestellten auf die «ungleich engere Zugehörigkeit des Sozius zu der Gesellschaft» hin.[900] In Anbetracht der obigen Ausführungen ist dieser Lehrmeinung vollumfänglich zuzustimmen. Als Ergebnis kann festgehalten werden, dass das Argument des Sondervermögens nicht überzeugen kann, um die fehlende Rechtsformneutralität bei der Zuteilung der Einkünfte aus einem Geschäftsbetrieb zu rechtfertigen.

#### cc) Argument des «gerechten» Ausgleichs zwischen den Kantonen bei der Zuteilung des Tätigkeitsentgelts

278 Als weiteres Argument für eine Aufteilung der Einkünfte aus einer Personengesellschaft auf das Hauptsteuerdomizil und den Geschäftsort wurde in der rechtshistorischen Analyse der Rechtsprechung der «gerechte» Ausgleich zwischen den betroffenen Kantonen ausgemacht.[901] Dieses Argument ist in der älteren Lehre oftmals auf Zustimmung gestossen.[902] Nach der hier vertretenen Ansicht ist der Anspruch eines gerechten Ausgleichs zwischen den Kantonen grundsätzlich berechtigt.[903] Nichtsdestotrotz taugt dieses Argument m. E. nicht, die fehlende Rechtsformneutralität zu rechtfertigen. Ein «gerechter» Ausgleich zwischen den Kantonen und die Rechtsformneutralität schliessen sich nicht *per se* aus. In anderen Worten könnte die Rechtsformneutralität zusammen mit einem «gerechten» Ausgleich zwischen den Kantonen umgesetzt werden, falls beim Einzelunternehmen ebenfalls eine Aufteilung zwischen Geschäftsort und Hauptsteuerdomizil erfolgt. Zudem sind keine sachlichen Gründe ersichtlich, warum ein «gerechter» Ausgleich zwischen den Kantonen nur bei Personengesellschaften, nicht aber bei Einzelunternehmen notwendig ist. Im Gegenteil: Bezieht

899 REICH, Kommentar zu Art. 8 StHG, Rz. 18; zustimmend Urteil VRK SG v. 15.7.2016, GVP 2016 Nr. 23, E. 2c

900 BLUMENSTEIN, Regelung, S. 60; zustimmend HOLLIGER, S. 197 f.

901 Vgl. vorn Rz. 125 und 128.

902 Vgl. SPEISER, Praxis in Doppelbesteuerungsrekursen, S. 98; STUDER, Fortentwicklung, S. 85; wohl auch ALIG, S. 181; a. A. VON FLIEDNER/OBERSON, S. 112, welche anmerken, dass das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht auf die Abgrenzung der kantonalen Steuerhoheiten und nicht auf die «gerechte» Verteilung der Einkünfte abzielt.

903 Vgl. ausführlich vorn Rz. 202 ff.

sich der «gerechte» Ausgleich im Sinne der Globaläquivalenz auf die staatlichen Leistungen[904], drängt sich eine Gleichbehandlung geradezu auf.[905]

279 Die bundesgerichtliche Rechtsprechung lehnt eine Aufteilung beim Einzelunternehmen ab, weil dieses im Gegensatz zur Personengesellschaft kein zivilrechtliches Sondervermögen aufweist.[906] Dieses Ergebnis erscheint aus folgenden Gründen nicht als zwingend: Erstens wird der Grundsatz der Rechtsformneutralität aus der Verfassung selbst abgleitet[907], weshalb er in der Normenhierarchie höher steht als die auf Gesetzesstufe verankerte Konzeption des Sondervermögens.[908] Zweitens bildet die wirtschaftliche Betrachtungsweise (*substance over form*) einen im Steuerrecht anerkannten Grundsatz.[909] Diese Überlegungen könnten eine Aufteilung des Besteuerungsrechts beim Einzelunternehmen trotz fehlendem Sondervermögen nahelegen. Jedenfalls soll nach der hier vertretenen Ansicht die verfassungsmässig gebotene Rechtsformneutralität der zivilrechtlichen Konzeption des Sondervermögens vorgehen.[910]

### dd) Argument des Sondervermögens bei der Verlegung von geschäftlichen Schuldzinsen

280 Neben der Problematik des Tätigkeitsentgelts wirkt sich das zivilrechtliche Sondervermögen einer Personengesellschaft auch auf die Schuldzinsverlegung aus. Während bei natürlichen Personen inkl. Einzelunternehmen alle Schuldzinsen proportional nach Lage der Aktiven verteilt werden, erfolgt die Verlegung von geschäftlichen Schuldzinsen bei Personengesellschaften objektmässig an den Geschäftsort.[911] Diese Ausnahme bei Personengesellschaften wird

---

904 Vgl. für diese Interpretation vorn Rz. 203.

905 Vgl. vorn Rz. 242.

906 Vgl. vorn Rz. 126.

907 Vgl. vorn Rz. 254 ff.

908 Vgl. Art. 652 ZBG; vgl. ferner BGE 134 III 643, E. 5.1.

909 VALLENDER, Auslegung, S. 53, spricht von einem steuerrechtlichen Topos; vgl. ferner HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 5, Rz. 53 ff. Bspw. stellt das Steuerrecht bei Umstrukturierungen nicht auf die zivilrechtliche Ausgestaltung, sondern auf das wirtschaftliche Ergebnis ab (vgl. KS ESTV Nr. 5, Ziff. 2.2.1).

910 Gl. A. im Ergebnis HOLLIGER, S. 197 f., allerdings mit Blick auf eine ausschliessliche Zuteilung an den Geschäftsort; vgl. ferner hinten in Rz. 464 die interkommunalen Verteilungsnormen, welche ebenfalls überwiegend die Rechtsformneutralität höher gewichten.

911 Vgl. DE VRIES REILINGH, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 26, Rz. 14 (Einzelunternehmen) und Rz. 40 (Kollektiv- und Kommanditgesellschaften).

in erster Linie mit dem Sondervermögen begründet.[912] Ferner werden teilweise Praktikabilitätsüberlegungen vorgebracht.[913] Demnach soll die proportionale Schuldzinsverlegung nach Lage der Aktiven vor allem verhindern, dass «Steuerpflichtige durch unterschiedliche Verschuldungsgrade von Aktiven die Höhe der den einzelnen Kantonen zuzuweisenden Einkommensanteile und damit – bei unterschiedlichen Steuerbelastungen – ihre Steuerschuld manipulieren können».[914] Des Weiteren wird zugunsten dieser Methode angeführt, dass bei der objektmässigen Verlegung die Schulden und Schuldzinsen den einzelnen Aktiven und Erträgen zugeordnet werden müssen, was nicht ohne grossen Aufwand möglich sei.[915]

281 BEHNISCH vertritt die Ansicht, dass die objektmässige Schuldzinsverlegung bei Personengesellschaften ebenfalls aufzugeben sei, und verweist ohne nähere Begründung auf das Leistungsfähigkeitsprinzip.[916] Falls damit die Gleichbehandlung aller Schuldzinsen gemeint ist, kann dem insofern zugestimmt werden, als dass die geschäftlichen Schuldzinsen bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften nach der gleichen Methode verlegt werden sollten. Damit würde ebenso in dieser Hinsicht Rechtsformneutralität bestehen. Anders als BEHNISCH wird hier allerdings die objektmässige Zuteilung der geschäftlichen Schuldzinsen auch bei den Einzelunternehmen bevorzugt:

282 Zunächst ist festzustellen, dass das Fremdkapital eines Einzelunternehmens i. d. R. einen engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit aufweist.[917] Insofern ist es nur konsequent, wenn die Schuldzinsen wie die übrigen Gewinnungskosten (und die Erträge) gleichbehandelt, d. h. objektmässig

---

912 Vgl. DE VRIES REILINGH, FS Behnisch, S. 38; HÖHN/MÄUSLI, § 19, Rz. 14; SCHLUMPF/DÜRR, S. 127, Fn. 10 mit Verweis auf BGE 60 I 95, E. 1.

913 Vgl. ALIG, S. 171.

914 REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung 2007, S. 302; vgl. auch REGLI, Verlegung, S. 128, welcher die Verlegung der Schuldzinsen mit der Frage, mit wieviel Eigen- bzw. Fremdkapital die einzelnen Aktiven zu unterlegen sind, verbindet. Aus historischer Sicht wurde die proportionale Verlegung nach Lage der Aktiven vor allem deswegen eingeführt, weil es Kantone gab, welche keine Reineinkommensteuer kannten (vgl. BGE 66 I 37, E. 1). Dieser Grund spielt heute offensichtlich keine Rolle mehr (vgl. dazu bereits PASCHOUD, S. 154 ff.).

915 Vgl. BETSCHART, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 24, Rz. 18; wohl zustimmend DE VRIES REILINGH, FS Behnisch, S. 37, mit Verweis auf Urteil BGer v. 15.1.2015, 2C_1201/2013, E. 5.2, welches auf den nicht sehr engen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Hypothekarschulden und Liegenschaften hinweist.

916 Vgl. BEHNISCH, Rechtsprechung 2006/2007, S. 466; zustimmend DE VRIES REILINGH, FS Behnisch, S. 39, allerdings ohne Begründung.

917 Vgl. REGLI, Verlegung, S. 128, welcher auf den Grundsatz verweist, dass ein «möglichst nahe[r] Zusammenhang» zwischen den Schuldzinsen und den verschiedenen Aktiven zu finden sei.

zugeteilt werden. Die Zuordnung der Schuldzinsen zur Sphäre des Geschäftsvermögens dürfte aufgrund der Buchführungspflicht zu keinen praktischen Problemen führen.[918] Ferner ist die Grundannahme der proportionalen Schuldzinsverlegung nach Lage der Aktiven – gleicher Verschuldungsgrad für alle privaten und geschäftlichen Aktiven – für die selbständige Erwerbstätigkeit kaum haltbar.[919] Geschäftsaktiven weisen grundsätzlich einen höheren Verschuldungsgrad auf, was zudem aufgrund der, im Gegensatz zu privaten Schuldzinsen, unbeschränkten Abzugsfähigkeit von geschäftlichen Schuldzinsen steuerlich motiviert ist.[920] Auch die Gefahr der Manipulation der Steuerschuld erscheint wenigstens dann als eingeschränkt, wenn bei dem Einzelunternehmen – analog wie bei der Personengesellschaft[921] – ein Ausgleich zwischen Geschäftsort und Hauptsteuerdomizil bejaht wird.[922] Sodann können auch Praktikabilitätsgründe aufgeführt werden. Mit der objektmässigen Methode erübrigt sich eine Zuweisung eines Eigenkapitalzinses zu den Vermögenserträgen, weil der Geschäftsort nicht mit privaten Schuldzinsen belastet werden muss.[923] In der Folge entfallen entsprechende Wertungen zur Frage nach der angemessenen Höhe des Eigenkapitalzinses.

### d) Ergebnis

Die Rechtsprechung hat mehrere Gründe für die unterschiedliche Behandlung von Rechtsformen bei der Zuteilung von Erwerbseinkünften vorgebracht. Eine eingehende Analyse konnte aufzeigen, dass keines dieser Argumente die fehlende Rechtsformneutralität überzeugend rechtfertigen kann.[924] Aus diesem Grund stellt die fehlende Rechtsformneutralität nach der hier vertretenen Auffassung einen Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsprinzip und das Prinzip der 283

---

[918] Sowohl die ordentliche (Art. 958 Abs. 2 OR) wie die vereinfachte Buchführung (Art. 957 Abs. 2 OR) verlangen eine Aufstellung der Aktiven und Passiven.

[919] Gl. A. in Bezug auf die Verlegung des Finanzierungsaufwands beim Beteiligungsabzug REGLI, Verlegung, S. 139.

[920] Vgl. für private Schuldzinsen Art. 9 Abs. 2 Bst. a StHG; vgl. für geschäftliche Schuldzinsen Art. 10 Abs. 1 Bst. e StHG.

[921] Vgl. vorn Rz. 278 ff.

[922] Vgl. dazu ausführlich hinten Rz. 582 ff.

[923] Werden hingegen alle Schuldzinsen proportional nach Lage der Aktiven verlegt, wird mit der Zuweisung eines Eigenkapitalzinses zu den Vermögenserträgen erreicht, dass der Geschäftsort einen Anteil an den gesamten Schuldzinsen übernehmen muss (vgl. BGE 97 I 36, E. 3).

[924] Vgl. vorn Rz. 271 ff.

wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dar.[925] Darüber hinaus wird die Wettbewerbsneutralität verletzt, welche durch die Wirtschaftsfreiheit garantiert wird.[926] Für die Neukonzeption der Primärverteilung *de lege ferenda* kann ein zweites Postulat festgehalten werden:

**Postulat 2:**

Eine Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften sollte möglichst weitgehend den Anforderungen der Rechtsformneutralität genügen.

284 In Bezug auf die Schuldzinsverlegung konnte festgestellt werden, dass das Sondervermögen als Argument für das Abweichen vom Grundsatz der proportionalen Schuldzinsverlegung nach Lage der Aktiven bei Personengesellschaften dient. Bei näherer Betrachtung stört nicht nur dieser Verstoss gegen die Rechtsformneutralität, sondern es konnten gültige Argumente für eine Ausdehnung dieser Ausnahme auf Einzelunternehmen gefunden werden.[927] Deshalb kann das folgende, dritte Postulat für die Neukonzeption formuliert werden:

**Postulat 3:**

Eine Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften sollte Einzelunternehmen und Personengesellschaften in Bezug auf die Verlegung von geschäftlichen Schuldzinsen gleichbehandeln. Dabei ist die objektmässige Methode vorzuziehen.

### 1.2.3 Zwischenfazit

285 Aus verfassungsrechtlicher Sicht fordert das steuerrechtliche Legalitätsprinzip, dass die Primärverteilung in einem Gesetz im formellen Sinn geregelt wird.[928] Die geltende Doppelbesteuerungspraxis als Richterrecht erscheint diesbezüglich als problematisch.[929] Des Weiteren kann aus dem Rechtsgleichheitsgrundsatz und dem Leistungsfähigkeitsprinzip einerseits sowie aus der Wirtschaftsfreiheit andrerseits die Anforderung der Rechtsformneutralität abgeleitet werden.[930] Die Ana-

925 Vgl. zu diesen Prinzipien vorn Rz. 255 f.
926 Vgl. zu diesem Prinzip vorn Rz. 257 ff.
927 Vgl. vorn Rz. 280 ff.
928 Vgl. vorn Rz. 245 ff.
929 Vgl. vorn Rz. 250 ff.
930 Vgl. vorn Rz. 254 ff.

lyse konnte aufzeigen, dass die Primärverteilung je nach Rechtsform stark divergiert.[931] Die angeführten Rechtfertigungsgründe haben sich nicht als überzeugend herausgestellt.[932] Das Gleiche trifft auf die unterschiedliche Schuldzinsverlegung bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften zu.[933]

## *1.3 Finanzwissenschaftliche Anforderungen*

Neben der Verfassung stellt auch die Finanzwissenschaft Anforderungen an ein Steuersystem.[934] Im Zentrum der finanzwissenschaftlichen Diskussion stehen namentlich die Kosten der Besteuerung.[935] Zu diesen Kosten zählen insb. Erhebungs- und Entrichtungskosten sowie die Zusatzlast der Besteuerung.[936] Nachfolgend soll die geltende Verteilung von Erwerbseinkünften unter diesen Gesichtspunkten gewürdigt werden. Die Erhebungs- und Entrichtungskosten werden unter dem steuerrechtlichen Begriff der Praktikabilität erörtert (Rz. 287 ff.). Die Zusatzlast der Besteuerung bildet den Gegenstand des darauffolgenden Teilkapitels (Rz. 301 ff.). Dabei wird untersucht, inwiefern die Doppelbesteuerungspraxis die Arbeits- und Wohnortswahl von Erwerbstätigen beeinflusst. 286

### 1.3.1 Praktikabilität

#### a) Praktikabilität im Steuerrecht

Das Steuerrecht soll als «Massenfallrecht» einfach und praktikabel sein.[937] Praktikabilitätsüberlegungen gründen einerseits auf Effizienzüberlegungen, indem Fiskalsteuern möglichst aufwandgünstig erhoben werden sollen.[938] Andrerseits werden Gerechtigkeitsaspekte angeführt, wenn ein Steuergesetz aufgrund seiner 287

931 Vgl. vorn Rz. 260 ff.
932 Vgl. vorn Rz. 271 ff.
933 Vgl. vorn Rz. 280 ff.
934 Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 4, Rz. 114.
935 Vgl. BLANKART, Öffentliche Finanzen, S. 150 ff.; HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 54.
936 Vgl. HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 54.
937 REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 26; vgl. auch HÖHN, Praktische Methodik, S. 134; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 4, Rz. 114; LOCHER, FS Höhn, S. 190.
938 Vgl. LOCHER, FS Höhn, S. 190.

Kompliziertheit nicht oder nicht richtig angewandt werden kann.[939] Ebenso können sich Vereinfachungen aus Gründen der Rechtssicherheit aufdrängen.[940] Deshalb sollen gewisse Schematisierungen, Typisierungen und Pauschalisierungen in der Rechtssetzung und Rechtsanwendung zulässig sein.[941] Das Prinzip der Praktikabilität ist in der steuerrechtlichen Lehre und Rechtsprechung gleichermassen anerkannt.[942]

288 Praktikabilität steht regelmässig in einem Spannungsverhältnis mit der Rechtsgleichheit und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.[943] In der Lehre wird deshalb die Auffassung vertreten, dass «stets ein tragfähiger Kompromiss zwischen der [...] sachgerechten, differenzierenden Lösung und dem faktisch Möglichen anzustreben» ist.[944] Gleichzeitig darf das Prinzip der Praktikabilität im Verhältnis zu Verfassungsprinzipien nicht überbewertet werden.[945] Ein simpler Hinweis auf das Interesse der Praktikabilität als Rechtfertigung ist demnach kritisch zu hinterfragen.[946]

### b) Grundsatz der Einheit des Besteuerungsrechts als Ausfluss der Praktikabilität

289 Im interkantonalen Steuerrecht hat das Bundesgericht den Grundsatz der Einheit des Besteuerungsrechts aus der Praktikabilität abgeleitet.[947] Dieser Grundsatz besagt, dass interkantonale Verteilungsnormen so ausgestaltet werden sollten, dass das Besteuerungsrecht einem Kanton exklusiv zugeteilt wird. In anderen Worten soll eine Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen zwei oder mehreren Kantonen soweit wie möglich vermieden werden. Die Rechtfertigung eines einheitlichen Besteuerungsrechts findet sich aus historischer Perspektive in der Überlegung, dass eine steuerpflichtige Person in ihrer Niederlassungsfreiheit eingeschränkt wird,

---

939 Vgl. REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 26.

940 Vgl. insb. OESCH, S. 145 ff.; vgl. ferner HEIL-FROIDEVAUX, S. 149.

941 Vgl. HEIL-FROIDEVAUX, S. 177 ff.

942 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 32; HEIL-FROIDEVAUX, S. 162; LOCHER, FS Höhn, S. 193 f.; REICH, Steuerrecht, § 4, Rz. 145; vgl. anstelle vieler BGE 131 I 291, E. 3.2.1; BGE 125 I 65, E. 3c.

943 Vgl. HEIL-FROIDEVAUX, S. 97 ff.; LOCHER, FS Höhn, S. 195 ff.; REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 27.

944 REICH, Steuerrecht, § 4, Rz. 145.

945 Vgl. LANG, Rechtsstaatliche Ordnung, Rz. 130.

946 Vgl. HEIL-FROIDEVAUX, S. 159, welche aufzeigt, dass die Rechtsprechung oftmals keine besondere Rechtfertigung für die Praktikabilität anführt, sondern lediglich einen «simplen Hinweis» darauf anbringt.

947 Vgl. vorn Rz. 105.

wenn sie für eine Einkunftsart der Steuerhoheit von mehreren Kantonen zugleich unterliegt.[948] Damit schützt der Grundsatz der Einheit des Besteuerungsrechts aus Sicht des Bundesgerichts primär die steuerpflichtige Person.[949] Obwohl mit einem einheitlichen Besteuerungsrecht auch der Erhebungsaufwand seitens der Steuerverwaltungen reduziert werden kann, hat das Bundesgericht dieses Argument – zumindest explizit – nicht als Rechtfertigung vorgebracht. Aus diesem Grund werden in der nachfolgenden Würdigung die Auswirkungen einer Aufteilung des Besteuerungsrechts auf den Entrichtungsaufwand der steuerpflichtigen Person unter dem Grundsatz der Einheit des Besteuerungsrechts abgehandelt, während die Auswirkungen auf den Erhebungsaufwand der Steuerverwaltungen unter den allgemeinen Praktikabilitätsgrundsatz subsumiert werden.[950]

### c) Eigene Würdigung

Der Grundsatz der Einheit des Besteuerungsrechts ist in der älteren Lehre auf breite Zustimmung gestossen.[951] In Anbetracht der grundlegend verschiedenen kantonalen Steuersysteme der damaligen Zeit erscheint dies nachvollziehbar.[952] In der Zwischenzeit hat sich die Ausgangslage gewandelt, weshalb der Grundsatz der Einheit des Besteuerungsrechts m. E. an Bedeutung verloren hat. Als erste Ursache ist die horizontale Steuerharmonisierung zu nennen.[953] Die Vereinheitlichung der subjektiven Steuerpflicht, des Steuerobjekts sowie der zeitlichen Bemessung der kantonalen Einkommensteuern bedeutet eine wesentliche Vereinfachung für steuerpflichtige Personen.[954] Diese Erkenntnis trifft im besonderen Masse auf diejenigen Personen zu, welche in mehreren Kantonen der Besteuerung unterliegen. In diesen Fällen hat das StHG potenzielle Doppelbesteuerungskonflikte bspw. in Bezug auf das Steuerobjekt oder die zeitliche Bemessung bereits im Voraus beseitigt.[955] Im Ergebnis konnte die horizontale 290

948 Vgl. vorn Rz. 106.

949 Gl. A. wohl SPEISER, Praxis Doppelbesteuerung, S. 69 f.

950 Vgl. ferner für die Unterscheidung zwischen Erhebungskosten und Entrichtungskosten HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 54.

951 Vgl. SPEISER, Praxis Doppelbesteuerung, S. 69 ff.; zurückhaltender STUDER, Fortentwicklung, S. 94, welcher anerkennt, dass in gewissen Fällen eine Differenzierung notwendig sei; ZÜRCHER, S. 88 f.

952 Vgl. für die Unterschiede JUNG, S. 307; vgl. ferner Botschaft Neuordnung Finanz- und Steuerrecht, BBl 1976 I, S. 1475 f.

953 Vgl. Art. 129 BV.

954 Vgl. CAVELTI/GREMINGER, S. 477.

955 Vgl. zur «Reflexwirkung» des StHG auf das Doppelbesteuerungsrecht vorn Rz. 50, insb. Fn. 197.

Steuerharmonisierung die Folgen einer Unterstellung unter zwei kantonale Steuerhoheiten mildern, indem diese steuerpflichtigen Personen nicht mehr mit zwei grundlegend verschiedenen kantonalen Steuersystemen konfrontiert sind.

291 Als zweite Ursache kann ein verfahrensrechtlicher Aspekt angeführt werden. Ein effizientes Steuerverfahrensrecht kann massgeblich zu einer Reduktion des Steuerentrichtungsaufwands seitens der steuerpflichtigen Personen im Rahmen der gemischten Veranlagung beitragen.[956] Weil die oben erwähnte Steuerharmonisierung ebenfalls das Verfahrensrecht umfasst, hat der Bundesrat eine Verordnung erlassen, in welcher die Anwendung des StHG im interkantonalen Verhältnis geregelt wird.[957] Diese Verordnung lässt explizit zu, dass eine Person, die in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, ihre Steuererklärungspflicht in den anderen Kantonen durch Einreichung einer Kopie der Steuererklärung des Wohnsitzkantons erfüllen kann.[958] Im Ergebnis verringert sich der Steuerentrichtungsaufwand für diese Personen erheblich und wird vergleichbar mit demjenigen von Personen, welche nur in einem Kanton steuerpflichtig sind.

### d) Praktikabilität und Einheit des Besteuerungsrechts bei Unselbständigerwerbenden

292 Die historische Analyse der Rechtsprechung hat aufgezeigt, dass Praktikabilitätsüberlegungen und der Grundsatz der Einheit des Besteuerungsrechts für die in der Regel ausschliessliche Zuteilung der unselbständigen Erwerbseinkünfte an den Wohnsitz eine zentrale Rolle gespielt haben.[959] Aus diesem Grund wird nachfolgend untersucht, ob an diesen Überlegungen weiterhin festgehalten werden soll.

---

956 Vgl. ZWEIFEL, S. 502, welcher das gemischte Veranlagungsverfahren unter dem «Imperativ [der] beschleunigte[n] Erledigung» stellt; vgl. allgemein zum gemischten Veranlagungsverfahren ZWEIFEL et al., § 3, Rz. 5.

957 Die VO StHG stützt sich auf Art. 74 StHG.

958 Vgl. Art. 2 Abs. 2 VO StHG. Die Steuererklärungspflicht ergibt sich implizit aus der Mitwirkungspflicht in Art. 42 Abs. 1 StHG.

959 Vgl. vorn Rz. 105 f. und 108.

### aa) Folgen der Bedeutungslosigkeit des Grundsatzes der Einheit des Besteuerungsrechts für Unselbständigerwerbende

Wie oben ausgeführt, hat bereits der Grundsatz der Einheit des Besteuerungsrechts an sich seine Bedeutung in der heutigen Zeit weitgehend verloren.[960] In der Konsequenz fällt dieses Argument für ein zwingend einheitliches Besteuerungsrecht bei Unselbständigerwerbenden weg. Darüber hinaus wäre eine potenzielle Steuerpflicht aufgrund unselbständiger Erwerbstätigkeit in aller Regel leicht zu erkennen, was eine zentrale Voraussetzung für eine verständliche und praktikable Steuerordnung darstellt.[961] Ferner würde das blosse Versenden einer Kopie der Steuererklärung an diesen Kanton im Sinne von Art. 2 Abs. 2 VO StHG einen vernachlässigbaren Zusatzaufwand für die betroffenen steuerpflichtigen Personen darstellen. Folglich kann der Entrichtungsaufwand einer Person mit einer Steuerpflicht in mehreren Kantonen die Niederlassungsfreiheit nicht (mehr) wesentlich beeinträchtigen. 293

### bb) Praktikabilität bei der Steuererhebung

Neben dem Entrichtungsaufwand seitens der steuerpflichtigen Personen wird gegen eine Aufteilung des Besteuerungsrechts oftmals der erhöhte Erhebungsaufwand seitens der Steuerverwaltungen eingebracht.[962] Deshalb stellt sich die Frage, ob sich aus dieser Optik ein Gebot für ein einheitliches Besteuerungsrecht bei den unselbständigen Erwerbseinkünften ableiten lässt oder ob andernfalls eine Aufteilung des Besteuerungsrechts für die involvierten Steuerverwaltungen aus Praktikabilitätssicht zumutbar ist. 294

Zunächst ist einmal festzuhalten, dass die Aufteilung des Besteuerungsrechts bei Unselbständigerwerbenden nicht gänzlich fremd ist. Einerseits ist die Familienbesteuerung zu erwähnen, welche bei mehreren Arten von Wochenaufenthalt sowie bei der unregelmässigen Rückkehr an den Wohnsitz eine Aufteilung der unselbständigen Erwerbseinkünfte bewirkt.[963] Andrerseits ist auf den alternierenden Wohnsitz zu verweisen, welcher ebenfalls eine Aufteilung kennt.[964] Diese Ausnahmen vom ausschliesslichen Besteuerungsrecht zeigen, dass eine Aufteilung bei Unselbständigerwerbenden nicht *per se* impraktikabel 295

960 Vgl. vorn Rz. 290 f.
961 Vgl. zu dieser Voraussetzung CAGIANUT, FS Höhn, S. 19 f.
962 Vgl. BLUMENSTEIN, Regelung, S. 60; BURCKHARDT, Kommentar zu Art. 46 BV 1874, S. 424.
963 Vgl. vorn Rz. 67 ff.
964 Vgl. vorn Rz. 86.

ist. Nun kann dagegen eingewendet werden, dass diese Spezialfälle in der Praxis nicht zahlreich vorkommen. Diesem Argument muss entgegengehalten werden, dass im interkantonalen Steuerrecht eine Vielzahl von Steuerausscheidungen notwendig sind, weil eine wirtschaftliche Zugehörigkeit in einem weiteren Kanton, sei es wegen eines Geschäftsbetriebs oder wegen einer Liegenschaft, besteht. Inwiefern diese Fälle für Steuerverwaltungen praktikabler als eine allfällige Aufteilung des Besteuerungsrechts bei der unselbständigen Erwerbstätigkeit sein sollen, ist m. E. nicht ersichtlich.

296 Des Weiteren können zwei Faktoren aufgeführt werden, welche den Erhebungsaufwand bei einer Aufteilung des Besteuerungsrechts in der heutigen Zeit im Gegensatz zu der Zeit, als die Zuteilungsnormen für die unselbständigen Erwerbseinkünfte geschaffen wurden, reduziert haben. Erstens erleichtert aus verfahrensrechtlicher Sicht die interkantonale Amtshilfe die Veranlagung von Personen mit einer Steuerpflicht in mehreren Kantonen. Indem die Steuerverwaltung des Wohnsitzkantons angehalten ist, den ebenfalls involvierten Steuerverwaltungen anderer Kantone die Steuererklärung und die getroffene Veranlagung zukommen zu lassen[965], kann der Erhebungsaufwand an den Nebensteuerdomizilen reduziert werden. Liegen bspw. Erwerbseinkünfte vor, könnte eine automatische Übermittlung der Steuerausscheidung inkl. der von der Steuerpflichtigen Person digital ausgefüllten Steuererklärung an das Nebensteuerdomizil vorgesehen werden. Zweitens kann die Digitalisierung im Allgemeinen erwähnt werden. Digitale Techniken können den Prozess der Steuererhebung automatisieren und vereinfachen.[966] Insofern sollte eine Steuerausscheidung infolge Aufteilung des Besteuerungsrechts auf Grundlage der digitalen, vom Hauptsteuerdomizil übermittelten Steuererklärung auf automatisierter Basis praktikabel umsetzbar sein. Drittens könnte der Arbeitgeber verpflichtet werden, den Arbeitsort auf dem Lohnausweis anzugeben, um diesbezüglich Hinweise auf ein mögliches Nebensteuerdomizil bzw. ein erstes Kontrollinstrument zu geben. Allenfalls müsste in der konkreten Ausgestaltung dem Praktikabilitätsgrundsatz Rechnung getragen werden. Dies könnte – analog zur selbständigen Erwerbstätigkeit – mit einer *de-minimis*-Regelung geschehen, welche die separate Durchführung eines Veranlagungsverfahrens am Arbeitsort bei Kleinbeträgen verhindern könnte.[967]

297 Zudem muss festgestellt werden, dass ein einheitliches Besteuerungsrecht aus Sicht der Praktikabilität nicht immer vorteilhafter ist, sondern gerade im Bereich der Unselbständigerwerbenden häufig Rechtsstreitigkeiten verursacht. Weil es

965 Vgl. Art. 39 Abs. 2 StHG i. V. m. Art. 2 Abs. 3 VO StHG.

966 Vgl. ausführlich HONAUER/DEKKER, S. 899 f.; vgl. ferner HUBER/PAUL, S. 894 f.

967 Vgl. vorn in Rz. 92 Tabelle 1, die aufzeigt, dass erst ab dem Betrag von CHF 30'000 eine Aufteilung des Besteuerungsrechts bei Personengesellschaften mit aktiver Mitarbeit erfolgt.

sich i. d. R. um «Alles-oder-Nichts»-Entscheidungen betreffend die Zuteilung von Steuersubstrat handelt, hat der Arbeitskanton vor allem bei den Wochenaufenthaltern einen Anreiz, im Einzelfall den steuerrechtlichen Wohnsitz zu hinterfragen und gegebenenfalls ein Gerichtsverfahren anzustrengen. Im Erfolgsfall werden die gesamten Erwerbseinkünfte neu diesem Kanton zugeteilt. Ein geteiltes Besteuerungsrecht könnte diesem Fehlanreiz entgegenwirken und Praktikabilität schaffen, indem Rechtsstreitigkeiten vermieden werden.

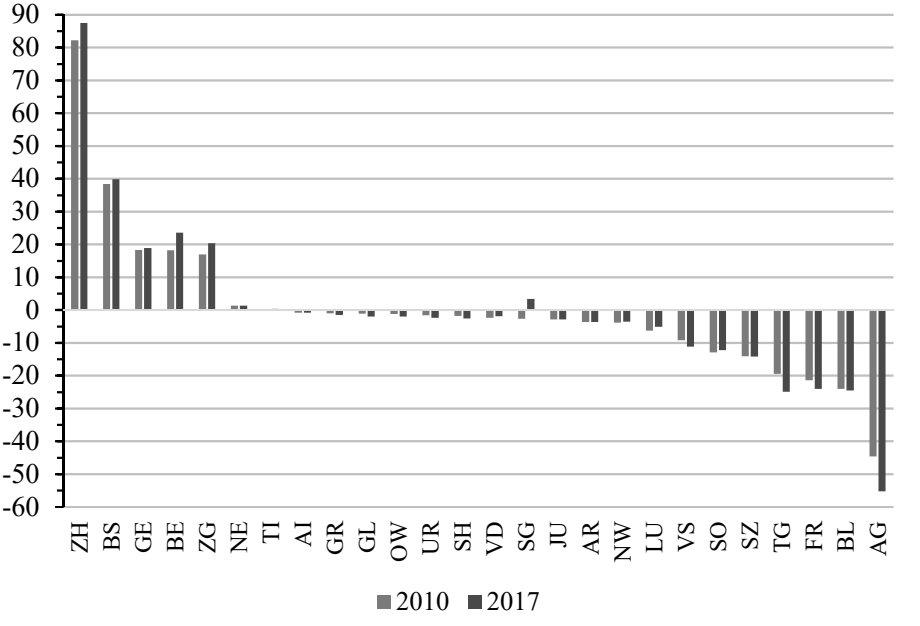
298 Letztlich kann aus dem Praktikabilitätsgrundsatz abgeleitet werden, dass auf eine Aufteilung des Besteuerungsrechts verzichtet werden muss, falls zwischen den betroffenen Kantonen ein Ausgleich stattfindet. Diese Überlegung wird nicht nur im internationalen Steuerrecht angewandt[968], sondern das Bundesgericht hat sie – allerdings in einem älteren Entscheid – explizit im interkantonalen Steuerrecht im Zusammenhang mit den unselbständigen Erwerbseinkünften ins Feld geführt.[969] Hintergrund dieser Überlegung ist eine Nettobetrachtung: Werden in etwa gleich viele unselbständige Erwerbseinkünfte in einem Kanton von Personen mit Ansässigkeit im anderen Kanton generiert wie in der umgekehrten Konstellation, resultiert bei einer ausschliesslichen Zuteilung des Besteuerungsrechts an einen Kanton das gleiche Verteilungsergebnis, wie wenn eine (beliebige) Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen beiden Kantonen vorgenommen würde. In diesem Fall gebietet es der Praktikabilitätsgrundsatz, dass die ausschliessliche Zuteilung zu bevorzugen ist. In der Folge ist zu untersuchen, ob zwischen den Kantonen tatsächlich ein Ausgleich in Bezug auf unselbständige Erwerbseinkünfte stattfindet.

299 Für die Analyse bietet sich der sog. Pendlersaldo an, welcher die Differenz zwischen allen Zu- und Wegpendlern eines Kantons darstellt.[970] Ein positiver Pendlersaldo bedeutet, dass mehr Personen in den Kanton zu- als wegpendeln. Der Pendlersaldo weist allerdings zwei Schwächen auf. Zum einen wird eine Pro-Kopf-Betrachtung angestellt, obwohl der Pendlersaldo bezogen auf die Einkünfte vorzuziehen wäre. Zum anderen beinhaltet der Pendlersaldo sämtliche Erwerbseinkünfte, namentlich auch die aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Immerhin kann der Pendlersaldo als starkes Indiz für die hier interessierende Frage dienen. Das Bundesgericht hat in Bezug auf die Analyse festgehalten, dass eine Betrachtung von grösseren Gebieten und Zeiträumen notwendig ist.[971] Der Pendlersaldo berücksichtigt schweizweit sämtliche Pendlerströme eines Kantons über einen Zeitraum von acht Jahren (2010–2017). Damit dürfte die Analyse den diesbezüglichen Anforderungen des Bundesgerichts genügen. In Abbildung 6 ist er-

968 Vgl. in Bezug auf Lizenzgebühren VALTA, Internationales Steuerrecht, S. 511 f.
969 Vgl. hinten Rz. 108.
970 Vgl. für die Definition des Zupendlers vorn Rz. 210.
971 Vgl. vorn Rz. 108.

sichtlich, dass nur etwa die Hälfte der Kantone einen ausgeglichenen Pendlersaldo kennen. Die andere Hälfte weist entweder einen hohen Überschuss an Zu- oder an Wegpendlern auf. Dieses Ergebnis ist über die Zeit betrachtet relativ stabil und hat sich in der jüngeren Zeit tendenziell eher akzentuiert. Daraus erhellt, dass insgesamt nicht von einem Ausgleich zwischen den Kantonen ausgegangen werden kann.

*Abbildung 6: Pendlersaldo nach Kanton in tausend Personen*[972]




cc) Ergebnis

300 Als Ergebnis kann festgestellt werden, dass sowohl der Entrichtungsaufwand seitens der Steuerpflichtigen als auch der Erhebungsaufwand seitens der Steuerverwaltungen keine Rechtfertigung für ein einheitliches Besteuerungsrecht bei unselbständigen Erwerbseinkünften darstellen können. Insofern dürfen Praktika-

[972] BFS, Ständige Wohnbevölkerung, Erwerbstätige, Auszubildende: Pendler nach Kantonen 2010–2017 [Datensatz].

bilitätsüberlegungen im Zusammenhang mit der Aufteilung eines Besteuerungsrechts nicht überschätzt werden.[973] Im Gegenteil: Eine Aufteilung des Besteuerungsrechts erscheint für die Steuerverwaltungen grundsätzlich als zumutbar, obwohl der Erhebungsaufwand ansteigen dürfte. Dem Praktikabilitätsgrundsatz kann in der konkreten Ausgestaltung entsprechend Rechnung getragen werden, falls sachliche und vernünftige Gründe vorliegen. Für die Neukonzeption der Primärverteilung *de lege ferenda* ergibt sich folgendes, viertes Postulat:

**Postulat 4:**

Aus Praktikabilitätsüberlegungen und dem Grundsatz der Einheit des Besteuerungsrechts kann kein zwingendes einheitliches Besteuerungsrecht für unselbständige Erwerbseinkünfte abgeleitet werden. Hingegen sind Praktikabilitätsüberlegungen für die Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften mitzuberücksichtigen, soweit sie auf sachliche und vernünftige Gründe zurückzuführen sind.

### 1.3.2 Minimierung der Zusatzlast der Besteuerung

Jeder Erwerbstätige muss eine Arbeits- und Wohnortswahl treffen. Deshalb lohnt sich eine Untersuchung, wie sich die geltende Verteilung von Erwerbseinkünften auf die Arbeits- und Wohnortswahl auswirkt und ob sie den Effizienzanforderungen der normativen Steuertheorie standhält. 301

#### a) Begriff der Zusatzlast der Besteuerung

Ausgangspunkt der nachfolgenden Ausführungen bildet der Begriff der Zusatzlast der Besteuerung (*excess burden* oder *dead-weight loss of taxation*). Darunter versteht man «jene über die Zahllast hinausgehende Wohlfahrtseinbusse, die selbst bei einer erhebungs- und entrichtungskostenfreien Steuer auftritt».[974] Diese Wohlfahrtseinbusse resultiert, weil jede Steuer die relativen Preise der Güter verändert und deshalb die Konsumentscheidung verzerrt (sog. Substitutionseffekt).[975] Bspw. verzerrt eine Einkommensteuer die Entscheidung, wie 302

[973] Gl. A. Urteil BGer v. 6.5.1959, ASA 29, S. 143 ff., E. 2., im Zusammenhang mit der Aufteilung der selbständigen Erwerbseinkünfte in eine Lohn- und Gewinnkomponente bei Personenunternehmen.

[974] HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 142.

[975] Vgl. eingehend AUERBACH/HINES, S. 1349 ff. Die einzige Ausnahme bildet die Pauschal- oder Kopfsteuer.

viel gearbeitet werden soll, weil ein Anreiz besteht, die besteuerte Arbeitszeit in nichtbesteuerte Freizeit zu substituieren. Da der Staat zur Finanzierung seiner Tätigkeiten ein gewisses Steueraufkommen benötigt und Freizeit aus faktischen Gründen nicht besteuert werden kann, sind solche Zusatzlasten bei der Einkommensteuer unumgänglich. Allerdings sollte eine effiziente Einkommensteuer die Zusatzlast der Besteuerung minimieren.[976] Die normative Steuertheorie gibt entsprechende Empfehlungen zur Ausgestaltung eines optimalen Steuersystems ab, von welchen das Produktionseffizienztheorem eine der bedeutsamsten ist.[977]

### b) Produktionseffizienztheorem

303 Das Produktionseffizienztheorem besagt, dass der Staat Produktionsentscheidungen steuerlich unverzerrt lassen soll.[978] Solche Verzerrungen würden bei gleichbleibendem Steuerertrag den Produktionsoutput auf ein ineffizientes Niveau schmälern, weil Unternehmen der Besteuerung ausweichen werden (Substitutionseffekt).[979] Aus dem Produktionseffizienztheorem folgen einerseits das objektive Nettoprinzip[980] und andrerseits diverse Neutralitätspostulate wie die Finanzierungs- und Investitionsneutralität oder die Rechtsformneutralität.[981] Das Produktionseffizienztheorem beschränkt sich allerdings nur auf den Produktionssektor, nicht aber auf Konsumentscheidungen.[982] Können nämlich die Fähigkeiten zur Einkommenserzielung nicht beobachtet und besteuert werden (*first-best*

---

976 Vgl. AUERBACH/HINES, S. 1372 ff.; vgl. ferner HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 4, Rz. 114, welche die «möglichst geringe Beeinträchtigung wirtschaftlicher Entscheidungen auf sonst effizienten Märkten» als finanzwissenschaftliche Anforderung an ein rationales Steuersystem bezeichnen; vgl. weitergehend WALDBURGER, Sparbereinigung, S. 46 ff., welcher die Minimierung der Zusatzlast der Besteuerung als Verfassungsprinzip aus den Staatszielbestimmungen, der Wirtschaftsfreiheit, der Eigentumsgarantie sowie dem Verhältnismässigkeitsgrundsatz herleitet.

977 Vgl. für eine Übersicht AUERBACH/HINES, S. 1361 ff.; HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 152 ff.

978 Grundlegend DIAMOND/MIRRLEES, S. 20 ff.; vgl. ferner AUERBACH/HINES, S. 1369 f.

979 Vgl. anschaulich HOMBURG, Entfernungspauschale, S. 46 ff.; vgl. ferner AUERBACH/HINES, S. 1369 f.

980 Vgl. HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 166 f.; vgl. zum Begriff des Nettoprinzips REICH, Steuerrecht, § 10, Rz. 38 ff.

981 Vgl. BLANKART, Öffentliche Finanzen, S. 190 ff.; HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 242 ff.

982 Deshalb kritisch zum Begriff der steuerlichen Entscheidungsneutralität HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 240 ff.

*solution*), kann eine optimale Besteuerung des Einkommens die Konsumentscheidungen durchaus verzerren.[983] Folglich sollte im Bereich der Konsumentscheidungen eine verzerrungsfreie Besteuerung kein Ziel sein, sondern es muss eine optimale Verzerrung angestrebt werden (*second-best solution*).[984] Für die nachfolgende Untersuchung ist somit zentral, ob die Arbeits- und Wohnortswahl eine Produktions- oder Konsumentscheidung darstellt. Nur wenn es sich um eine Produktionsentscheidung handelt, ist das Produktionseffizienztheorem anwendbar und die Einkommensteuer sollte die Arbeits- und Wohnortswahl nicht verzerren. Andernfalls müsste untersucht werden, ob die Verzerrung optimal erfolgt.

### c) Arbeits- und Wohnortswahl als Konsum- oder Produktionsentscheidung?

Aus der Arbeits- und Wohnortswahl einer steuerpflichtigen Person resultiert eine Pendeldistanz. Diese Pendeldistanz hat die gleichen Eigenschaften wie ein Konsumgut, denn sie stiftet Nutzen und verursacht Kosten.[985] Unter der Annahme, dass diese Person den Wohnort in der kurzen Frist nicht wechseln kann, führt ein neuer Arbeitsort mit höherem Lohn und zusätzlichen Pendelkosten zu einem gesamtwirtschaftlichen Effizienzgewinn, falls der zusätzliche Lohn die zusätzlichen Pendelkosten übertrifft, weil der höhere Lohn unter Wettbewerbsbedingungen eine grössere Wertschöpfung zum Ausdruck bringt.[986] Da in diesem Fall die höhere Pendeldistanz auf eine Produktionsentscheidung zurückzuführen ist, verlangt das Produktionseffizienztheorem, dass eine Einkommensteuer diese Entscheidung nicht verzerren soll. Dies wird vor allem mit dem objektiven Nettoprinzip umgesetzt, indem Pendelkosten bei der Einkommensteuer abziehbar sein sollten, falls sie beruflich bedingt sind.[987] 304

Wird die obige Annahme aufgegeben, d. h., ein Wohnsitzwechsel wird in der mittleren oder längeren Frist möglich, kann die Pendlerdistanz nicht mehr klar als Folge einer Produktionsentscheidung betrachtet werden. Zum einen wird in der ökonomischen Theorie auf den Zusammenhang zwischen Pendelkosten 305

983 Vgl. dazu das Beispiel über die Verzerrung der Arbeitsentscheidung bei der Einkommensteuer vorn in Rz. 302.

984 Vgl. HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 242.

985 Vgl. ausführlich EEKHOFF, S. 67 ff.

986 Vgl. HOMBURG, Entfernungspauschale, S. 48 f.; vgl. ferner KEMMEREN, S. 304 f.

987 Deshalb kritisch zur Begrenzung des Fahrkostenabzugs KNÜSEL/SUTER, Kommentar zu Art. 26 DBG, Rz. 17; vgl. in der deutschen Literatur m. w. H. KARRENBROCK, S. 58 f. und 62; TIPKE, Nettoprinzip, S. 1529 ff.

und Wohnkosten hingewiesen. Gemäss dieser Logik nehmen Personen Pendelkosten in Kauf, wenn sie dadurch ihre Wohnkosten reduzieren können.[988] Zum anderen kann aufgezeigt werden, dass eine Einkommensteuer die Pendeldistanz erhöhen kann, weil sie wie eine Reduktion der Pendelkosten wirkt.[989] Diese Erkenntnisse legen nahe, dass bei der simultanen Arbeits- und Wohnortswahl nicht nur die Produktionsseite, sondern auch die Konsumseite betroffen ist.[990] Folglich wäre das Produktionseffizienztheorem nicht in seiner Absolutheit anwendbar.[991]

306 Wenn eine Einkommensteuer Einfluss auf die Wohnortsentscheidung hat, muss das Gleiche offensichtlich für die Primärverteilung von Erwerbseinkünften gelten. Eine Abkoppelung der Wohn- von der Arbeitsortswahl wird einer umfassenden Analyse nicht gerecht. Deshalb wird nachfolgend eine simultane Arbeits- und Wohnortswahl unterstellt. In der Folge kann aus dem Produktionseffizienztheorem kein Kriterium zur Würdigung der geltenden Primärverteilung von Erwerbseinkünften abgeleitet werden. Dennoch kann die normative Steuertheorie Hinweise auf eine optimale Verzerrung der simultanen Arbeits- und Wohnortswahl geben. Diese bilden den Bestandteil der nachfolgenden Ausführungen.

### d) Optimale Verzerrung der Arbeits- und Wohnortswahl

307 Für die optimale steuerliche Verzerrung der Arbeits- und Wohnortswahl werden drei Argumentationslinien vorgebracht, welche sich jeweils in der Begründung fundamental unterscheiden.

---

988 Vgl. für diesen auf von Thünen zurückgehenden Zusammenhang anschaulich EEKHOFF, S. 65 ff.

989 Vgl. WILDASIN, S. 319 f.; vgl. insb. für die Schweiz SCHMIDHEINY, S. 447 ff.

990 Vgl. EEKHOFF, S. 68 f.; HOMBURG, Entfernungspauschale, S. 45 f.; RICHTER/SÖHN, S. 128; implizit zustimmend REICH/VON AH/BRAWAND, Kommentar zu Art. 9 StHG, Rz. 17, da diese Autoren davon ausgehen, dass Fahrkosten nur mittelbar mit der Berufsausübung zusammenhängen; a. A. KARRENBROCK, S. 58 f.; RICHNER et al., Handkommentar zu Art. 26 DBG, Rz. 14; TIPKE, Nettoprinzip, S. 1529 ff., welche die Wohnortsentscheidung als vorgelagerte Entscheidung auffassen bzw. den Arbeitsweg dem beruflichen Bereich zuordnen.

991 Diese Diskussion wird in Deutschland vorwiegend bei der Abzugsfähigkeit der Fahrkosten diskutiert, wobei sich hier das Nettoprinzip (Abzugsfähigkeit wird bejaht, weil Fahrkosten beruflich bedingt sind) und das Werktorprinzip (Abzugsfähigkeit wird verneint, weil Fahrkosten zumindest teilweise privat bedingt sind) gegenüberstehen (vgl. ferner BVerfGE 122, S. 210 ff., Rz. 66 ff., welches die Verweigerung des Fahrkostenabzugs als verfassungswidrig erklärt hat).

### aa) Einfluss der Pendelzeit auf die Arbeitszeit

Ausgangspunkt der ersten Argumentationslinie ist das begrenzte Zeitbudget. Personen können ihre begrenzte Zeit entweder für die Arbeit, was Einkommen generiert und damit ihren Nutzen erhöht, für Freizeit, was ebenfalls ihren Nutzen erhöht, oder zum Pendeln, was ihre Kosten reduzieren kann, einsetzen. Entschliessen sie sich für eine positive Pendelzeit, stellt sich die Frage, ob dies zulasten der Arbeitszeit oder der Freizeit geht. Reduzieren sie die Freizeit, sollte die Pendelzeit steuerlich nicht beachtet werden.[992] Sind allerdings die Pendelzeit und die Arbeitszeit perfekte Substitute, sollte die Pendelzeit mit einer Pendelsteuer belegt werden.[993] Dasselbe trifft entsprechend zu, falls die Pendelzeit nur teilweise mit der Arbeitszeit substituiert wird.[994] Die Pendelsteuer erhält ihre ökonomische Begründung darin, dass das (steuerfreie) Pendeln von der Erzielung von Markteinkommen durch Arbeitszeit abhält, deren Nutzen aber nicht besteuert wird. Damit reduziert Pendeln die besteuerte Arbeitszeit auf ein ineffizientes Niveau.[995] RICHTER fasst dies wie folgt zusammen: «*It is simply not efficient to tax the use of non-leisure time if it earns income and not to tax it if it saves costs* […]».[996] Bei dieser Argumentationslinie handelt es sich um ein reines Allokationseffizienz-Argument. 308

### bb) Einfluss der Pendelzeit auf die Zersiedelung

Bereits oben wurde auf den Zusammenhang zwischen der Pendelzeit und den Wohnkosten eingegangen.[997] Wenn eine Person durch das Pendeln Wohnkosten einsparen kann, entspricht die Bodenrente, welche in die Wohnkosten einfliesst, den ersparten Pendelkosten.[998] Bei einer Reduktion der Pendelkosten führt dies *ceteris paribus* zu einer Anpassung der Bodenrentenstruktur und die Pendler werden weiter pendeln, um die günstigeren Wohnkosten in grösserer Entfernung zu nutzen.[999] Dieser Umstand führt gemäss diesem sog. Alonso- 309

992 Vgl. WREDE, S. 221; vgl. jedoch HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 178, welcher nachweist, dass eine Pendelsteuer auch dann effizient ist, wenn die Arbeitszeit nicht reduziert wird, aber monetäre Pendelkosten entstehen.
993 Vgl. RICHTER, S. 690.
994 Vgl. HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 177 f.
995 Vgl. RICHTER, S. 690; HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 178.
996 RICHTER, S. 690.
997 Vgl. vorn RZ. 305.
998 Vgl. ausführlich EEKHOFF, S. 67 ff.
999 Vgl. EEKHOFF, S. 67.

Muth-Mills(AMM)-Modell zur Zersiedelung.[1000] Mit diesem Begriff wird das Phänomen bezeichnet, dass städtische Gebiete einen immer grösseren Anteil der verfügbaren Landfläche einnehmen.[1001] Den Zusammenhang zwischen der Pendlermobilität und Zersiedelung haben WEILENMANN/SEIDL/SCHULZ empirisch für die Schweiz nachgewiesen.[1002] Gemäss dieser Studie haben Zupendler einen statistisch signifikanten, positiven Effekt auf verschiedene Messgrössen (u. a. Bebauungsdichte und Siedlungsstreuung), welche die Zersiedelung abbilden können.[1003] Als Folgen der Zersiedelung werden meist externe Kosten im Zusammenhang mit dem Verkehr inkl. die damit verbundene Umweltbelastung, der Eingriff in die ohnehin knappen landwirtschaftlichen Bodenflächen sowie die zusätzlichen Infrastrukturkosten genannt.[1004] Aus der Perspektive einer nachhaltigen Stadtentwicklung sollte der Zersiedelung entgegengewirkt werden.[1005] Als wichtiges Ordnungsprinzip wird u. a. die «funktionale Mischung innerhalb von Stadtquartieren durch Verflechtungen von Wohnen und Arbeiten […]» genannt.[1006] Eine Pendelsteuer kann entsprechende Anreize setzen.[1007]

---

1000 Grundlegend ALONSO, S. 18 ff.; MILLS, S. 197 ff.; MUTH, S. 1 ff.; vgl. ferner OUESLATI/ALVANIDES/GARROD, S. 1604 ff., welche empirisch die Robustheit dieser Theorie in Bezug auf europäische Städte nachweisen konnten; kritisch WASSMER, S. 539, welcher auf die fehlende Berücksichtigung der Heterogenität der Haushalte hinweist.

1001 Vgl. OUESLATI/ALVANIDES/GARROD, S. 1595; vgl. ferner WEILENMANN/SEIDL/SCHULZ, S. 468 f., welche darauf hinweisen, dass nur die problematische und nichtnachhaltige Form von Städtewachstum gemeint ist.

1002 Vgl. WEILENMANN/SEIDL/SCHULZ, S. 479 f.

1003 Vgl. WEILENMANN/SEIDL/SCHULZ, S. 479 f.; vgl. ferner zur Schwierigkeit bei der Abbildung der Zersiedelung durch Messgrössen OUESLATI/ALVANIDES/GARROD, S. 1598 ff.

1004 Vgl. BRUECKNER, Diagnosis and Remedies, S. 160 ff.; BRUECKNER, Lessons, S. 65; NECHYBA/WALSH, S. 186 ff.; OUESLATI/ALVANIDES/GARROD, S. 1595; vgl. für eine umfassende Übersicht über positive und negative Folgen der Zersiedelung BAFU/EUA, Urban Sprawl, S. 25 f.; vgl. für eine empirische Schätzung der Kosten der interkantonalen Pendlermobilität, welche sich insb. auf die Infrastrukturkosten bezieht, vorn Rz. 208 ff.

1005 Vgl. zum Konzept einer nachhaltigen Stadtentwicklung aus stadtgeografischer Sicht HEINEBERG, S. 870 f.

1006 HEINEBERG, S. 870.

1007 Vgl. Rat für Nachhaltige Entwicklung, Empfehlungen, S. 24; vgl. ferner BRUECKNER, Transport subsidies, S. 723, welcher aufzeigt, dass eine Pendlersubvention zur Zersiedelung führt; vgl. ferner Bundesrat et al., Raumkonzept, S. 17, welches die Reduktion der Zersiedelung in der Schweiz als Zielsetzung formuliert.

### cc) Einfluss der Pendelzeit auf externe Kosten

Die dritte Argumentationslinie setzt bei den externen Kosten an. Mobilität verursacht unbestritten externe Kosten. Der Bund schätzt die nicht kompensierten externen Kosten des Verkehrs auf jährlich ca. CHF 13.4 Milliarden.[1008] Eine Pendelsteuer könnte im Sinne einer Pigou-Steuer diese externen Kosten zumindest teilweise internalisieren.[1009] Der Sinn der Pigou-Steuer besteht im Gegensatz zu einer Fiskalsteuer im gewünschten Substitutionseffekt.[1010] Bei diesem Argument handelt es sich sowohl um ein Allokationseffizienz- als auch um ein Nachhaltigkeitsargument. Werden externe Kosten bei der privaten Entscheidung nicht einkalkuliert, resultiert einerseits ein ineffizienter Einsatz von Ressourcen.[1011] Andrerseits stellt die Internalisierung externer Kosten eine Voraussetzung für nachhaltige Mobilität dar.[1012] 310

### dd) Ergebnis

Für die optimale Verzerrung der Arbeits- und Wohnortswahl befürworten alle drei Argumentationslinien mit unterschiedlicher Begründung eine Pendelsteuer, um die Pendelkosten zu erhöhen. Allerdings unterscheiden sie sich darin, wie hoch die Pendelsteuer ausfallen sollte. Im ersten Fall sollte die Pendelsteuer den Fehlanreiz, die Arbeitszeit zu reduzieren, gerade beseitigen. Im zweiten Fall sollte die Pendelsteuer so hoch sein, dass ein sozial gewünschtes Optimum bei der Zersiedelung erreicht wird. Im dritten Fall sollte die Pendlersteuer die mit der Mobilität verbundenen externen Kosten vollständig internalisieren.[1013] Trotz dieser Unterschiede kann festgehalten werden, dass in allen drei Argumentationslinien die Tendenz besteht, den Pendelanreiz zu reduzieren. 311

1008 Vgl. ARE, Externe Kosten, S. 8.
1009 Grundlegend PIGOU, S. 132 ff.; vgl. ferner BLANKART, Öffentliche Finanzen, S. 406 ff.
1010 Vgl. HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 182 ff., welcher illustrativ darlegt, dass neben der vermiedenen Zusatzlast (Beseitigung externer Effekte) eine neue Zusatzlast (Verstoss gegen die Freizeitkomplementaritätsregel) entsteht.
1011 Vgl. HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 182.
1012 Vgl. ARE, Externe Kosten, S. 6.
1013 Vgl. HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 182.

### e) Progressive Einkommensteuer im Alonso-Muth-Mills(AMM)-Modell

312 Nachfolgend soll untersucht werden, wie sich die geltende Primärverteilung von Erwerbseinkünften auf das Pendeln auswirkt bzw. wie der Pendelanreiz beeinflusst wird. In der Literatur hat WILDASIN bereits aufgezeigt, dass eine Einkommensteuer den gleichen Effekt hat wie eine Reduktion der Pendelkosten.[1014] SCHMIDHEINY kam zur Erkenntnis, dass dieser Effekt bei Personen mit hohem Einkommen grösser ist, was teilweise auf den progressiven Einkommensteuertarif zurückgeführt werden kann.[1015] Beide Modelle gehen von einer gegebenen Arbeitsentscheidung aus und modellieren lediglich die Wohnortsentscheidung. Deshalb wird im Folgenden ein simultanes Arbeits- und Wohnortsmodell beschrieben (Rz. 313 ff.) und eine progressive Einkommensteuer integriert (Rz. 315 ff.). Anschliessend folgt eine qualitative Analyse (Rz. 317 ff.) und eine Diskussion der Ergebnisse für die geltende Primärverteilung von Erwerbseinkünften (Rz. 324 ff.).

#### aa) Modellierung der Konsumentscheidung ohne Einkommensteuer

313 Die vorliegende Variante eines AMM-Modells beruht auf einer simultanen Arbeits- und Wohnortsentscheidung aller Arbeitnehmer.[1016] Sie können einerseits einen Arbeitsort innerhalb oder ausserhalb eines Zentrumsgebiets wählen. Andrerseits können sie wählen, ob sie innerhalb oder ausserhalb dieses Zentrumsgebiets wohnen wollen. Folglich ergeben sich vier Entscheidungsvarianten:

- NN: Wohnen und Arbeiten im Nicht-Zentrumsgebiet
- NZ: Wohnen im Nicht-Zentrumsgebiet und Arbeiten im Zentrumsgebiet
- ZN: Wohnen im Zentrumsgebiet und Arbeiten im Nicht-Zentrumsgebiet
- ZZ: Wohnen und Arbeiten im Zentrumsgebiet

Alle Personen wählen diejenige Entscheidungsvariante, welche eine indirekte Nutzenfunktion maximiert. Der indirekte Nutzen eines Wohnorts $i$ und Arbeitsorts $j$ sei:

$V_{ij} = V(w_j, c_{ij}, h_i, p)$ mit $i, j = Z, N$

---

1014 Vgl. WILDASIN, S. 319 f.
1015 Vgl. SCHMIDHEINY, S. 455.
1016 Grundlegend ALONSO, S. 18 ff.; MILLS, S. 197 ff.; MUTH, S. 1 ff. Die vorliegende Variante orientiert sich an der Formalisierung von SO/ORAZEM/OTTO, S. 1037 f.

Dabei stellt $w_j$ der Lohn am Arbeitsort $j$, $c_{ij}$ die Pendelkosten zwischen Wohnort $i$ und Arbeitsort $j$, $h_i$ die Wohnkosten am Wohnort $i$ und $p$ eine Variable für beobachtete und unbeobachtete Ortspräferenzen dar. Die Pendelkosten können als pekuniäre Kosten in Abhängigkeit vom Lohn modelliert werden, wenn die Arbeitszeit als Opportunitätskosten der Pendelzeit verstanden wird.[1017] Zusätzlich werden die Pendelkosten von einem Faktor $f_{ij}$ abhängig gemacht, damit bei gleichem Lohn die Pendelkosten zwischen Zentrum und Nicht-Zentrum immer höher sind als die Pendelkosten innerhalb des Zentrums bzw. Nicht-Zentrums:

$$c_{ij} = f_{ij} \cdot c(w_j) \text{ mit } f_{NZ} = f_{ZN} > f_{NN} = f_{ZZ}$$

Im Optimum wird diejenige Entscheidungsvariante mit Wohnort $i^*$ und Arbeitsort $j^*$ gewählt, welche folgende Bedingung erfüllt:[1018] 314

$$V(w_{j*}, f_{i*j*} \cdot c(w_{j*}), h_{i*}, p) \geq V(w_j, f_{ij} \cdot c(w_j), h_i, p) \; \forall i \neq i * j \neq j *$$

Die Bedingung im Optimum zeigt auf, dass eine Person bei der simultanen Wohn- und Arbeitsortswahl einem Trade-off zwischen Lohn, Pendelkosten und Wohnkosten gegenübersteht. Einerseits impliziert sie, dass der Zentrumslohn im Durchschnitt höher sein muss als derjenige im Nicht-Zentrum, damit eine Person ins Zentrum pendelt und die entsprechenden höheren Pendelkosten auf sich nimmt.[1019] Andrerseits werden die durchschnittlichen Pendelkosten immer höher, wenn der durchschnittliche Lohn im Zentrum steigt. Ab einer gewissen Lohnhöhe übersteigen die Pendelkosten die im Vergleich zum Nicht-Zentrum höheren Wohnkosten im Zentrum. Diese Personen werden den Wohnort ins Zentrum verlegen.[1020]

### bb) Integration einer progressiven Einkommensteuer

Im obigen Modell wird zusätzlich eine progressive Einkommensteuer integriert. Der Steuerbetrag ist zum einen vom Lohn $w_j$ und zum anderen von einem wohnortspezifischen Progressionsfaktor $t_i$ abhängig. Zusätzlich wird eine wohnortspezifische Progressionsobergrenze $\overline{w}_i$ definiert, ab welcher die 315

[1017] Vgl. WILDASIN, S. 314; vgl. ferner HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 176 f., welcher Pendelkosten als Haushaltsproduktion begreift, welche den Wert des Lohns annimmt, falls die Person die Haushaltsproduktion direkt mit Arbeit substituiert und die Freizeit konstant hält.

[1018] In Anlehnung an SO/ORAZEM/OTTO, S. 1037.

[1019] Formal: $V(w_Z, f_{NZ} \cdot c(w_Z), h_N, p) \geq V(w_N, f_{NN} \cdot c(w_N), h_N, p)$.

[1020] Formal: $V(w_Z, f_{ZZ} \cdot c(w_Z), h_Z, p) \geq V(w_Z, f_{NZ} \cdot c(w_Z), h_N, p)$.

Progression endet und der Grenzsteuersatz konstant bleibt.[1021] Die Steuerbetragsfunktion gestaltet sich wie folgt:

$T_{ij} = T(w_j, t_i)$ mit $0 < w_j \leq \overline{w}_i$

$T_{ij} = T(\overline{w}_i, t_i) + T'(\overline{w}_i, t_i) \cdot (w_j - \overline{w}_i)$ mit $w_j > \overline{w}_i$

Damit $T_{ij}$ einen progressiven Tarif darstellt, muss der Grenzsteuersatz an jeder Stelle des Tarifs den Durchschnittssteuersatz übersteigen.[1022] Im Modell beträgt der Nachsteuerlohn $w_j - T_{ij}$. Wird eine Einkommensteuer erhoben, sind die Pendelkosten vom Nachsteuerlohn abhängig, weil die entsprechenden Opportunitätskosten durch die Einkommensteuer gesunken sind:[1023]

$c_{ij} = f_{ij} \cdot c(w_j - T_{ij})$ mit $f_{NZ} = f_{ZN} > f_{NN} = f_{ZZ}$

316 Die Bedingung im Optimum lautet mit progressiver Einkommensteuer und unter Berücksichtigung des Nachsteuerlohns und der entsprechenden Pendelkosten wie folgt:

$$V(w_{j*} - T_{i*j*}, f_{i*j*} \cdot c(w_{j*} - T_{i*j*}), h_{i*}, p) \geq V(w_j - T_{ij}, f_{ij} \cdot c(w_j - T_{ij}), h_i, p) \; \forall i \neq i*, j \neq j*$$

### cc) Ausgangslage: Identische Einkommensteuertarife

317 Für die Analyse ist es notwendig, eine Ausgangslage zu definieren, welche als Referenz dienen kann. Um den Einfluss von unterschiedlich progressiven Einkommensteuertarifen auf die Arbeits- und Wohnortswahl aufzeigen zu können, wird als Ausgangslage angenommen, dass an beiden Orten identische Einkommensteuertarife bestehen. Dies ist der Fall, wenn die Progressionsfaktoren im Zentrum und im Nicht-Zentrum identisch sind[1024] und die Progressionsobergrenze an beiden Orten gleich ist.[1025]

---

1021 Diese Ergänzung ist aus ökonomischer Sicht notwendig, weil ansonsten ab einem gewissen Punkt der Grenzsteuersatz grösser als 100 % wird.

1022 Formal: $T'_{ij} > \frac{T_{ij}}{w_j}$ für alle $w_j > 0$. Damit der Grenzsteuersatz oberhalb der Progressionsobergrenze konstant bleibt, gilt zusätzlich $T''_{ij} = 2 \cdot t_i$ für alle $w_j$. Diese Bedingung zwingt die Funktion $T(w_j, t_i)$ in die Form eines Taylor-Polynom zweiten Grades (vgl. HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, S. 79).

1023 Vgl. WILDASIN, S. 314.

1024 Formal: $t_N = t_Z$.

1025 Formal: $\overline{w}_N = \overline{w}_Z$.

Nachfolgend wird der Entscheidungsprozess einer durchschnittlichen Person grafisch dargestellt.[1026] Weil hier der Zusammenhang zwischen der Arbeits- und Wohnortswahl und dem Zentrumslohn interessiert, werden die indirekten Nutzenfunktionen der einzelnen Entscheidungsvarianten vom Zentrumslohn abhängig gemacht. Die restlichen Variablen werden als gegeben betrachtet (exogen). Es ergeben sich folgende indirekte Nutzenfunktionen: 318

$$V_{NN} = V(w_N - T_{NN}, f_{NN} \cdot c(w_N - T_{NN}), h_N, p) = \bar{V}_{NN}$$
$$V_{NZ} = V(w_Z - T_{NZ}, f_{NZ} \cdot c(w_Z - T_{NZ}), h_N, p) = V_{NZ}(w_Z)$$
$$V_{ZZ} = V(w_Z - T_{ZZ}, f_{ZZ} \cdot c(w_Z - T_{ZZ}), h_Z, p) = V_{ZZ}(w_Z)$$

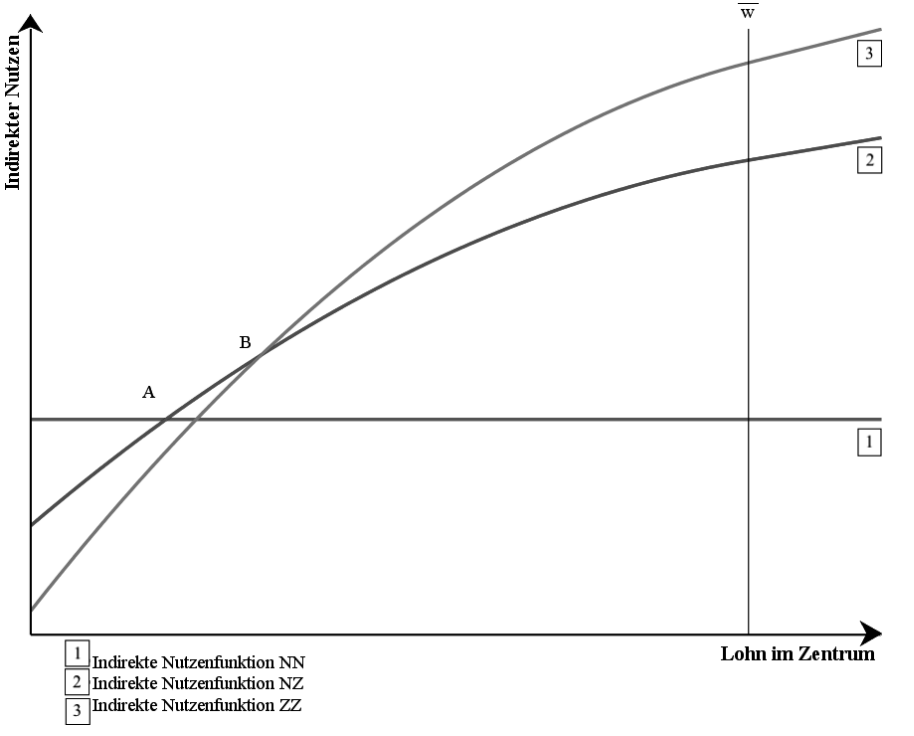
Es zeigt sich, dass die indirekte Nutzenfunktion $V_{NN}$ nicht vom Zentrumslohn abhängig ist und deshalb konstant bleibt. Die indirekten Nutzenfunktionen $V_{NZ}$ und $V_{ZZ}$ unterscheiden sich wie im Modell ohne Einkommensteuer nur in Bezug auf die Pendelkosten und die Wohnkosten.[1027] Die Nachsteuerlöhne sind in beiden Varianten aufgrund identischer Vorsteuerlöhne und identischer Einkommenstarife gleich.[1028]

[1026] Weil es sich um eine *durchschnittliche* Person handelt, ist die Entscheidungsvariante mit Wohnort im Zentrum und Arbeitsort im Nicht-Zentrum (ZN) nie optimal, weshalb diese Konstellation ausgeschlossen wird.

[1027] Bei den Pendelkosten gilt: $f_{NZ} > f_{ZZ}$; bei den Wohnkosten gilt: $h_Z > h_N$

[1028] Formal: $w_Z - T_{ZZ} = w_Z - T_{NZ}$.

*Abbildung 7: Indirekte Nutzenfunktionen in Abhängigkeit des Zentrumslohns mit identischen Einkommensteuertarifen*




319 Für die qualitative Analyse werden die drei indirekten Nutzenfunktionen in Abhängigkeit des Zentrumslohns in Abbildung 7 dargestellt. Es wird ersichtlich, dass die Person solange den Arbeits- und Wohnort im Nicht-Zentrum wählt, als der Zentrumslohn nicht genügend hoch ausfällt. Erst wenn der Zentrumslohn hoch genug ist, um die Pendelkosten zu entschädigen, wechselt die Person den Arbeitsort ins Zentrum und beginnt zu pendeln (Punkt A). Ab Punkt B sind der Zentrumslohn und damit die Pendelkosten so hoch, dass die Person den Wohnort ebenfalls ins Zentrum verlegt, weil die Pendelkosten die Wohnkosten im Zentrum übersteigen. Diese Entscheidungsvariante bleibt mit steigendem Zentrumslohn optimal.

### dd) Unterschiedliche Einkommensteuertarife

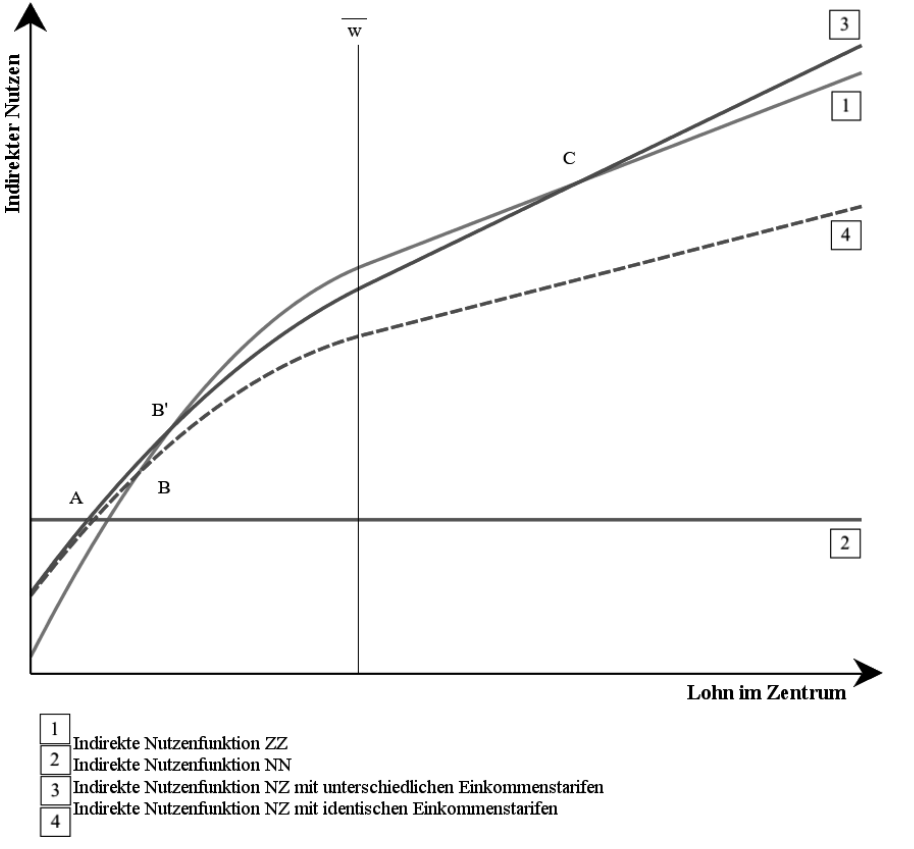
Es wird angenommen, dass das Nicht-Zentrum eine Steuersenkung durchführt, 320
indem der Progressionsfaktor reduziert wird.[1029] Die indirekten Nutzenfunktionen ändern sich *ceteris paribus* wie folgt:

- Die konstante indirekte Nutzenfunktion $\overline{V}'_{NN}$ erhöht sich gegenüber der Ausgangslage mit identischen Einkommensteuertarifen leicht, weil die Einkommensteuer im Nicht-Zentrum durch die Steuersenkung abgenommen hat und den entsprechenden Nachsteuerlohn erhöht. Dieser Effekt wird in der Folge vernachlässigt, da der Nicht-Zentrumslohn und der damit verbundene Progressionseffekt vergleichsweise klein ist ($\overline{V}'_{NN} \approx \overline{V}_{NN}$).
- Die indirekte Nutzenfunktion $V'_{NZ}$ erhöht sich mit steigendem Zentrumslohn aufgrund des Progressionseffekts überproportional. In Abbildung 8 wird dieser Effekt grafisch mit einer Drehung der Linie [4] ($V_{NZ}$ vor Steuersenkung) zur Linie [3] ($V'_{NZ}$) dargestellt.
- Die indirekte Nutzenfunktion $V'_{ZZ}$ bleibt unverändert, da der Einkommensteuertarif am Wohnort relevant ist und sich derjenige im Zentrum nicht geändert hat ($V'_{ZZ} = V_{ZZ}$).

Die Einführung eines weniger progressiven Einkommensteuertarifs im Nicht- 321
Zentrum beeinflusst das Ergebnis wie folgt: Der Gesamteffekt auf Punkt A ist nicht eindeutig. Erstens treten zwei entgegengesetzte Teileffekte auf. Einerseits erhöht eine tiefere Einkommensteuer den Nachsteuerlohn und damit die Pendelkosten, was den Pendelanreiz reduziert. Andrerseits erhöht sich aufgrund der tieferen Progression der Nachsteuerlohn im Zentrum überproportional zum Nachsteuerlohn im Nicht-Zentrum, was den Pendelanreiz erhöht. Es ist nicht klar, welcher der beiden Effekte überwiegt. Zweitens werden beide Effekte aufgrund des tiefen Lohns im Punkt A eher klein ausfallen, weshalb der Gesamteffekt letztlich vernachlässigbar erscheint. Hingegen ist der Gesamteffekt auf Punkt B eindeutig: Weil bei identischem Vorsteuerlohn im Zentrum eine höhere Einkommensteuer geschuldet ist als im Nicht-Zentrum, muss der Zentrumslohn stärker steigen, damit die Person den Wohnort ins Zentrum verlegt (neuer Punkt B′). In der Folge führt die unterschiedliche Progression dazu, dass der Pendelanreiz bei mittleren Einkommen steigt.

[1029] Formal: $t_N < t_Z$.

*Abbildung 8: Indirekte Nutzenfunktionen in Abhängigkeit des Zentrumslohns bei unterschiedlichen Einkommensteuertarifen*




322 Mit einer Senkung des Progressionsfaktors hat das Nicht-Zentrum gleichzeitig seinen Spitzengrenzsteuersatz gesenkt.[1030] Folglich gibt es neu einen Punkt C, in welchem die Steuerersparnis eines Wohnortwechsels zurück in das Nicht-Zentrum grösser wird als die Differenz zwischen den Wohn- und Pendelkosten, welche bei einem Wohnort im Zentrum eingespart werden kann. Damit verlegt die Person ab einer gewissen Höhe des Zentrumslohns den Wohnort ins Nicht-Zentrum zurück und pendelt wieder. Diese Entscheidungsvariante bleibt mit steigendem Zentrumslohn optimal. Das gleiche Ergebnis resultiert, wenn die Steuersenkung nicht mittels Reduktion des Progressionsfaktors, sondern mit einer Reduktion der Progressionsobergrenze erfolgen würde, weil damit ebenfalls der Spitzengrenzsteuersatz gesenkt wird. Je stärker die unterschiedliche Progression

[1030] Vgl. für die formale Herleitung Fn. 1022.

variiert, desto tiefer ist der erforderliche Zentrumslohn in Punkt C, um den Wohnort zurück ins Nicht-Zentrum zu verlegen. Damit erhöht sich zusätzlich der Pendelanreiz bei den höchsten Einkommen.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass unterschiedlich progressive Einkommensteuertarife im Zentrum und Nicht-Zentrum dazu führen, dass Personen mit mittlerem Einkommen sowie Personen mit den höchsten Einkommen vermehrt ihren Wohn- und Arbeitsort auseinanderfallen lassen und pendeln. Dieser Effekt steigt, je stärker die unterschiedliche Progression ausfällt. Nachfolgend soll erörtert werden, wie dieses Ergebnis auf die geltende Verteilung von Erwerbseinkünften übertragen werden kann. 323

### f) Anwendung des Modells im interkantonalen Steuerrecht bei Pendlern

Das Modell bietet sich als Erklärung für die Wohn- und Arbeitsortswahl zwischen zwei Kantonen mit grösseren Unterschieden in der Progression bei den Einkommensteuertarifen an, indem der eine Kanton das Zentrum (bspw. Zürich) und der andere Kanton das Nicht-Zentrum (bspw. Schwyz) darstellt. Die ausschliessliche Zuteilung der unselbständigen Erwerbseinkünfte von Pendlern an den Wohnort bewirkt, dass die oben beschriebenen Effekte vollständig zum Tragen kommen. Der tiefere Einkommensteuertarif in Schwyz erhöht den Pendelanreiz bei Personen mit mittlerem Einkommen, indem er sie von einer Verlegung des Wohnorts nach Zürich abhält. Ebenso wird der Pendelanreiz bei Personen mit den höchsten Einkommen erhöht, weil dann der Steuereffekt dominiert und diese Personen den Wohnort in den steuergünstigeren Kanton Schwyz verlegen. 324

Bei einer Betrachtung der fünf Kantone mit hohem positivem Pendlersaldo fällt auf, dass drei dieser Zentrumskantone, namentlich Zürich, Bern und Genf, von mindestens einem anderen Kanton mit einem tieferen Spitzengrenzsteuersatz umgeben sind, und dass entsprechend hohe Pendlerströme in den jeweiligen Zentrumskanton beobachtet werden können (vgl. Tabelle 17). In diesen Fällen kann davon ausgegangen werden, dass das Modell der simultanen Arbeits- und Wohnortswahl die Anreizwirkung für das Pendeln adäquat beschreiben kann. Bei zwei Zentrumskantonen, Zug und Basel-Stadt, ist das Modell nicht anwendbar. Die Tatsache, dass diese Kantone im Gegensatz zu ihren Nachbarkantonen tiefere Grenzsteuersätze und gleichzeitig hohe Pendlerströme aufweisen, kann mit der obigen Spezifizierung des Modells nicht erklärt werden.[1031] 325

[1031] Vgl. aber SCHMIDHEINY, S. 455, welcher die unterschiedlichen Progressionen auf inter*kommunaler* Ebene als relevant für die Einkommenssegregation bezeichnet. Eine andere Erklärung könnte in den sozialen Interaktionen gefunden werden.

*Tabelle 17: Steuer- und Pendelstruktur der Zentrumskantone Zürich, Bern und Genf*[1032]

| Zentrum | Nicht-Zentrum | Anzahl Nettozupendler aus Sicht des Zentrums | Spitzengrenzsteuersatz Nicht-Zentrum aus Sicht des Zentrums (Hauptorte) |
|---|---|---|---|
| ZH | SH | 4'181 | –7.41 |
| | TG | 14'932 | –6.66 |
| | SG | 10'861 | –4.96 |
| | SZ | 10'056 | –10.92 |
| | AG | 41'641 | –4.29 |
| BE | JU | 1'475 | –1.09 |
| | SO | 3'278 | –5.72 |
| | VD | 1'198 | –0.96 |
| | FR | 12'367 | –5.03 |
| | VS | 1'543 | –5.14 |
| GE | VD | 18'363 | –2.80 |

326 In den dargestellten Fällen, in welchen das obige Modell herangezogen werden kann, zeigt sich, dass eine ausschliessliche Besteuerung der unselbständigen Erwerbseinkünfte von Pendlern am Wohnort nicht mit den Empfehlungen der normativen Steuertheorie vereinbar ist. Während die normative Steuertheorie eine Verzerrung der Arbeits- und Wohnortswahl durch eine Reduktion des Pendelanreizes mittels Pendelsteuer vorgibt, bewirkt der Steuerföderalismus zusammen mit der ausschliesslichen Besteuerung am Wohnort das Gegenteil. Eine Aufteilung des Besteuerungsrechts könnte diesem Pendelanreiz entgegenwirken, indem zumindest teilweise der höhere Einkommensteuertarif am Arbeitsort zur Anwendung käme. Damit kann folgendes Postulat für die Neukonzeption der Primärverteilung *de lege ferenda* festgehalten werden:

**Postulat 5:**

Für die Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften sollte aus Gründen der Allokationseffizienz und der Nachhaltigkeit der Pendelanreiz reduziert werden.

[1032] Eigene Berechnungen mit Daten aus BFS, Bruttoarbeitseinkommen: Belastung durch Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern in Prozenten 2018 [Datensatz]; BFS, Erwerbstätige nach Wohngemeinde (Pendlermatrix) 2014 [Datensatz].

### 1.3.3 Zwischenfazit

Aus finanzwissenschaftlicher Sicht sollte die Doppelbesteuerungspraxis zum einen den Erhebungsaufwand seitens der Steuerverwaltungen und den Entrichtungsaufwand seitens der steuerpflichtigen Personen minimieren.[1033] Diese Forderung wurde unter dem Begriff der Praktikabilität und dem Grundsatz der Einheit des Besteuerungsrechts vom Bundesgericht aufgenommen.[1034] Jedoch konnte aufgezeigt werden, dass die Praktikabilität einer Aufteilung des Besteuerungsrechts bei den unselbständigen Erwerbseinkünften nicht *per se* entgegensteht.[1035] Zudem ist der Grundsatz der Einheit des Besteuerungsrechts aus heutiger Sicht veraltet.[1036] Zum anderen sollte die Doppelbesteuerungspraxis die Zusatzlast der Besteuerung minimieren.[1037] In Bezug auf die Arbeits- und Wohnortswahl gibt die normative Steuertheorie vor, dass der Pendelanreiz aus Effizienz- und Nachhaltigkeitsgründen reduziert werden sollte.[1038] Mithilfe eines Modells konnte festgestellt werden, dass unterschiedlich progressive Einkommensteuertarife zwischen den Kantonen den Pendelanreiz bei mittleren und bei den höchsten Einkommen erhöhen.[1039] Der zentrale Mechanismus bildet dabei die ausschliessliche Zuteilung von unselbständigen Erwerbseinkünften an den Wohnort.[1040] 327

## *1.4 Steuersystematik*

Abschliessend soll in diesem Kapitel die Primärverteilung aus steuersystematischer Sicht diskutiert werden. Diese Erkenntnisse bilden die Brücke zur Neukonzeption, indem einerseits der gesetzliche Rahmen ausgelotet wird, in welchem eine Änderung der Primärverteilung ohne Anpassung des StHG möglich ist. Andrerseits werden zentrale Rechtsfiguren auf ihre Zukunftsfähigkeit hin gewürdigt. 328

1033 Vgl. vorn Rz. 286.
1034 Vgl. vorn Rz. 287 ff.
1035 Vgl. vorn Rz. 294 ff.
1036 Vgl. vorn Rz. 290 f. und 293.
1037 Vgl. vorn Rz. 302 f.
1038 Vgl. vorn Rz. 307 ff.
1039 Vgl. vorn Rz. 320 ff.
1040 Vgl. vorn Rz. 324 ff.

### 1.4.1 Unselbständigerwerbende mit täglicher Rückkehr (Pendler)

329 Es wurde bereits aufgezeigt, dass Pendler am Arbeitsort keine Steuerpflicht aufgrund persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit begründen.[1041] Die wirtschaftlichen Anknüpfungspunkte in Art. 4 Abs. 2 StHG, inkl. der Anknüpfung aufgrund einer Erwerbstätigkeit, kommen gemäss eindeutigem Wortlaut nur im inter*nationalen* Verhältnis zum Tragen.[1042] Mit der entsprechenden Formulierung hat der Gesetzgeber das Primärverteilungsergebnis für Pendler im interkantonalen Verhältnis gesetzlich verankert. Ein anderes Primärverteilungsergebnis für die unselbständigen Erwerbseinkünfte eines Pendlers als die ausschliessliche Besteuerung am Wohnort benötigt zwingend eine gesetzliche Änderung dieses StHG-Artikels.[1043] Das Doppelbesteuerungsrecht seinerseits kann die fehlende Steuerpflicht am Arbeitsort nicht ersetzen, weil es nur steuerpflichteinschränkend, jedoch nie steuerpflichtbegründend wirken kann.[1044] Diese Erkenntnis muss entsprechend für die Neukonzeption der Primärverteilung *de lege ferenda* berücksichtigt werden:

**Postulat 6:**

Eine Änderung der Verteilung von unselbständigen Erwerbseinkünften bei Pendlern benötigt aus steuersystematischer Sicht zwingend eine Änderung von Art. 4 Abs. 2 StHG.

### 1.4.2 Unselbständigerwerbende mit wöchentlicher Rückkehr (Wochenaufenthalter)

#### a) Steuerpflicht am Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort bei echten Wochenaufenthaltern?

330 Gemäss herrschender Lehre begründet der echte Wochenaufenthalter keine Steuerpflicht am Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort.[1045] Die davon abweichende Minderheitsmeinung, dass bei einem echten Wochenaufenthalter ein qualifizierter Aufenthalt bestehen kann, wurde ebenfalls eingehend erörtert und für überzeugend befunden.[1046] Je nachdem, welche Ansicht vertreten wird, ergeben sich

1041 Vgl. vorn Rz. 57.
1042 Vgl. den Ingress zu Art. 4 Abs. 2 StHG; vgl. vorn Rz. 45.
1043 Vgl. bereits HÖHN/MÄUSLI, § 9, Rz. 16.
1044 Vgl. vorn Rz. 47.
1045 Vgl. vorn Rz. 61.
1046 Vgl. vorn Rz. 62 f.

unterschiedliche steuersystematische Erkenntnisse für die Neukonzeption der Primärverteilung *de lege ferenda*. Wird die herrschende Lehrmeinung anerkannt, kann aufgrund der identischen Ausgangslage vollumfänglich auf die entsprechenden Ausführungen zum Pendler verwiesen werden.[1047] Betreffend der hier vertretenen Minderheitsmeinung ist hingegen zwischen den zwei Konstellationen zu differenzieren, in welchen der Arbeits- und der Wochenaufenthaltsort im gleichen Kanton zusammenfallen (Rz. 331) bzw. sich in zwei verschiedenen Kantonen befinden (Rz. 332).

### aa) Arbeits- und Wochenaufenthaltsort im gleichen Kanton

Befinden sich der Arbeits- und der Wochenaufenthaltsort im gleichen Kanton und ergibt sich dort eine unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund des qualifizierten Aufenthalts, könnte eine Änderung der Primärverteilung bei echten Wochenaufenthaltern ohne zwingende Anpassung des StHG vorgenommen werden. Trotzdem weist diese Möglichkeit zwei Nachteile auf: Erstens erscheint es der Rechtssicherheit zuträglich, wenn diesbezüglich eine klare gesetzliche Regelung besteht. Zweitens gilt es zu beachten, dass die Steuerpflicht mit qualifiziertem Aufenthalt erst – dafür aber rückwirkend auf den ersten Tag – begründet wird, wenn die 30-tägige Verweildauer erfüllt ist.[1048] Eine Änderung des Primärverteilungsergebnisses in Abhängigkeit dieser Verweildauer erscheint nicht sinnvoll. Deshalb drängt sich für den echten Wochenaufenthalter ebenfalls eine Änderung des StHG auf, indem wie beim Pendler eine wirtschaftliche Zugehörigkeit anstelle des qualifizierten Aufenthalts begründet wird. 331

### bb) Arbeits- und Wochenaufenthaltsort in verschiedenen Kantonen

Die Konstellation mit Arbeits- und Wochenaufenthaltsort in zwei verschiedenen Kantonen gestaltet sich etwas komplizierter. Auch wenn ein qualifizierter Aufenthalt bei Wochenaufenthaltern bejaht wird, kann dieser nur am Wochenaufenthaltsort erfüllt sein, weil am Arbeitsort das Tatbestandsmerkmal des Aufenthalts mangels Schlafstätte nicht erfüllt ist.[1049] Somit besteht in diesem Fall am Arbeitsort keine Steuerpflicht, weshalb wiederum zwingend das StHG angepasst werden 332

---

1047 Vgl. vorn Rz. 329.

1048 Vgl. OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 14.

1049 Weil die Erwerbstätigkeit ausserhalb des Wochenaufenthaltsort, namentlich am Arbeitsort, ausgeübt wird, würde ferner die 90-Tage-Frist anstelle der 30-Tage-Frist zur Anwendung kommen.

muss, wenn dem Arbeitsort unselbständige Erwerbseinkünfte zur Besteuerung zugeteilt werden sollen.

#### cc) Ergebnis

333 Die obigen steuersystematischen Erkenntnisse können in ein weiteres Postulat für die Neukonzeption der Primärverteilung *de lege ferenda* gegossen werden:

**Postulat 7:**

Eine Änderung der Verteilung von unselbständigen Erwerbseinkünften bei echten Wochenaufenthaltern im Rahmen einer Neukonzeption benötigt aus steuersystematischer Sicht zwingend eine Änderung von Art. 4 Abs. 2 StHG.

### b) Würdigung der Rechtsfigur des echten Wochenaufenthalters

334 Die Rechtsfigur des echten Wochenaufenthalters und damit die ausschliessliche Zuteilung der unselbständigen Erwerbseinkünfte an den Wohnort wurde im Laufe der Zeit zunehmend eingeschränkt. Diese Entwicklung kann nicht erstaunen, weil der Status als echter Wochenaufenthalter Vorteile bei den Gewinnungskosten sowie i. d. R. bei der Steuerbelastung aufweist.[1050] Die Steuerverwaltungen und die Rechtsprechung haben in der Folge verschiedene Strategien entwickelt, um unechte Wochenaufenthalter zu identifizieren.[1051]

335 Zum einen wurden mit der «Basler Praxis» persönliche Kriterien etabliert, welche viele ledige Personen, namentlich alle mit Alter über 30 Jahren oder mit einem Aufenthalt von über fünf Jahren am Wochenaufenthaltsort, *de facto* vom Status des echten Wochenaufenthalts ausschliessen.[1052] Auch wenn es sich bei der «Basler Praxis» lediglich um eine natürliche Vermutung handelt, darf die Wirkung dieser Regelung nicht unterschätzt werden, weil der Gegenbeweis schwierig anzutreten ist und zudem eine vollumfängliche Offenlegung der Privatsphäre im Rahmen der Mitwirkungspflicht bedeutet.[1053] Falls die Steuerverwaltung im grundsätzlich

---

1050 Vgl. vorn Rz. 64.

1051 Vgl. LINCKE, S. 564.

1052 Vgl. ausführlich vorn Rz. 70 f.

1053 Kritisch in Bezug auf die Privatsphäre LINCKE, S. 564, welcher feststellt, dass die Befragung der Nachbarn zur Überprüfung der allwöchentlichen Rückkehr an den Wohnort und der Austausch von Informationen anderer Amtsstellen bis hin zu polizeilichen Feststellungen «an der Tagesordnung sind»; vgl. ferner ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, S. 390,

kostenlosen Einspracheverfahren an ihrer Auffassung festhält, können der Gang vor Gericht und das damit verbundene Kostenrisiko durchaus abschreckend wirken. Die «Basler Praxis» stellt bei den Ledigen deshalb eine wesentliche Einschränkung dar, weil der echte Wochenaufenthalter tendenziell nur noch bei jungen Personen Anwendung findet, welche erfahrungsgemäss tiefere Erwerbseinkünfte aufweisen. Zum anderen begrenzen geografische Kriterien die Rechtsfigur des echten Wochenaufenthalters bei sämtlichen steuerpflichtigen Personen. Befindet sich der Wochenaufenthaltsort zu nahe am Wohnort[1054] oder spart der gewählte Wochenaufenthaltsort im Vergleich zum Wohnort keine Pendelzeit ein[1055], wird ebenfalls von einem unechten Wochenaufenthalt ausgegangen. Diese Einschränkungen beim echten Wochenaufenthalter lassen den Schluss zu, dass die Bedeutung dieser Rechtsfigur in der heutigen Zeit abgenommen hat.[1056]

### c) Würdigung der Rechtsfigur des leitenden Angestellten

Die Tatbestandsmerkmale («besondere Verantwortung», «bedeutendes Unternehmen», «zahlreichem Personal vorstehen»), welche die starke berufliche Beanspruchung eines leitenden Angestellten vermuten lassen[1057], haben m. E. ihre Aussagekraft in der heutigen Zeit weitgehend verloren. Eine starke berufliche Beanspruchung ist ohne Weiteres bei anderen Angestellten denkbar, welche diese Kriterien nicht erfüllen. Weil eine «besondere Verantwortung» nicht trennscharf von einer «hohen, aber gerade noch nicht besonderen Verantwortung» abgegrenzt werden kann, öffnet sich Tür und Tor für eine willkürliche Abgrenzung, weil auch Letztere zu einer starken beruflichen Beanspruchung führen kann. Des Weiteren können KMU regelmässig nicht als «bedeutende Unternehmen» bezeichnet werden. Inwiefern sich diesbezüglich zwingende Unterschiede bei der beruflichen Beanspruchung ergeben, kann durchaus als fraglich bezeichnet werden. BEHNISCH hat mit Blick auf einen Geschäftsführer eines Konzerns mit Holdingstruktur richtigerweise festgestellt, dass das Kriterium des «zahlreichem Personal vorstehen» 336

welche auf den Strom- und Wasserverbrauch hinweisen; vgl. illustrativ «Das Steueramt will sämtliche privaten Telefonate sehen», Tagesanzeiger v. 14.3.2014.

1054 Vgl. zum Wochenaufenthalt trotz zumutbarem Pendeln ausführlich vorn Rz. 75 f.

1055 Vgl. zum Wochenaufenthalt im Dreiecksverhältnis ausführlich vorn Rz. 77 f.

1056 Implizit zustimmend BGE 125 I 54, E. 2b: «Das Steuerdomizil von Unselbständigerwerbenden liegt grundsätzlich am Arbeitsort [Anm.: gemeint ist der Wochenaufenthaltsort], von dem aus sie für längere oder unbestimmte Zeit der täglichen Erwerbstätigkeit nachgehen».

1057 Vgl. zum leitenden Angestellten ausführlich vorn Rz. 66 ff.

ebenfalls zu beliebigen Ergebnissen führen kann, wenn auf eine konsolidierte Betrachtungsweise – wie im Einkommen- und Gewinnsteuerrecht üblich – verzichtet wird.[1058]

337 Neben der Abgrenzung zwischen der leitenden zur nichtleitenden Anstellung ergibt sich eine weitere Problematik in Bezug auf die Abgrenzung zwischen leitenden Angestellten mit täglicher und wöchentlicher Rückkehr. Weil das Bundesgericht die tägliche Rückkehr als Beweis für die überwiegenden ideellen Interessen zum Familienort wertet, ergibt sich eine Ungleichbehandlung dieser Personengruppen.[1059] VON FLIEDNER/OBERSON vertreten die Auffassung, dass – wenn die starke berufliche Beanspruchung eine Zuteilung von Steuersubstrat an den Arbeitsort rechtfertigt – es keine Rolle spielen kann, ob die steuerpflichtige Person täglich oder wöchentlich an den Wohnort zurückkehrt, weil die entsprechende berufliche Beanspruchung in beiden Fällen gegeben sei.[1060] Deshalb sei die Intensität der beruflichen Beanspruchung kein taugliches Indiz für das Überwiegen der materiellen Interessen zum Arbeitsort.[1061] Diese Argumentation kann analog auf die vom Bundesgericht geforderte Unterscheidung zwischen leitenden Angestellten mit Wochenaufenthalt am Arbeitsort und denjenigen mit Wochenaufenthalt in einem anderen Kanton als dem Arbeitsort (aber nicht dem Wohnort) übernommen werden.[1062] Die Wahl des Wochenaufenthaltsort beeinflusst die Intensität der beruflichen Beanspruchung nicht, weshalb sich diese Unterscheidung nicht aufdrängt. Weil aber unumstritten sein dürfte, dass aufgrund des fehlenden Wochenaufenthalts am Arbeitsort die materiellen Interessen zu diesem Kanton weniger ausgeprägt sind, zeigt sich wiederum, dass die Intensität der beruflichen Beanspruchung kein taugliches Indiz darstellt.

338 Ferner kann bei der Betrachtung der Rechtsprechung die Tendenz festgestellt werden, dass das Bundesgericht in der jüngeren Zeit die Tatbestandsmerkmale des leitenden Angestellten sehr restriktiv fasst und damit dessen Anwendungsbereich weiter einschränkt.[1063] Eine Rechtsfigur ohne praktischen Anwendungsbereich ist bedeutungslos und überflüssig. Deshalb sollte der leitende Angestellte gänzlich

---

1058 Vgl. BEHNISCH, Rechtsprechung 2005, S. 431 mit Verweis auf BGE 132 I 29, E. 5.2, in welchem diese Frage offengelassen wurde.

1059 Vgl. BGE 132 I 29, E. 5.3; vgl. ferner vorn Rz. 66.

1060 Vgl. VON FLIEDNER/OBERSON, S. 111 f.

1061 Vgl. VON FLIEDNER/OBERSON, S. 112.

1062 Vgl. vorn Rz. 66, Fn. 260.

1063 Vgl. OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 61; VON FLIEDNER/OBERSON, S. 108; ZWEIFEL/HUNZIKER, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 6, Rz. 56, welche die Anforderungen an die leitende Anstellung als «ausserordentlich hoch» bezeichnen; vgl. zu den Einschränkungen vorn Rz. 337.

aufgegeben werden.[1064] OESTERHELT/SEILER plädieren zu Recht dafür, dass auch bei solchen Personen «stets im Einzelfall und unter Berücksichtigung aller Kriterien zu prüfen [ist], wo sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz haben».[1065] Für die Neukonzeption der Primärverteilung kann folgendes Postulat festgehalten werden:

**Postulat 8:**

Die Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften sollte auf die Rechtsfigur des leitenden Angestellten verzichten.

### 1.4.3 Unselbständigerwerbende mit unregelmässiger Rückkehr

#### a) Würdigung der Rechtsfigur des Saisonarbeiters

339 Abgesehen davon, dass es sich beim Saisonarbeiter um eine bei der heutigen Mobilität wohl selten zur Anwendung kommende Rechtsfigur handelt[1066], kann der Saisonarbeiter nur schwerlich in die Steuersystematik eingepasst werden. Konzeptionell ist der Saisonarbeiter zwar eine Weiterführung des echten Wochenaufenthalters, welcher berufsbedingt noch unregelmässiger an den Wohnort zurückkehren kann. Allerdings ist der Konnex des Saisonarbeiters zum Arbeitsort wegen der ununterbrochenen Anwesenheit über Monate hinweg ungleich enger. In der Konsequenz ist es – im Gegensatz zum echten Wochenaufenthalt – unbestritten, dass der Saisonarbeiter eine Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (steuerrechtlicher Aufenthalt) am Arbeitsort begründet.[1067] Nichtsdestotrotz hat das Bundesgericht entschieden, dass die ideellen Interessen am Wohnort überwiegen und dass die unbeschränkte Steuerpflicht am Arbeitsort vollumfänglich zurücktreten muss.[1068] Damit wendet das Bundesgericht zwei unterschiedliche Massstäbe bei der Bestimmung, wie bei zwei unbeschränkten Steuerpflichten das Besteuerungsrecht auf die interessierten Kantone zugeteilt werden sollte, an: Falls sowohl am Arbeits- und am Wohnort je eine persönliche Zugehörigkeit besteht und der Lebensmittelpunkt am Arbeitsort lokalisiert wird, resultiert aufgrund der Familienbesteuerung i. d. R eine hälftige Aufteilung. Liegt der Lebensmittelpunkt hingegen wie beim Saisonarbeiter am Wohnort, wird eine ausschliessliche Zuteilung an den Wohnort vorgenommen. Ein solches Vorgehen erscheint inkonsistent. Vielmehr

---

1064 Gl. A. BEHNISCH, Rechtsprechung 2005, S. 431; OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 61.

1065 OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 61.

1066 So LOCHER, Einführung, S. 28.

1067 Vgl. vorn Rz. 82.

1068 Vgl. vorn Rz. 83.

wäre es aus steuersystematischen Gründen zu begrüssen, wenn bei beiden Fallkonstellationen das gleiche Verteilungsergebnis resultieren würde. Damit lautet das nächste Postulat für die Neukonzeption der Primärverteilung *de lege ferenda* wie folgt:

**Postulat 9:**

Im Rahmen der Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften sollte beim Saisonarbeiter das gleiche Verteilungsergebnis resultieren wie bei der Familienbesteuerung.

### b) Würdigung der Rechtsfigur des alternierenden Wohnsitzes mit einer unselbständigen Erwerbstätigkeit

340 Der alternierende Wohnsitz bildet die einzige Ausnahme, bei welcher eine steuerpflichtige Person mehr als ein Hauptsteuerdomizil aufweist.[1069] Weil der Begriff des Hauptsteuerdomizils eng mit dem steuerrechtlichen Wohnsitz verbunden ist[1070], sollten die beiden Begriffe übereinstimmend ausgelegt werden. Die herrschende Lehre sowie die Rechtsprechung geht – im Einklang mit dem zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff – davon aus, dass es sich beim steuerrechtlichen Wohnsitz um ein ausschliessliches Konzept handelt, d. h., dass eine Person nur einen Wohnsitz haben kann.[1071] Dieser Auffassung ist m. E. zuzustimmen, da es einer gewissen Logik entspricht, dass eine Person nur einen Lebensmittelpunkt haben kann.[1072] Demnach sollte bei übereinstimmender Auslegung dieser Begriffe die Ausschliesslichkeit des Wohnsitzes auf das Hauptsteuerdomizil übertragen werden.

341 Das Bundesgericht hat mit der Rechtsfigur des alternierenden Wohnsitzes von einer solchen Auslegung Abstand genommen, weil es Fallkonstellationen gibt, in welchen die ideellen und materiellen Interessen zu zwei Orten in etwa gleichwertig sind. Daraus ergeben sich zwei Konsequenzen: Erstens ist es in

---

1069 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 7, Rz. 44; LOCHER, Einführung, S. 33; vgl. zum alternierenden Wohnsitz ausführlich vorn Rz. 84.

1070 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 7, Rz. 2, welche festhalten, dass sich «[d]ie Begriffselemente des Hauptsteuerdomizils […] fast vollständig mit jenen des steuerrechtlichen Wohnsitzes [decken]». Ebenso weisen die Autoren darauf hin, dass das BGer das Hauptsteuerdomizil häufig als steuerrechtlicher Wohnsitz bezeichnet (vgl. anstelle vieler Urteil BGer v. 30.4.2015, 2C_311/2014, E. 2.2).

1071 Vgl. die Hinweise auf die Literatur und Rechtsprechung vorn in Rz. 40, insb. Fn. 145.

1072 Gl. A. mit Verweis auf den Wortlaut von Art. 4b Abs. 1 StHG OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG, Rz. 72.

diesen Fallkonstellationen aus praktischer Sicht schwierig, den (einzigen) Lebensmittelpunkt zu bestimmen.[1073] Indem beiden Kantonen die Funktion des Hauptsteuerdomizils zugeteilt wird, kann diese Problematik vermieden werden. Zweitens wäre es zudem aus Sicht des Verteilungsergebnisses stossend, eine ausschliessliche Zuteilung der Einkünfte an einen der beiden Kantone vorzunehmen, während der andere leer ausgeht.

342 Während das Bundesgericht in solchen Fallkonstellationen mit dem alternierenden Wohnsitz beim Hauptsteuerdomizil ansetzt, wäre aus steuersystematischer Sicht die Lösung dieser Problematik über ein Nebensteuerdomizil zu bevorzugen. Das Bundesgericht hätte nämlich – bei Vorliegen von unselbständigen Erwerbseinkünften – eine Aufteilung dieser Einkünfte auf den Arbeitsort als Nebensteuerdomizil und den Wohnort als Hauptsteuerdomizil vornehmen können.[1074] In anderen Worten verliert der alternierende Wohnsitz im Zusammenhang mit Erwerbseinkünften weitgehend seine Berechtigung, wenn der Arbeitsort als Nebensteuerdomizil akzeptiert und bereits aus diesem Grund eine Aufteilung der entsprechenden Einkünfte vorgenommen wird. Dennoch bleibt der Einwand, dass der Lebensmittelpunkt schwierig zu bestimmen ist, bestehen. Die in der Praxis sehr seltene Anwendung des alternierenden Wohnsitzes zeigt aber, dass entsprechende Befürchtungen unbegründet sind und der Lebensmittelpunkt i. d. R. lokalisiert werden kann.[1075] Deshalb ergibt sich für die Neukonzeption der Primärverteilung das folgende Postulat:

**Postulat 10:**

Die Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften sollte auf die Rechtsfigur des alternierenden Wohnsitzes verzichten.

---

1073 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 7, Rz. 44, welche mit der Aussage, dass beim alternierenden Wohnsitz «ausnahmsweise Beziehungen zu zwei Orten bestehen, ohne dass gesagt werden kann, die Beziehungen zum einen von ihnen sei stärker als jene zum anderen», implizieren, dass es unmöglich sei, den Lebensmittelpunkt zu bestimmen.

1074 Seit dem Erlass des StHG ist diese Lösung indes nicht mehr möglich, weil Art. 4 Abs. 2 StHG kein Nebensteuerdomizil am Arbeitsort zulässt (vgl. vorn Rz. 329 ff.).

1075 Vgl. DE VRIES REILINGH, Double imposition intercantonale, Rz. 261, welcher darauf hinweist, dass der alternierende Wohnsitz im internationalen Steuerrecht nicht existiert; gl. A. LOCHER, Kommentar zu Art. 3 DBG, Rz. 7, wobei seine Ansicht in der alten Auflage pointierter zum Ausdruck kam (dort Rz. 6 f.); a. A. RICHNER et al., Handkommentar zu Art. 3 DBG, Rz. 40.

### 1.4.4 Familienbesteuerung bei Unselbständigerwerbenden

343 Die Familienbesteuerung beeinflusst die Primärverteilung bei den unechten Wochenaufenthaltern und bei Unselbständigerwerbenden mit unregelmässiger Rückkehr.[1076] Sie bewirkt, dass in diesen Fällen anstelle der ausschliesslichen Zuteilung an den Arbeitsort eine Aufteilung zwischen Arbeits- und Wohnort erfolgt, falls die steuerpflichtige Person in einer intakten Ehe oder einer eingetragenen Partnerschaft lebt und getrennte Hauptsteuerdomizile vorliegen. Die historische Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hat aufgezeigt, dass die Gemeinschaftlichkeit der Mittel als Ursache für die abweichende Primärverteilung angeführt wurde. Die Erwerbseinkünfte werden als Teil dieser gemeinschaftlichen Mittel sowohl am Arbeits- und am Wohnort verwendet, weshalb sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unselbständigerwerbenden an beiden Orten manifestiert.[1077] Die i. d. R. hälftige Teilung wurde mit der Annahme begründet, dass der Lohn je etwa zur Hälfte am Arbeits- und Wohnort verwendet wird.[1078]

344 Dem Bundesgericht kann m. E. beigepflichtet werden, dass die Familienbesteuerung im Grundsatz eine Teilung des Besteuerungsrechts bei getrenntem Hauptsteuerdomizil der Partner bewirken muss. Die Faktorenaddition lässt gemäss herrschender Lehre eine Zuteilung eines Teils der Erwerbseinkünfte auf das Hauptsteuerdomizil des Partners zu.[1079] Der Begründung, warum eine solche Zuteilung erfolgen soll, kann allerdings nicht gefolgt werden. Indem die Einkommensverwendung am Wohnort als Ausdruck der Leistungsfähigkeit an diesem Ort interpretiert wird, verwendet das Bundesgericht eine Anknüpfung aus dem Bereich der Konsumbesteuerung, welche dem System der Einkommensteuer gänzlich fremd ist.[1080] Dennoch kann eine Aufteilung gerechtfertigt werden, da die Partner aufgrund der Gemeinschaftlichkeit der Mittel als wirtschaftliche Einheit gelten. Sie besitzen zwei Lebensmittelpunkte – je ein

---

1076 Vgl. zur Übersicht vorn Rz. 96.

1077 Vgl. vorn Rz. 115 ff.

1078 Vgl. vorn Rz. 116.

1079 Vgl. zur Diskussion in der Lehre, ob es sich um ein sekundäres Steuerdomizil der Familienniederlassung des Unselbständigerwerbenden oder um das Hauptsteuerdomizil seines Partners handelt, vorn Rz. 67.

1080 Gl. A. VALTA, Internationales Steuerrecht, S. 277, welcher eine Anknüpfung am Ort der Einkommensverwendung aus steuersystematischen Gründen ablehnt; a. A. VON FLIEDNER/OBERSON, S. 113, welche – mit einer unkritischen Übernahme der Einkommensverwendung als Anknüpfung – festhalten, dass eine unselbständige Erwerbstätigkeit keine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit im Sinne der Einkommensverwendung am Arbeitsort konstatiert. Die Einkommensverwendung als Ausdruck für Leistungsfähigkeit geht auf SCHMÖLDERS, S. 640 f. zurück.

Hauptsteuerdomizil eines Partners – und verursachen an beiden Orten öffentliche Ausgaben. Der Konnex zwischen der subjektiven Steuerpflicht und den öffentlichen Ausgaben ist in der Einkommensteuer inhärent, wie bereits ausführlich aufgezeigt wurde.[1081] In der Folge sollte die Aufteilungsquote nicht an der Einkommensverwendung, sondern an der Globaläquivalenz bemessen werden.[1082] Diese Erkenntnis bildet Gegenstand des elften Postulats für die Neukonzeption der Primärverteilung *de lege ferenda*:

**Postulat 11:**

Die Neukonzeption sollte die Aufteilung der Erwerbseinkünfte bei der Familienbesteuerung grundsätzlich an der Globaläquivalenz bemessen.

### 1.4.5 Selbständigerwerbende

#### a) Würdigung der Bemessung des Tätigkeitsentgelts bei Personengesellschaften

Die Kantone haben im Rahmen von Konkordaten eine *safe harbour rule* zur Bemessung des Tätigkeitsentgelts bei aktiver Mitarbeit des Gesellschafters in seiner Personengesellschaft aufgestellt.[1083] Die schematische Bemessung des Tätigkeitsentgelts ist aus Sicht der Praktikabilität sicherlich zu begrüssen. Die einfache Handhabung im Rahmen der Steuerveranlagung war ein massgeblicher Grund für den Abschluss dieser Konkordate.[1084] Ebenso ergeben sich für die Gesellschafter Vorteile, namentlich in der Planungssicherheit. Zudem können sie mittels Drittvergleich darlegen, dass die schematische Bemessung im Einzelfall zu tief oder zu hoch ausgefallen ist. Nichtsdestotrotz können zwei Problemkreise ausgemacht werden, auf welche nachfolgend einzugehen ist. Dabei handelt es sich um die Qualifikation als Tätigkeitsentgelt und die damit verbundene Möglichkeit für einen Drittvergleich einerseits (Rz. 346) und das konkrete Schema zur Ausscheidung des Tätigkeitsentgelts andrerseits (Rz. 347 ff.). 345

1081 Vgl. ausführlich vorn Rz. 188 ff.

1082 Vgl. vorn Rz. 202 ff.

1083 Vgl. vorn Rz. 92.

1084 Vgl. anschaulich Ziff. 1 Zentralschweizer Konkordat (StB LU, § 179 Nr. 2, Ziff. 4): «Dieses System ermöglicht jedem Sachbearbeiter, das Tätigkeitsentgelt, unabhängig von Branche und Grössenordnung [...] selbständig festzusetzen»; vgl. ferner Urteil VRK SG v. 15.7.2016, GVP 2016 Nr. 23, E. 2d, in welchem diese Konkordate als «Verwaltungsanweisung zur Vereinfachung der Steuerausscheidung» bezeichnet werden.

### aa) Qualifikation als Tätigkeitsentgelt und Drittvergleich

346 Das Tätigkeitsentgelt knüpft – wie es der Wortlaut impliziert – an der aktiven Mitarbeit des Gesellschafters an. Es wurde bereits oben ausführlich dargelegt, dass die Ursache für die Ausscheidung eines Tätigkeitsentgelts das Sondervermögen der Personengesellschaft darstellt.[1085] Zudem wurde an gleicher Stelle aufgezeigt, dass die Zuteilung des Tätigkeitsentgelts an das Hauptsteuerdomizil mit einer Analogie zur unselbständigen Erwerbstätigkeit begründet wurde, was m. E. aus zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Perspektive abzulehnen ist. Wird diese Analogie zur unselbständigen Erwerbstätigkeit verworfen, verbleibt für die Ausscheidung eines Tätigkeitsentgelts nur die Begründung des «gerechten» Ausgleichs zwischen dem Geschäftsort und dem Hauptsteuerdomizil.[1086] Damit fällt aber der Zusammenhang mit der aktiven Mitarbeit weg und das Gehalt eines unabhängigen Angestellten in vergleichbarer Position verliert seine Relevanz für die Bestimmung des angemessenen Anteils zugunsten des Hauptsteuerdomizils. Stattdessen sind für die Höhe der jeweiligen Anteile Überlegungen zur Globaläquivalenz anzustellen.[1087] Konsequenterweise muss dann die Möglichkeit eines Drittvergleichs abgelehnt werden.

### bb) Schematische Bemessung des Tätigkeitsentgelts

347 Weiter stellt sich die schematische Bemessung des Tätigkeitsentgelts bei den deutschsprachigen Kantonen als potenziell problematisch heraus. Das Schema teilt dem Hauptsteuerdomizil je nach Höhe der gesamten selbständigen Erwerbseinkünfte stufenweise einen festen Betrag zu (sog. *barème*).[1088] Innerhalb einer *barème* wird auf eine Interpolation verzichtet, d. h., mit ansteigender Höhe der gesamten Einkünfte wird das gleiche Tätigkeitsentgelt belastet, bis die neue *barème* erreicht wird. Das Gleiche gilt sinngemäss, wenn die Gesamteinkünfte

1085 Vgl. vorn Rz. 273 ff.
1086 Vgl. vorn Rz. 278 ff.
1087 Vgl. zur Interpretation des «gerechten» Ausgleichs im Sinne der Globaläquivalenz vorn Rz. 203.
1088 Vgl. vorn Rz. 92, Tabelle 1.

abnehmen.[1089] Sinn und Zweck dieser Regelung besteht darin, dass Schwankungen im absoluten Betrag des Tätigkeitsentgelts über die Zeit vermieden werden können.[1090]

Die prozentuale Darstellung des Schemas in Abbildung 9 offenbart zwei verschiedene Arten von Schwankungen der Quote, welche dem Hauptsteuerdomizil zugeteilt wird. Zum einen sind Schwankungen *innerhalb der barèmes* ersichtlich. Obwohl bei tiefen Gesamteinkünften die Spannweite der *barèmes* eher klein ist[1091], ergeben sich starke Schwankungen (vgl. Tabelle 18). Dieser Befund wird bei der Betrachtung der vierten *barème* besonders augenfällig: Gesamteinkünfte von CHF 50'000 und CHF 79'999 führen je zu einem Tätigkeitsentgelt von CHF 40'000, weshalb für das Hauptsteuerdomizil eine Quote von 80 % bzw. 50 % resultiert. Hingegen bleiben die Schwankungen bei hohen Gesamteinkünften, wo die Spannweite eher gross ist, auf ähnlichem Niveau oder nehmen tendenziell sogar ab. Damit erweist sich die Schematisierung als zu grob. Es ist nicht ersichtlich, warum bei tiefen Gesamteinkünften in kurzen Abständen Schwankungen von bis zu 30 Prozentpunkten innerhalb der *barèmes* erfolgen sollten, während bei hohen Gesamteinkünften über weite Bereiche lediglich kleine Schwankungen resultieren. In anderen Worten erfolgt im unteren Bereich eine sehr starke Differenzierung innerhalb der *barèmes*, während im oberen Bereich fast keine Differenzierung mehr erfolgt. Damit verstösst das Schema gegen die verfassungsmässige Rechtsgleichheit.[1092] Diese Ansicht hat bereits das Zuger Verwaltungsgericht in einem (leider) nicht viel beachteten Entscheid vertreten.[1093] 348

[1089] Vgl. explizit Ziff. 6 Zentralschweizer Konkordat (StB LU, § 179 Nr. 2, Ziff. 4); Ziff. 7 Nordwestschweizer Konkordat (StB LU, § 179 Nr. 2, Ziff. 3). Obwohl das Bodensee-Konkordat keine vergleichbare Ziffer enthält, kann diese Erkenntnis implizit aus dem Schema abgeleitet werden.

[1090] Vgl. Urteil BGer v. 15.6.1928, ZBl 1928, S. 483 ff.

[1091] Die ausschliessliche Zuteilung der Gesamteinkünfte an das Hauptsteuerdomizil bis zu der Schwelle von CHF 30'000 wird aus Gründen der Praktikabilität vollzogen, weshalb dieser Spannweite m. E. keine Aussagekraft zugestanden werden sollte.

[1092] Vgl. Art. 5 Abs. 1 BV.

[1093] Vgl. das *obiter dictum* in Urteil VGer ZG v. 28.4.2015, GVP 2015, S. 259 ff., E. 5e.

*Abbildung 9: Anteil des Hauptsteuerdomizils in Abhängigkeit der gesamten selbständigen Erwerbseinkünfte beim Bodensee-Konkordat/ Zentralschweizer Konkordat (grau) und Nordwestschweizer Konkordat (schwarz)*

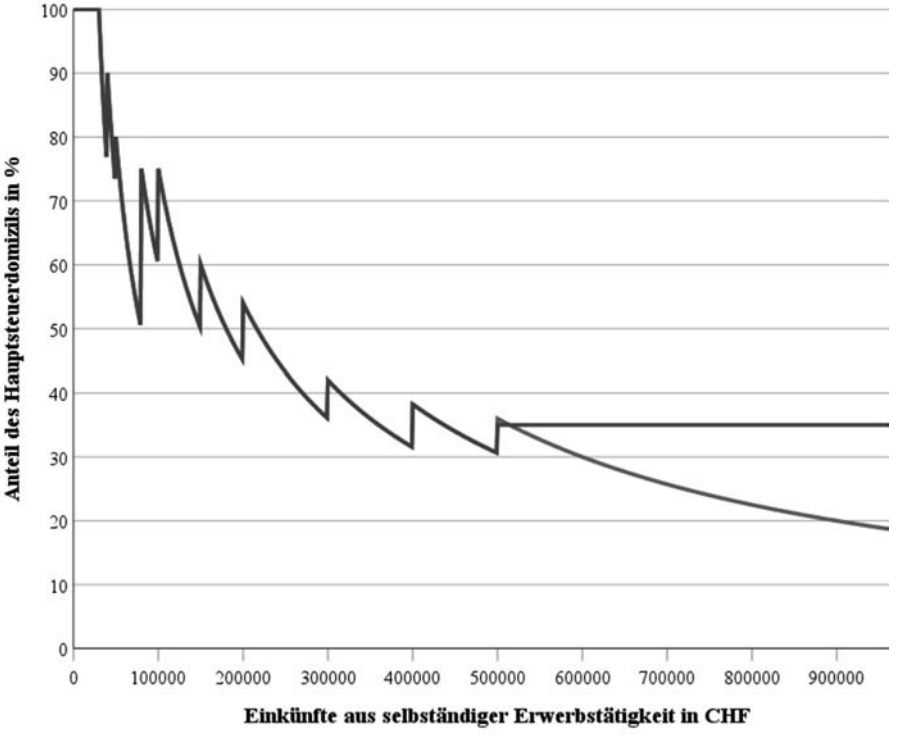


*Tabelle 18: Schwankungen innerhalb der barèmes bei der Bemessung des Tätigkeitsentgelts (Nordwestschweizer Konkordat)*

| **barème in CHF** | **Anteil an unterer Grenze** | **Anteil an oberer Grenze** | **Spannweite der barème in CHF** | **Differenz im Anteil in Prozentpunkten** |
|---|---|---|---|---|
| bis 30’000 | 100 % | 100 % | 30’000 | 0 |
| ab 30’000 | 100 % | 75 % | 9’999 | 25 |
| ab 40’000 | 90 % | 72 % | 9’999 | 18 |
| ab 50’000 | 80 % | 50 % | 29’999 | 30 |
| ab 80’000 | 75 % | 60 % | 19’999 | 15 |
| ab 100’000 | 75 % | 50 % | 49’999 | 25 |
| ab 150’000 | 60 % | 45 % | 49’999 | 15 |
| ab 200’000 | 54 % | 36 % | 99’999 | 18 |
| ab 300’000 | 42 % | 32 % | 99’999 | 10 |
| ab 400’000 | 38 % | 31 % | 99’999 | 7 |
| ab 500’000 | 35 % | 35 % | offen | 0 |

Zum anderen können Schwankungen *zwischen den barèmes* beobachtet wer- 349
den. Anlässlich der Überprüfung eines kantonalen Einkommensteuertarifs hat das Bundesgericht darauf hingewiesen, dass starke Verformungen oder Ausformungen der Steuerbelastungskurve als ungewöhnlich erscheinen und deshalb auf ihre Verfassungskonformität überprüft werden müssen, obwohl es sich bei Steuertarifen grundsätzlich Zurückhaltung auferlegt.[1094] Dies lässt sich ohne Weiteres auf die vorliegende Konstellation übertragen: Die Kurve in Abbildung 9 weist entsprechende Verformungen in Gestalt von Sprüngen auf. Diese Sprünge bewirken, dass der Anteil des Hauptsteuerdomizils gleich ausfallen kann, obwohl unterschiedliche *barèmes* zur Anwendung kommen. Bspw. muss gemäss Schema ein Anteil von 60 % zugunsten des Hauptsteuerdomizils bei vier unterschiedlichen Gesamteinkünften, namentlich bei CHF 66’666, CHF 99’999, CHF 125’000 und CHF 150’000, zur Anwendung kommen. Inwiefern sich eine gleiche Behandlung bei diesen Gesamteinkünften aufdrängt, ist sachlich nicht nachvollziehbar. Im Gegenteil: Gemäss Kurventrend sollte der Anteil des Hauptsteuerdomizils mit steigenden Gesamteinkünften abnehmen. In diesem Sinne ist auch das Westschweizer Konkordat

[1094] Vgl. BGE 133 I 206, E. 8.3.

(inkl. Kanton Tessin) ausgestaltet, bei welchem die Quote des Hauptsteuerdomizils keine Sprünge aufweist, sondern kontinuierlich abnimmt.[1095] Weil sich aus dem Kurvenverlauf der deutschsprachigen Konkordate unzählige solche Beispiele entnehmen lassen, handelt es sich m. E. um eine potenziell willkürliche Ausgestaltung im Sinne von Art. 9 BV, welche auch nicht mit Praktikabilitätsüberlegungen wie der Reduktion der Schwankungen im absoluten Betrag des Tätigkeitsentgelts über die Zeit gerechtfertigt werden kann.

350 Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass das Schema in den deutschsprachigen Konkordaten zur Aufteilung der Gesamteinkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit zwischen Geschäftsort und Hauptsteuerdomizil verfassungsrechtlich problematisch ausgestaltet ist. Als Ursache kann der Verzicht auf die Interpolierung identifiziert werden. In der Konsequenz muss die Interpolierung– entgegen dem expliziten Wortlaut – zugelassen werden. In diesem Fall sollte innerhalb einer *barème* ein konstanter Anteil gewählt werden, sodass sich dieser bei jedem Übergang zur nächsten *barème* verkleinert. Damit können unerwünschte Sprünge in der Quote vermieden werden.

### b) Würdigung der Verteilung von Unternehmensverlusten

#### aa) Problemstellung

351 Die geltende Verteilung verlegt einen Unternehmensverlust bei selbständiger Erwerbstätigkeit definitiv auf das Hauptsteuerdomizil, wenn dieser nicht mit weiteren Einkünften am Geschäftsort verrechnet werden kann und zugleich am Hauptsteuerdomizil verrechenbare Einkünfte vorhanden sind. Andernfalls kann der Verlust am Geschäftsort vorgetragen werden.[1096] Diese Zuteilungsregeln zeigen zunächst den Vorrang des Schlechterstellungsverbots vor der kantonalen Steuersouveränität auf, indem dem Hauptsteuerdomizil untersagt wird, ausserkantonale Unternehmensverluste anders zu behandeln als innerkantonale Unternehmensverluste. Damit trägt das Hauptsteuerdomizil ein subsidiäres Verlustübernahmerisiko. Weil die Verlustverrechnung mit anderen Steuerdomizilen definitiv ist, materialisiert sich dieses Verlustübernahmerisiko unabhängig davon, ob in einer späteren Steuerperiode Gewinne am Geschäftsort erzielt werden.

352 Bei einer Betrachtung des Primärverteilungsergebnisses zeigt sich, dass das Hauptsteuerdomizil nur dann einen Teil der (positiven) selbständigen Erwerbseinkünfte erhält, wenn es sich um einen Anteil an einer Personengesellschaft handelt und

---

[1095] Vgl. vorn in Rz. 92 Tabelle 2.

[1096] Vgl. zur Behandlung von Unternehmensverlusten vorn Rz. 94.

aktive Mitarbeit im Unternehmen vorliegt. In allen anderen Fällen kann das Hauptsteuerdomizil nie an der Besteuerung der Unternehmensgewinne partizipieren.[1097] Trotzdem trägt es in allen Fällen das subsidiäre Verlustübernahmerisiko. Je nach Konstellation kann es sich ergeben, dass der Geschäftsort jeweils vollumfänglich die Unternehmensgewinne besteuern kann, während das Hauptsteuerdomizil jeweils die Unternehmensverluste tragen muss. Damit herrscht – mit Ausnahme des Tätigkeitsentgelts – eine Asymmetrie zwischen der Behandlung von Unternehmensgewinnen und Unternehmensverlusten. Nachfolgend sollen Lösungsvarianten diskutiert werden, welche diese Asymmetrie reduzieren bzw. beseitigen können.

### bb) Provisorische Verlustverrechnung als erste Lösungsvariante

Die provisorische Verlustverrechnung stellt eine Alternative zur definitiven Verlustverrechnung dar. Eine provisorische Verlustverrechnung bedeutet, dass das Hauptsteuerdomizil einen Vorbehalt in der Steuerveranlagung anbringt und die Verlustverrechnung rückgängig macht, wenn am Geschäftsort eine intertemporale Verlustverrechnung stattfinden kann.[1098] Weil die intertemporale Verlustverrechnung nur innerhalb von sieben Jahren möglich ist[1099], kann das Verlustübernahmerisiko des Hauptsteuerdomizils zwar beschränkt, aber nicht vollumfänglich beseitigt werden. Fallen erst nach Ablauf der 7-Jahres-Frist verrechenbare Einkünfte am Geschäftsort an, wird die Verlustverrechnung mit Einkünften am Hauptsteuerdomizil definitiv.[1100] 353

Des Weiteren werden in der Lehre zahlreiche Vor- und Nachteile einer provisorischen Verlustverrechnung angeführt. Als Vorteil wird erwähnt, dass die provisorische Verlustverrechnung ein kleinerer Eingriff in die kantonale Steuersouveränität darstelle und zugleich Ausscheidungsverluste und Überbesteuerung vermeiden könne.[1101] Zudem verhindere sie steuerlich motivierte Verlustverschiebungen.[1102] Hingegen sei die definitive Verlustverrechnung aus 354

---

1097 Vgl. zur Übersicht vorn Rz. 97.

1098 Vgl. zum sog. Vorrang der Verlustverrechnung in der Zeit HÖHN/MÄUSLI, § 23, Rz. 11b.

1099 Vgl. Art. 10 Abs. 2 StHG.

1100 Vgl. MATTEOTTI, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 34, Rz. 39.

1101 Vgl. MATTEOTTI, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 34, Rz. 37; SIMONEK, S. 530; vgl. zur unter dem alten Recht bestandenen Problematik der Ausscheidungsverluste ausführlich HÖHN/MÄUSLI, § 28, Rz. 27 ff.

1102 Vgl. MATTEOTTI, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 34, Rz. 39.

Sicht der Praktikabilität vorzuziehen.[1103] Weiter wird ausgeführt, dass die provisorische Verlustverrechnung im Widerspruch mit der Gesamtverlustverrechnungsmethode stehe.[1104] Zusammenfassend zeigt sich zum einen, dass das Verlustübernahmerisiko mit einer provisorischen Verlustverrechnung nicht immer vollumfänglich beseitigt wird. Zum anderen geht dieser Methodenwechsel mit nicht unwesentlichen Nachteilen einher.

### cc) Teilweises Besteuerungsrecht als zweite Lösungsvariante

355 Neben einer Reduktion des Verlustübernahmerisikos muss dessen Entschädigung als Lösungsvariante geprüft werden. In diesem Sinne könnte die Zuteilung eines teilweisen Besteuerungsrechts an den (positiven) selbständigen Erwerbseinkünften zugunsten des Hauptsteuerdomizils dessen Verlustübernahmerisiko entschädigen. Ein solches teilweises Besteuerungsrecht kann ökonomisch als Risikoprämie interpretiert werden.[1105] Es stellt sich nun die Frage, wie hoch dieses Besteuerungsrecht ausfallen sollte. Weil das Verlustübernahmerisiko je nach Unternehmen unterschiedlich ausfällt, müssten die Risikoprämie und damit das Besteuerungsrecht ebenfalls variabel bemessen werden. Ein solches Vorgehen ist aus praktischer Sicht unmöglich. In diesem Sinne soll das vorliegende Argument vor allem die Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen Geschäftsort und Hauptsteuerdomizil begründen und das dafür bereits bestehende Argument des «gerechten» Ausgleichs um ein weiteres Argument ergänzen.[1106] Indes taugt es nicht, die Höhe des Besteuerungsrechts festzulegen. Weiter könnte argumentiert werden, dass allfällige Belegenheitsorte ebenfalls ein Verlustübernahmerisiko tragen, falls die Unternehmensverluste weder am Geschäftsort noch am Hauptsteuerdomizil mit Einkünften verrechnet werden können, und deshalb eine Risikoprämie erhalten sollen. Allerdings treten die Belegenheitsorte bei der Verlustverrechnung in der Rangfolge hinter das Hauptsteuerdomizil zurück, weshalb das entsprechende Risiko tiefer ausfallen wird. Insofern ist es m. E. vertretbar, nur dem Hauptsteuerdomizil ein entsprechendes Besteuerungsrecht zuzuteilen.

---

1103 Vgl. KS SSK Nr. 27, Ziff. 2; kritisch MATTEOTTI, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 34, Rz. 39, welcher die Ansicht vertritt, dass Praktikabilitätsüberlegungen nicht ausreichen, um den «sachlich vertretbaren Vorrang der Verlustverrechnung in der Zeit zurückzudrängen».

1104 Vgl. CLEMENT/SCHÖNENBERGER, S. 102 f.; vgl. zur Gesamt- bzw. Teilverlustverrechnungsmethode ausführlich HÖHN/MÄUSLI, § 27, Rz. 5 ff.; KS SSK Nr. 24, Ziff. 2.

1105 Vgl. zur grundsätzlichen Entschädigungspflicht bei der Übernahme eines Risikos im Bereich Verrechnungspreise STOCKER, Rz. 93; vgl. insb. auch SCHMID, S. 154, mit Verweis auf OECD, Verrechnungspreisleitlinien, Rz. 1.56.

1106 Vgl. zum «gerechten» Ausgleich vorn Rz. 278 ff.

### c) Würdigung des Betriebsstättenprinzips

#### aa) Selbständigerwerbende ohne feste Anlagen oder ständige Einrichtungen

Das Betriebsstättenprinzip bewirkt, dass bei einer selbständigen Erwerbstätigkeit in einem anderen Kanton als dem Hauptsteuerdomizil nur dann dem Geschäftsort Steuersubstrat zugeteilt wird, falls die Tätigkeit in festen Anlagen oder ständigen Einrichtungen mit «Betriebsstättenqualität» ausgeübt wird.[1107] Andernfalls werden die gesamten Erwerbseinkünfte dem Hauptsteuerdomizil zugeteilt.[1108] Das Bundesgericht hat im Zusammenhang mit juristischen Personen im Verhältnis Sitzkanton-Betriebsstättenkanton ausgeführt, dass mit dem Betriebsstättenprinzip «vermieden [wird], dass jede geringfügige Tätigkeit ausserhalb des Sitzkantons bereits ein sekundäres Steuerdomizil begründet».[1109] Diese Überlegung kann unverändert für natürliche Personen mit einer selbständigen Erwerbstätigkeit übernommen werden. Das Betriebsstättenprinzip bildet damit eine quantitative und qualitative Hürde für die Zuteilung eines Besteuerungsrechts an den Ort, an welchem die selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird.[1110] Die Lehre sieht im Abstellen auf feste Anlagen oder ständige Einrichtungen zwei massgebliche Vorteile: Namentlich sind die Steuererhebung und die Durchsetzung der Steuerforderung einfacher und die Rechtssicherheit wird sowohl für die steuerpflichtigen Personen als auch für die Steuerverwaltungen erhöht.[1111] 356

Das Betriebsstättenprinzip im interkantonalen Verhältnis ist ferner im Einklang mit dem internationalen Steuerrecht.[1112] Allerdings wird dort mit Blick auf die Besteuerung der digitalen Wirtschaft erwogen, das Erfordernis der festen 357

---

1107 Vgl. zur Steuerpflicht aufgrund eines Geschäftsbetriebs vorn Rz. 43 f. Die Rechtfertigung des Betriebsstättenprinzips findet sich massgeblich im Äquivalenzprinzip (vgl. m. w. H. BENDLINGER, Kommentar zu Art. 5 OECD-MA, Rz. 4).

1108 Vgl. vorn Rz. 95 f.

1109 Urteil BGer v. 1.7.2011, 2C_463/2010, E. 4.1; vgl. ferner BGE 24 I 444, E. 8, in welchem ausgeführt wird, dass ohne Mindestschwelle die Doppelbesteuerung begünstigt und die Wirtschaftsfreiheit eingeschränkt wird; vgl. auch BENDLINGER, Kommentar zu Art. 5 OECD-MA, Rz. 3, welcher die Existenz einer Betriebsstätte als «Indiz für nennenswerte wirtschaftliche Betätigung» sieht.

1110 Vgl. ferner OECD-Musterkommentar, Art. 5, Rz. 1.

1111 Vgl. ARNOLD, Permanent Establishment, Abschnitt 1.1.2.1.2; HONGLER/PISTONE, S. 21.

1112 Vgl. zum Betriebsstättenprinzip im internationalen Steuerrecht BRÜLISAUER/KRIESI, S. 280.

Anlagen oder ständigen Einrichtungen teilweise aufzugeben.[1113] Eine mehrheitsfähige Lösung ist zurzeit nicht absehbar.[1114] Inwiefern diese Entwicklung die Definition des Geschäftsbetriebs im interkantonalen Verhältnis beeinflussen wird, muss deshalb an dieser Stelle noch offenbleiben. Eine solche Untersuchung muss Gegenstand von weiterführenden Arbeiten bilden, sobald erste Erfahrungen im internationalen Verhältnis gesammelt wurden. Aus diesem Grund wird nachfolgend am Erfordernis der festen Anlagen und ständigen Einrichtungen für einen Geschäftsbetrieb und damit für die Zuteilung eines Besteuerungsrechts an den Ort der Ausübung der selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinne eines weiteren Postulats für die Neukonzeption der Primärverteilung *de lege ferenda* festgehalten:

**Postulat 12:**

Die Neukonzeption sollte für die Zuteilung des Besteuerungsrechts von selbständigen Erwerbseinkünften das Betriebsstättenprinzip aufrechterhalten.

### bb) Abgrenzung der selbständigen von der unselbständigen Erwerbstätigkeit

358 Wird eine Erwerbstätigkeit in einem anderen Kanton als dem Hauptsteuerdomizil ausgeübt, beeinflusst die Qualifikation der Art der Erwerbstätigkeit das Primärverteilungsergebnis: Bei unselbständiger Erwerbstätigkeit werden die Erwerbseinkünfte vollständig dem Hauptsteuerdomizil, bei selbständiger Erwerbstätigkeit in Anwendung des Betriebsstättenprinzips dem Geschäftsort zugeteilt.[1115] Insofern kommt der Abgrenzung zwischen der selbständigen und unselbständigen Erwerbstätigkeit im geltenden Recht eine grosse Bedeutung zu. In der jüngeren bundesgerichtlichen Rechtsprechung war die Qualifikation

---

[1113] Vgl. zur digitalen Betriebsstätte OECD, Action 1, Rz. 253 ff.; OECD, Pillar One, Rz. 21 ff.; vgl. ferner HONGLER/PISTONE, S. 12 ff.; PFISTER, S. 145 ff.; vgl. zur bereits bestehenden Ausnahme der Vertreterbetriebsstätte, welche allerdings keinen Eingang in das unilaterale Steuerrecht gefunden hat, MEUTER, Vertreterbetriebsstätte, S. 18 ff.

[1114] Vgl. zuletzt den Briefwechsel zwischen dem US-amerikanischen und den französischen, italienischen, spanischen und britischen Finanzministern v. 12./16.6.2020, bei welchem der US-amerikanische Finanzminister das OECD-Projekt *Pillar One*, welches die digitale Betriebsstätte beinhaltet, pausieren will (abrufbar unter <https://www.taxathand.com/article/13847/Italy/2020/Trading-partners-to-proceed-with-digital-tax-discussions-with-or-without-the-US> [28.9.2020]); vgl. ferner die Vernehmlassungseingaben zu *Pillar One* v. 15.11.2019 (abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-secretariat-proposal-for-a-unified-approach-under-pillar-one.htm> [28.9.2020]).

[1115] Vgl. zur Übersicht vorn Rz. 97.

der Art der Erwerbstätigkeit vor allem bei Belegärzten umstritten.[1116] Eine solche kann je nach Ausgestaltung sowohl selbständiger wie auch unselbständiger Natur sein.[1117] Das Bundesgericht hat sich zuletzt mit einem Fall auseinandergesetzt, in welchem ein Belegarzt seine Tätigkeit als Angestellter im Rahmen einer alleinbeherrschten Kapitalgesellschaft ausgeübt hat. Aufgrund der teilweise persönlichen Abrechnung hat die Steuerverwaltung am Arbeits- bzw. Geschäftsort anstelle der unselbständigen Erwerbstätigkeit eine selbständige angenommen, was durch das Bundesgericht geschützt wurde.[1118]

Die Lehre hat dieses Bundesgerichtsurteil teilweise kritisiert, weil die zivilrechtlich gewählte Struktur mit einer Kapitalgesellschaft letztlich ohne Vorliegen einer Steuerumgehung ignoriert wurde.[1119] Gemäss dieser Auffassung hätte das Problem mittels Annahme einer Betriebsstätte auf Stufe der Kapitalgesellschaft gelöst werden können.[1120] Dem ist grundsätzlich zuzustimmen, auch wenn anzumerken ist, dass die steuerpflichtige Person mit der «unsauberen» Strukturierung wesentlich zum Verfahrensausgang beigetragen hat.[1121] Vielmehr vermag das Bundesgerichtsurteil m. E. aufzuzeigen, dass der Arbeits- bzw. Geschäftsorts ein massgebliches Interesse an der Qualifikation als selbständige Erwerbstätigkeit hat, falls dort feste Anlagen oder ständige Einrichtungen vorliegen. Eine Gleichbehandlung der selbständigen und unselbständigen Erwerbstätigkeit bei den interkantonalen Zuteilungsnormen könnte der beschriebenen Anreizwirkung des Arbeits- bzw. Geschäftsorts massgeblich entgegenwirken und letztlich steuersystematisch konsistentere Lösungen hervorbringen. 359

[1116] Vgl. in historisch absteigender Reihenfolge Urteil BGer v. 11.10.2019, 2C_171/2019, E. 5.3; Urteil BGer v. 20.6.2019, 2C_689/2018, E. 4.2; Urteil BGer v. 26.4.2012, 2C_396/2011, E. 4.2; Urteil BGer v. 27.9.2005, 2P.98/2005, E. 3.4; Urteil BGer v. 5.4.2004, 2P.235/2003, E. 3.4; Urteil BGer v. 14.6.2000, StE 2001 A 24.32, Nr. 5, E. 2d; Urteil BGer v. 24.2.1998, StR 53, S. 345 ff., E. 2d.

[1117] Vgl. anstelle vieler Urteil BGer v. 20.6.2019, 2C_689/2018, E. 4.2.1; vgl. ferner für die Abgrenzung KUHN/RUSCA/STETTIER, S. 324.

[1118] Vgl. Urteil BGer v. 20.6.2019, 2C_689/2018, E. 4.2.4; vgl. für den ersten Rechtsgang Urteil BGer v. 26.4.2012, 2C_396/2011, E. 4.2.1; a. A. Urteil BGer v. 11.10.2019, 2C_171/2019, E. 5.3.1, welche in einem ähnlichen Fall die Steuerumgehung geprüft und verneint hat.

[1119] Vgl. BRÜLISAUER/SEILER, IFF-Seminar, F. 28 f.; vgl. ferner HÖHN/MÄUSLI, § 13, Rz. 7, welche ebenfalls die Steuerumgehung als Voraussetzung für die Qualifikation als selbständige Erwerbstätigkeit nennen; vgl. aber explizit zur Abgrenzung vom steuerrechtlichen Durchgriff Urteil BGer v. 26.4.2012, 2C_396/2011, E. 4.2.1.

[1120] Vgl. BRÜLISAUER/SEILER, IFF-Seminar, F. 29.

[1121] Vgl. die diesbezügliche Anmerkung in Urteil BGer v. 20.6.2019, 2C_689/2018, E. 4.2.4.; vgl. ausführlich das vorinstanzliche Urteil VGer ZH v. 11.7.2018, SB.2017.00117, E. 2.3.2.

### 1.4.6 Zwischenfazit

360 Zusammenfassend lässt die steuersystematische Untersuchung erkennen, dass die bestehende Verteilung von unselbständigen Erwerbseinkünften punktuell nur mittels einer Änderung des StHG angepasst werden kann. Des Weiteren kann die Neukonzeption auf mehrere Rechtsfiguren, namentlich den leitenden Angestellten, den Saisonarbeiter und den alternierenden Wohnsitz, verzichten. In Bezug auf selbständige Erwerbseinkünfte stellte sich das Schema zur Bemessung des Tätigkeitsentgelts bei Personengesellschaften sowie die definitive Verlustübernahme am Hauptsteuerdomizil als problematisch heraus. Des Weiteren sollte am Betriebsstättenprinzip trotz kritischer Diskussion auf internationaler Ebene vorläufig festgehalten werden. Hingegen ist eine grundsätzliche Gleichbehandlung von selbständigen und unselbständigen Erwerbseinkünften vorteilhaft, um Qualifikationskonflikte, welche durch die verschiedenen interkantonalen Zuteilungsnormen begünstigt werden, zu vermeiden.

## *1.5 Erkenntnisse und Fortgang*

361 Eine eingehende rechtliche und ökonomische Würdigung der Primärverteilung von Erwerbseinkünften offenbart verschiedene Mängel. In Bezug auf das Verteilungsergebnis wurde zunächst ein Bewertungsmassstab hergeleitet, an welchem das Verteilungsergebnis zu messen ist.[1122] Dabei hat sich herausgestellt, dass dazu ausschliesslich die Globaläquivalenz taugt, welche die Steuern als Globalgegenleistung für die erbrachte Gesamtstaatsleistung versteht.[1123] Die Globaläquivalenz kann nicht nur den erforderlichen Konnex zum Ort, an welchem eine Steuerpflicht begründet werden sollte, herstellen.[1124] Vielmehr kann sie als generelle Steuerverteilregel zwischen Gebietskörperschaften dienen, indem die kostenmässige Globaläquivalenz als «Soll-Verteilungsergebnis» begriffen wird.[1125] Voraussetzung dafür bildet die Kenntnis der staatlichen Ausgaben, welche ausserkantonale Erwerbstätige am Arbeits- bzw. Geschäftsort verursachen. Mittels zwei verschiedener Ansätze, namentlich einer Aufschlüsselung der relevanten Staatsausgaben sowie eines ökonometrischen Schätzverfahrens konnten Pro-Kopf-Kosten mit einer Bandbreite zwischen CHF 2'510

[1122] Vgl. vorn Rz. 182 ff.
[1123] Vgl. vorn Rz. 188 ff.
[1124] Vgl. vorn Rz. 193 ff.
[1125] Vgl. vorn Rz. 198 ff.

und CHF 9'039 gefunden werden.[1126] Sofern in diesem Umfang kein Steuersubstrat an den Arbeitskanton zugeteilt wird, herrscht institutionelle Inkongruenz. Dies ist namentlich bei Pendlern und echten Wochenaufenthaltern der Fall.[1127] In der nachfolgenden Untersuchung wird zu untersuchen sein, ob die Sekundärverteilung die institutionelle Inkongruenz beheben kann.

362 Im Rahmen einer verfassungsrechtlichen Analyse wurde als Nächstes untersucht, inwiefern die Primärverteilung, welche in Form von Richterrecht ergangen ist, den Anforderungen des steuerrechtlichen Legalitätsprinzips standhält.[1128] Obwohl die heute herrschende Lehre vor allem aufgrund der genügenden Rechtssicherheit keine Notwendigkeit für den Erlass eines Doppelbesteuerungsgesetzes sieht, ergibt sich m. E. eine entsprechende verfassungsmässige Pflicht.[1129] Diese wird durch die demokratische Funktion des Legalitätsprinzips unterstrichen, weil nur das Beschreiten des für Bundesgesetze vorgesehenen Verfahrens eine genügend hohe demokratische Legitimation verspricht.

363 Anschliessend wurde die Primärverteilung aus Sicht der verfassungsmässig gebotenen Rechtsformneutralität gewürdigt. Die Anforderung einer rechtsformneutralen Gestaltung ergibt sich einerseits aus dem Rechtsgleichheitsgrundsatz bzw. dem Leistungsfähigkeitsprinzip sowie andrerseits aus der Wirtschaftsfreiheit.[1130] Anhand von drei Fallbeispielen konnte aufgezeigt werden, dass die Primärverteilung je nach Rechtsform stark divergiert.[1131] Während die selbständigen Erwerbseinkünfte eines Einzelunternehmens ausschliesslich dem Geschäftsort zugewiesen werden, müssen diese im Rahmen einer Personengesellschaft bei wirtschaftlich identischem Sachverhalt zwischen dem Geschäfts- und Wohnort aufgeteilt werden. Liegt hingegen eine Aktiengesellschaft mit Alleinaktionärin vor, werden alle Einkünfte exklusiv dem Wohnort zugeteilt.[1132] Im Anschluss wurde geprüft, ob die fehlende Rechtsformneutralität gerechtfertigt werden kann. Es hat sich herausgestellt, dass die Gewinnsteuer bei der Aktiengesellschaft nicht als Kompensation für das fehlende Besteuerungsrecht am Arbeitsort bei der Einkommensteuer interpretiert werden kann, weil der Aktiengesellschaft eine eigene, von dem Anteilseigner unabhängige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zukommt und die Gewinnsteuer Ausfluss dieser Leistungsfähigkeit ist.[1133] Ferner vermag die mit dem zivilrechtlichen Sondervermögen in Verbindung mit einer Analogie zur unselbständigen Erwerbstätigkeit begründete Zuteilung eines Tätigkeitsentgelts bei Personengesellschaften an den

[1126] Vgl. vorn Rz. 208 ff.
[1127] Vgl. vorn Rz. 239 ff.
[1128] Vgl. vorn Rz. 245 ff.
[1129] Vgl. vorn Rz. 250 ff.
[1130] Vgl. vorn Rz. 254 ff.
[1131] Vgl. vorn Rz. 260 ff.
[1132] Vgl. vorn Rz. 260 ff.
[1133] Vgl. vorn Rz. 271 f.

Wohnort nicht zu überzeugen. Die aktive Mitarbeit eines Personengesellschafters ist sowohl aus zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Hinsicht nicht mit derjenigen eines Angestellten vergleichbar. Insofern kann das fehlende Sondervermögen beim Einzelunternehmen keine Rechtfertigung für die fehlende Rechtsformneutralität darstellen. Des Weiteren wurde untersucht, ob sich eine Ungleichbehandlung aufgrund des «gerechten» Ausgleichs zwischen Wohn- und Geschäftsort, welcher oftmals im Zusammenhang mit dem Tätigkeitsentgelt bei Personengesellschaften angeführt wird, aufdrängt. Es musste festgestellt werden, dass ein «gerechter» Ausgleich ebenso beim Einzelunternehmen geboten wäre.[1134] In Bezug auf die fehlende Rechtsformneutralität bei der Schuldzinsverlegung zwischen Einzelunternehmen (Verlegung nach Lage der Aktiven) und Personengesellschaften (objektmässige Verlegung) konnten wesentliche Argumente für eine objektmässige Verlegung bei beiden Rechtsformen ausgemacht werden.[1135]

364 In Bezug auf die finanzwissenschaftlichen Anforderungen an ein Steuersystem wurde zunächst untersucht, ob die bestehende Primärverteilung von Erwerbseinkünften aus Sicht der Praktikabilität geboten ist.[1136] Das Bundesgericht hat im Zusammenhang mit den unselbständigen Erwerbseinkünften am Grundsatz der Einheit des Besteuerungsrechts bis heute festgehalten.[1137] Indes konnte aufgezeigt werden, dass dieser Grundsatz primär die steuerpflichtigen Personen schützen soll. Aufgrund der harmonisierten subjektiven Steuerpflichten sowie der Möglichkeit, an den Nebensteuerdomizilen eine Kopie der Steuererklärung des Wohnsitzkantons einzureichen, hat die Einheit des Besteuerungsrechts heute ihre praktische Bedeutung verloren.[1138] Auch aus Sicht der Steuerverwaltungen scheint eine Aufteilung des Besteuerungsrechts nicht *per se* unzumutbar, zumal eine Steuerausscheidung bereits bei einer Vielzahl an Fallkonstellationen (Familienbesteuerung, Geschäftsbetriebe, Liegenschaften) notwendig ist.[1139] Dabei kann dem Praktikabilitätsgrundsatz anderweitig Rechnung getragen werden, falls sachliche und vernünftige Gründe vorliegen, indem bspw. eine Mindestschwelle implementiert wird, welche eine Aufteilung bei Kleinstbeträgen verhindert. Entgegen der Vermutung, dass ein einheitliches Besteuerungsrecht immer zu mehr Praktikabilität führt, konnte aufgezeigt werden, dass ein solches insb. im Bereich der Wochenaufenthalter zu vielen Rechtsstreitigkeiten führen kann. Ein geteiltes Besteuerungsrecht könnte den inhärenten

1134 Vgl. vorn Rz. 278 f.
1135 Vgl. vorn Rz. 280 ff.
1136 Vgl. vorn Rz. 287 ff.
1137 Vgl. vorn Rz. 289.
1138 Vgl. vorn Rz. 290 ff.
1139 Vgl. vorn Rz. 294 ff.

Fehlanreiz des Arbeitsorts, den Lebensmittelpunkt am Wohnort zu hinterfragen, reduzieren.[1140] Des Weiteren musste festgestellt werden, dass im Zusammenhang mit Erwerbseinkünften kein Ausgleich zwischen den Kantonen in dem Sinne stattfindet, als dass in allen Kantonen ungefähr gleich viele ausserkantonale Erwerbstätige auftreten.[1141] Diese Erkenntnisse sprechen aus Praktikabilitätssicht gegen ein einheitliches Besteuerungsrecht.

Neben der Praktikabilität sollte ein Steuersystem aus Sicht der Finanzwissen- 365
schaft die Zusatzlast der Besteuerung berücksichtigen.[1142] In Bezug auf die Primärverteilung stellt sich diesbezüglich die Frage, ob die Arbeits- und Wohnortswahl der steuerpflichtigen Personen effizient stattfinden kann. Es konnte aufgezeigt werden, dass die simultane Arbeits- und Wohnortswahl sowohl eine private wie auch eine berufliche Entscheidung darstellt, weshalb das Produktionseffizienztheorem nicht zur Anwendung kommt. Stattdessen muss die Arbeits- und Wohnortswahl möglichst effizient verzerrt werden. Die normative Steuertheorie gibt verschiedene Argumentationslinien vor, gemäss welchen der Pendelanreiz reduziert werden sollte.[1143] Mithilfe eines Modells konnte festgestellt werden, dass unterschiedlich progressive Einkommensteuertarife zwischen den Kantonen den Pendelanreiz bei mittleren und bei den höchsten Einkommen erhöht.[1144] Den zentralen Mechanismus bildet dabei die ausschliessliche Zuteilung von unselbständigen Erwerbseinkünften an den Wohnort.[1145] Eine Aufteilung des Besteuerungsrechts bei unselbständigen Erwerbseinkünften könnte den Pendelanreiz verkleinern, was aus Sicht der Allokationseffizienz und der Nachhaltigkeit zu begrüssen wäre.

Die steuersystematische Analyse konnte einerseits darlegen, dass die bestehende 366
Primärverteilung in Bezug auf Pendler[1146] und echte Wochenaufenthalter, falls deren Arbeits- und Wochenaufenthaltsort auseinanderfallen[1147], mit dem StHG gesetzlich verankert wurde. Andrerseits wurden mehrere Rechtsfiguren im Bereich der unselbständigen Erwerbstätigkeit, namentlich der echte Wochenaufenthalter[1148], der leitende Angestellte[1149], der Saisonarbeiter[1150] sowie der alternierende

1140 Vgl. vorn Rz. 297.
1141 Vgl. vorn Rz. 298 f.
1142 Vgl. vorn Rz. 302 f.
1143 Vgl. vorn Rz. 307 ff.
1144 Vgl. vorn Rz. 320 ff.
1145 Vgl. vorn Rz. 324 ff.
1146 Vgl. vorn Rz. 329.
1147 Vgl. vorn Rz. 332.
1148 Vgl. vorn Rz. 334 f.
1149 Vgl. vorn Rz. 336 ff.
1150 Vgl. vorn Rz. 339.

Wohnsitz[1151], als nicht mehr zukunftsfähig befunden. Hingegen konnte aufgezeigt werden, dass die Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen den Hauptsteuerdomizilen der Ehepartner bei der Familienbesteuerung im Grundsatz zu befürworten ist.[1152] Im Zusammenhang mit den selbständigen Erwerbseinkünften stellte sich das Schema der deutschsprachigen Kantone zur Bemessung des Tätigkeitsentgelts bei Personengesellschaften als verfassungsrechtlich problematisch heraus.[1153] Des Weiteren bewirkt die definitive Verlustübernahme des Hauptsteuerdomizils eine fragwürdige Asymmetrie zwischen Gewinn- und Verlustzuteilung.[1154] Zuletzt wurde diskutiert, ob am Betriebsstättenprinzip trotz Kritik auf internationaler Ebene vorläufig festzuhalten ist, was letztlich bejaht wurde.[1155] Hingegen sollte eine Gleichbehandlung von selbständigen und unselbständigen Erwerbseinkünften angestrebt werden, um Qualifikationskonflikte, welche durch die verschiedenen interkantonalen Zuteilungsnormen begünstigt werden, zu reduzieren.

## 2. Sekundärverteilung

### *2.1 Wirkung des Ressourcenausgleichs auf das Primärverteilungsergebnis*

#### 2.1.1 Wirkungsrichtung

a) Finanzstärke als zentraler Treiber der Wirkungsrichtung

367 Die Ressourcenausgleichtransfers basieren auf der Finanzstärke eines Kantons.[1156] Während finanzstarke Kantone in den Ressourcenausgleich einzahlen, erhalten finanzschwache Kantone Auszahlungen.[1157] Mittels einer disaggregierten Betrachtungsweise konnte dargelegt werden, wie sich der Ressourcenausgleich auf die einem Kanton zugeteilten Erwerbseinkünfte auswirkt.[1158] Es kann nicht überraschen, dass der Ressourcenausgleich das Primärverteilungsergebnis – in

[1151] Vgl. vorn Rz. 340 ff.
[1152] Vgl. vorn Rz. 343 f.
[1153] Vgl. vorn Rz. 347 ff.
[1154] Vgl. vorn Rz. 351 f.
[1155] Vgl. vorn Rz. 356 f.
[1156] Vgl. für die Definition der Finanzstärke vorn Rz. 153 f.
[1157] Vgl. ausführlich vorn Rz. 154 ff.
[1158] Vgl. vorn Rz. 161 ff.

Übereinstimmung mit der Zielsetzung[1159] – zugunsten der finanzschwachen Kantone und zulasten der finanzstarken Kantone abändert. Insofern handelt es sich bei der Finanzstärke um den zentralen Treiber der Wirkungsrichtung des Sekundärverteilungsergebnisses. Es stellt sich nun die Frage, ob es einen indirekten Zusammenhang zwischen der Finanzstärke eines Kantons und der Anzahl ausserkantonaler Erwerbstätigen gibt. Dieser Frage soll im Folgenden nachgegangen werden.

### b) Zusammenhang zwischen Finanzstärke und Anzahl an ausserkantonalen Erwerbstätigen?

Es liegt die Vermutung nahe, dass insb. finanzstarke Kantone in ihrer Funktion als Wirtschaftszentren eine hohe Anzahl ausserkantonaler Erwerbstätigen aufweisen. Als Beispiele können die Kantone Zürich, Basel-Stadt, Waadt oder Zug angeführt werden. Falls diese Vermutung zutrifft, könnte argumentiert werden, dass eine Entschädigung der Kosten von ausserkantonalen Erwerbstätigen am Arbeitsort nicht angebracht sei, weil einerseits diese Entschädigung durch den Ressourcenausgleich wieder abgeschöpft wird und andrerseits die Disparitäten auf der Einnahmenseite zwischen Nehmer- und Geberkantonen zusätzlich vergrössert werden. Mit Blick auf die Korrelationen in Tabelle 19 kann festgestellt werden, dass zwischen dem Ressourcenindex[1160] und der Anzahl Zupendler[1161] nur eine schwache Korrelation besteht.[1162] Auch in Bezug auf den Pendlersaldo (Zupendler minus Wegpendler) kann nur eine mittlere Korrelation gefunden werden. Indessen gibt es Hinweise darauf, dass die Anzahl ausserkantonaler Erwerbstätigen eher mit der Bevölkerungsgrösse eines Kantons in Verbindung gebracht werden können. Somit kann die oben formulierte Vermutung nicht in ihrer Absolutheit bestätigt werden. Dieser Umstand zeigt sich ferner daran, dass mit dem Kanton Bern ein finanzschwacher Kanton am zweitmeisten ausserkantonale Erwerbstätige aufweist. 368

[1159] Vgl. vorn Rz. 146 ff.
[1160] Vgl. zum Begriff vorn Rz. 153 f.
[1161] Vgl. zum Begriff vorn Rz. 210.
[1162] Vgl. für die Interpretation der Effektstärke von Korrelationen COHEN, S. 115.

*Tabelle 19: Korrelationen zwischen Ressourcenindex, Bevölkerungsgrösse, Anzahl Zupendler und Pendlersaldo 2017*[1163]

| | **Anzahl Zupendler** | **Pendlersaldo** |
|---|---|---|
| **Ressourcenindex** | 0.140 | 0.293 |
| **Bevölkerungsgrösse** | 0.862 | 0.475 |

369 Auch wenn ein indirekter Zusammenhang zwischen der Finanzstärke und der Anzahl ausserkantonaler Erwerbstätigen vorliegen würde, gibt es einen gewichtigen Grund, weshalb die Entschädigung der Kosten am Arbeitsort nicht aufgrund der dortigen Finanzstärke abgelehnt werden sollte. Ein solches Vorgehen würde zu einer Vermischung zwischen Ressourcen- und Lastenausgleich führen, was aus finanzwissenschaftlicher Sicht abzulehnen ist.[1164] Eine konsequente Trennung zwischen Ressourcen- und Lastenausgleich entspricht nicht nur einem effizienten Finanzausgleich, sondern erhöht zugleich dessen Transparenz.[1165]

### 2.1.2 Wirkungsstärke

370 Die Wirkungsstärke der Sekundärverteilung hängt massgeblich von drei Treibern ab. Neben der Finanzstärke eines Kantons und der Höhe der zugeteilten Erwerbseinkünfte[1166] trägt die Art des Steuerdomizils zum Sekundärverteilungsergebnis bei. Die Konzeption des Ressourcenausgleichs bewirkt, dass die Erwerbseinkünfte unterschiedlich in das Ressourcenpotenzial eines Kantons einfliessen, je nachdem, ob es sich um ein Haupt- oder Nebensteuerdomizil handelt.[1167] Die Unterschiede sind vor allem bei sehr finanzschwachen und sehr finanzstarken Kantonen ausgeprägt.[1168] Eine solche Ungleichbehandlung ist im

[1163] Eigene Berechnungen mit Daten aus BFS, Ständige Wohnbevölkerung, Erwerbstätige, Auszubildende: Pendler nach Kantonen 2017 [Datensatz]; EFV, Ressourcenpotenzial und Ressourcenindex, Berechnungen für die Botschaft SV17 [Datensatz].

[1164] Vgl. HAUSER, S. 192; MAUCHLE/SCHALTEGGER, Rz. 43; SCHALTEGGER/HUWYLER/ANGELINI, S. 17 f.; vgl. ferner zu einer rechtlichen Argumentation vorn Rz. 167.

[1165] Vgl. HAUSER, S. 192; MAUCHLE/SCHALTEGGER, Rz. 43; SCHALTEGGER/HUWYLER/ANGELINI, S. 17 f.

[1166] Die Höhe der Erwerbseinkünfte ist insofern von Bedeutung, weil beim massgebenden Einkommen ein Freibetrag berücksichtigt wird (vgl. vorn Rz. 153). Dieser soll der kleineren steuerlichen Ausschöpfung auf tiefen Einkommen Rechnung tragen (vgl. Botschaft NFA, BBl 2001, S. 2373 f.).

[1167] Vgl. vorn Rz. 164.

[1168] Vgl. anschaulich vorn Rz. 163 ff.

Prinzip problematisch, weil die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Kantons in gleichem Ausmass zunimmt, wenn das interkantonale Steuerrecht in einem bestimmten Ausmass Erwerbseinkünfte dorthin zuteilt, unabhängig davon, ob es sich um das Haupt- oder Nebensteuerdomizil handelt.

371 Die Konzeption, dass Steuerausscheidungen mittels Steuerrepartitionen im Ressourcenausgleich nachvollzogen werden, begründet sich darin, dass in Bezug auf die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage für die Zwecke des Ressourcenausgleichs auf das DBG abgestellt wird.[1169] Damit werden einerseits für alle Kantone einheitliche Regeln angewandt. Andrerseits können die Kantone die eigene Steuerbemessungsgrundlage nicht beeinflussen, was für einen Ressourcenausgleich aus finanzwissenschaftlicher Sicht zwingend ist.[1170] Andernfalls wären die Kantone in der Lage, durch Manipulation der eigenen Steuerbemessungsgrundlage die Transferzahlungen direkt zu beeinflussen. Weil sich die Steuerhoheit bei der dBSt auf die gesamte Schweiz bezieht, gibt es dort keine interkantonale Steuerausscheidung. Eine solche wäre aber für die Gleichbehandlung von Haupt- und Nebensteuerdomizilen im Ressourcenausgleich notwendig. Deshalb bleibt in diesem Fall faktisch keine andere Möglichkeit, als die Steuerrepartitionen an der dBSt mittels einer schematischen Gewichtung in eine fiktive Steuerbemessungsgrundlage umzurechnen.[1171] Es erfolgt somit eine indirekte Bereinigung des Ressourcenpotenzials über die Repartition der Kantonsanteile an der dBSt.[1172]

372 Bei genauer Betrachtung des Sekundärverteilungsergebnisses fällt jedoch auf, dass die indirekte Berichtigung im Falle einer interkantonalen Steuerausscheidung nur in einem geringen Ausmass anfällt.[1173] Konkret wird lediglich die Aufteilung des Kantonsanteils an der dBSt zwischen den Kantonen bereinigt, weil dieser als Ausgangspunkt für die Repartitionen dient.[1174] Die Tatsache, dass das Nebensteuerdomizil die Erwerbseinkünfte mit der Kantonssteuer

---

1169 Vgl. Art. 3 Abs. 2 Bst. a FiLaG.

1170 Vgl. vorn Rz. 153.

1171 Dagegen könnte nun eingewendet werden, dass alternativ die harmonisierte Steuerbemessungsgrundlage des StHG zur Anwendung kommen könnte. Weil mit dem StHG aber keine materielle Steuerharmonisierung gegeben ist und die Kantone in der Bestimmung der Höhe ihrer Abzüge frei sind, ist die Unabhängigkeit der Besteuerung nicht gegeben. Wird am verfassungsrechtlichen Grundsatzentscheid zugunsten des Föderalismus festgehalten, kann die materielle Steuerharmonisierung ebenfalls keine Alternative darstellen (vgl. zu diesem Grundsatzentscheid vorn Rz. 141).

1172 Vgl. explizit bei den juristischen Personen EFD, Weisung Datenlieferung, S. 22: «Der Sitzkanton meldet den ganzen Reingewinn […] vor interkantonaler Ausscheidung […]. Die Bereinigung des Ressourcenpotentials erfolgt indirekt über die Steuerrepartitionen dBSt auf Grund der in den Kantonen verbuchten Gutschriften zu Gunsten der anderen Kantone».

1173 Vgl. vorn Rz. 164 ff.

1174 Vgl. EFD, Weisung Datenlieferung, S. 37.

besteuern kann, bleibt unkorrigiert. Dieser Umstand führt *de facto* zu einer weitgehenden Zuweisung dieser Einkünfte ins Ressourcenpotenzial des Hauptsteuerdomizils, obwohl das Nebensteuerdomizil diese Einkünfte je nach Fallkonstellation ebenfalls teilweise oder vollständig besteuern darf. In anderen Worten wird die interkantonale Steuerausscheidung von natürlichen Personen im Ressourcenausgleich nur in beschränktem Umfang nachvollzogen. Diese Problematik betrifft nicht nur das Nebensteuerdomizil bei selbständigen Erwerbseinkünften, sondern sämtliche Nebensteuerdomizile.

## *2.2 Wirkung des soziodemografischen Lastenausgleichs auf das Primärverteilungsergebnis*

373 Im Zusammenhang mit dem soziodemografischen Lastenausgleich gilt es zu untersuchen, ob dieser Lasten, welche ausserkantonale Erwerbstätige am Arbeitsort verursachen, entschädigt. Falls solche Lasten in einem relevanten Umfang abgegolten werden, ist dies für das Primärverteilungsergebnis entsprechend zu berücksichtigen.[1175] Nachfolgend sollen die beiden Lastenindizes der Bevölkerungsstruktur (Rz. 374) sowie der Kernstädte (Rz. 375 ff.) separat analysiert werden. In einem ersten Schritt soll die Relevanz des entsprechenden Lastenindex beschrieben werden. Sollte diese Relevanz gegeben sein, ist in einem zweiten Schritt die Ausgleichswirkung zu erfassen und zu beurteilen.

### 2.2.1 Lastenindex der Bevölkerungsstruktur

374 Beim Teilausgleich zur Abgeltung von Sonderlasten der Bevölkerungsstruktur mit den Teilindikatoren Armut, Altersstruktur und Ausländerintegration ist aufgrund deren Definition klar ersichtlich, dass damit primär die Zentrumslasten der Wohnbevölkerung adressiert werden. Diese Vermutung bestätigt sich, wenn der Zusammenhang zwischen diesen Teilindikatoren mit den ausserkantonalen Erwerbstätigen statistisch sichtbar gemacht wird. Die Korrelationen in der Tabelle 20 zeigen, dass für zwei Teilindikatoren lediglich eine mittlere Korrelation und für einen Teilindikator sogar nur eine schwache Korrelation gefunden werden kann.[1176] Der Lastenindex, in welchem die drei Teilindikatoren zusammenfliessen, lässt ebenfalls auf eine mittlere Korrelation schliessen. Diese Korrelationen sind für einen relevanten Lastenausgleich zu schwach.[1177]

---

1175 Vgl. vorn Rz. 171.
1176 Vgl. für die Interpretation der Effektstärke von Korrelationen COHEN, S. 115.
1177 Vgl. MAUCHLE/SCHALTEGGER, Rz. 157 ff.

Dieser Umstand führt letztlich zur Erkenntnis, dass der Lastenindex der Bevölkerungsstruktur nicht imstande ist, Lasten von ausserkantonalen Erwerbstätigen am Arbeitsort zu entschädigen.

*Tabelle 20: Korrelationen zwischen Teilindikatoren der Bevölkerungsstruktur und Zupendlern 2014–2017*[1178]

| | **2014** | **2015** | **2016** | **2017** |
|---|---|---|---|---|
| **Armut** | 0.277 | 0.276 | 0.261 | 0.231 |
| **Altersstruktur** | –0.054 | –0.076 | –0.082 | –0.097 |
| **Ausländerintegration** | 0.270 | 0.287 | 0.302 | 0.316 |
| **Lastenindex (total)** | 0.252 | 0.256 | 0.253 | 0.245 |

### 2.2.2 Lastenindex der Kernstädte

a) Relevanz

Eine andere Ausgangslage findet sich beim Teilausgleich zur Abgeltung von Sonderlasten der Kernstädte. Zwar bestehen mit der Gemeindegrösse und Siedlungsdichte ebenfalls Teilindikatoren, welche nicht direkt mit ausserkantonalen Erwerbstätigen zusammenhängen. Allerdings sind die ausserkantonalen Erwerbstätigen im dritten Teilindikator der Beschäftigungsquote enthalten. Insofern ist damit ein direkter Zusammenhang gegeben. Aufgrund der Konzeption des Lastenindex der Kernstädte kann derjenige Anteil der Auszahlung, der auf eine hohe Beschäftigungsquote entfällt, nicht von den anderen Teilindikatoren isoliert werden. Deshalb ist für den statistischen Zusammenhang auf den totalen Lastenindex abzustellen, welcher alle drei Teilindikatoren zusammenfasst (sog. Kernstadtindikator). Der Tabelle 21 kann entnommen werden, dass zwischen dem Kernstadtindikator und den ausserkantonalen Erwerbstätigen ein starker Zusammenhang besteht.[1179] 375

[1178] Eigene Berechnungen mit Daten aus BFS, Ständige Wohnbevölkerung, Erwerbstätige, Auszubildende: Pendler nach Kantonen 2014–2017 [Datensatz]; EFV, Soziodemografischer Lastenausgleich, Teilindikatoren Bevölkerungsstruktur (SLA A-C) 2014–2017 [Datensatz].

[1179] Vgl. für die Interpretation der Effektstärke von Korrelationen COHEN, S. 115.

Dieses Ergebnis stimmt mit der Zielsetzung des Lastenindex der Kernstädte überein, weil dieser alle anderen Sonderlasten adressieren soll, welche nicht mit der Bevölkerungsstruktur zusammenhängen und nur schwer erfassbar sind.[1180]

*Tabelle 21: Korrelation zwischen Kernstadtindikator und Zupendlern 2014–2017*[1181]

| | **2014** | **2015** | **2016** | **2017** |
|---|---|---|---|---|
| **Kernstadtindikator** | 0.554 | 0.550 | 0.555 | 0.554 |

### b) Ausgleichswirkung

376 Nachdem aufgezeigt werden konnte, dass es sich beim Lastenindex der Kernstädte um einen für die vorliegende Untersuchung relevanten Teilausgleich des soziodemografischen Lastenausgleichs handelt, soll nachfolgend dessen Ausgleichswirkung diskutiert werden. Der Wirksamkeitsbericht 2016–2019 hat sich bereits eingehend mit dieser Frage auseinandergesetzt und kommt zum Ergebnis, dass die Sonderlasten der Kernstädte nur zu 4 % ausgeglichen werden. Zum Vergleich: Die Sonderlasten der Bevölkerungsstruktur werden zu 10 % und die geografisch-topografischen Sonderlasten zu 32 % abgegolten.[1182] Die Höhe der Ausgleichswirkung ist vor allem ein politischer Entscheid, welcher massgeblich von der Dotation eines Lastenausgleichs abhängt.[1183] Nichtsdestotrotz besteht die Vermutung, dass die Lasten von ausserkantonalen Erwerbstätigen mit dem Lastenindex der Kernstädte faktisch unausgeglichen bleiben. Diese Vermutung soll im Folgenden anhand eigener Berechnungen überprüft und plausibilisiert werden.

377 Ausgangslage bilden die bereits geschätzten Ausgabenelastizitäten von ausserkantonalen Erwerbstätigen.[1184] Nachfolgend soll die geschätzte Bandbreite der Kosten der vier anspruchsberechtigten Kantone den entsprechenden Auszahlungen aus dem Kernstädte-Teilausgleich gegenübergestellt werden. In der

---

1180 Vgl. Botschaft NFA, BBl 2001, S. 2402 f.

1181 Eigene Berechnungen mit Daten aus BFS, Ständige Wohnbevölkerung, Erwerbstätige, Auszubildende: Pendler nach Kantonen 2014–2017 [Datensatz]; EFV, Soziodemografischer Lastenausgleich, Kernstadtindikator (SLA F) 2014–2017 [Datensatz].

1182 Vgl. Bundesrat, Wirksamkeitsbericht, S. 79.

1183 Die demokratische Legitimation dieses politischen Entscheids darf allerdings nicht überschätzt werden, weil der Bundesrat (und nicht die Bundesversammlung) die Verteilung innerhalb des soziodemografischen Lastenausgleichs in Art. 39 FiLaV festgelegt hat.

1184 Vgl. vorn Rz. 215 ff.

Tabelle 22 ist einerseits ersichtlich, dass es zwischen den Nehmerkantonen erhebliche Unterschiede gibt. Während im Kanton Waadt nur 0.5–3.0 % der Lasten entschädigt werden, entspricht dieser Wert im Kanton Genf 4.5–23.9 %. Andrerseits werden im Durchschnitt 4.0–12.8 % der Lasten ausgeglichen, was einer höheren Quote als im Wirksamkeitsbericht entspricht.[1185] Dieser Umstand dürfte darauf zurückzuführen sein, dass mit dem Kernstädte-Teilausgleich nicht nur Lasten von ausserkantonalen Erwerbstätigen, sondern auch andere, nicht weiter spezifizierte Lasten im Zusammenhang mit Kernstädten abgegolten werden. Insofern sind die in der Tabelle 22 ausgewiesenen Anteile zu hoch. Nichtsdestotrotz wird ersichtlich, dass der Kernstädte-Teilausgleich die Lasten nicht vollumfänglich abgelten kann. Insofern verbleibt ein beachtlicher Teil, welcher weder durch die Primärverteilung noch durch die Sekundärverteilung abgegolten wird. Wird die bereits beschlossene, maximale Aufstockung der Dotation des soziodemografischen Lastenausgleichs ab dem Jahr 2022 ebenfalls für die Ausgleichswirkung berücksichtigt[1186], kann festgestellt werden, dass der nicht abgegoltene Anteil zwar abnimmt, das entsprechende Delta allerdings gross bleibt. Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass nur vier Kantone gemäss diesem Teilausgleich anspruchsberechtigt sind. Mindestens drei weitere Kantone, namentlich Bern, Zug und St. Gallen, weisen ebenfalls einen positiven Pendlersaldo auf.[1187] Hingegen hat der Kanton Waadt einen negativen Pendlersaldo. Aus diesem Grund deckt sich die Anspruchsberechtigung des Kernstädte-Teilausgleichs nicht gänzlich mit den Kosten, welche ausserkantonale Erwerbstätige am Arbeitsort verursachen.

1185 Vgl. vorn Rz. 376.

1186 Vgl. Art. 9 Abs. 2$^{bis}$ FiLaG, welcher die gesamte, maximale Dotation des soziodemografischen Lastenausgleichs um CHF 140 Mio. erhöht, wobei wiederum ein Drittel auf den Kernstädte-Teilausgleich fallen wird.

1187 Vgl. zum Pendlersaldo vorn Rz. 299, Abbildung 6.

*Tabelle 22: Ausgeglichener Anteil der Kosten ausserkantonaler Erwerbstätiger 2017*[1188]

| | ZH | BS | VD | GE | Mittelwert |
|---|---|---|---|---|---|
| **Geschätzte Kosten (Bandbreite) in Mio. CHF** | 443–1'288 | 228–262 | 133–734 | 134–711 | 235–749 |
| **Ausgleichszahlung Kernstädte in Mio. CHF** | 65<br>*91* | 19<br>*26* | 4<br>*5* | 32<br>*45* | 30<br>*42* |
| **Ausgleich in %** | 5.1–14.7<br>*7.1–20.5* | 7.3–8.3<br>*9.9–11.4* | 0.5–3.0<br>*0.7–3.8* | 4.5–23.9<br>*6.3–33.6* | 4.0–12.8<br>*5.6–17.9* |

In *Kursiv* ist die neue Dotation des Kernstädte-Teilausgleichs berücksichtigt.

## *2.3 Wirkung der interkantonalen Zusammenarbeit mit Lastenausgleich auf das Primärverteilungsergebnis*

378 Im Grundsatz ist die interkantonale Zusammenarbeit mit Lastenausgleich sicherlich zu begrüssen, da es der Bund den Kantonen überlässt, räumliche Externalitäten selbst zu beseitigen.[1189] Diese Lösung ist im Einklang mit dem Subsidiaritätsprinzip, indem die Kompetenz mehrheitlich auf der untergeordneten Staatsebene verbleibt.[1190] Indem die Abgeltung von räumlichen Externalitäten nicht dem nationalen Finanzausgleich auf Bundesebene unterstellt ist, wird das schweizerische Verständnis von Föderalismus verwirklicht und die Kantonssouveränität gestärkt. Naturgemäss handelt es sich bei den interkantonalen Vereinbarungen um Verhandlungslösungen, welche die Entscheidungsrechte so reallozieren, dass institutionelle Kongruenz entsteht.[1191] Solche Verhandlungslösungen sind bei Abwesenheit von Transaktionskosten Pareto-effizient.[1192] Hingegen ist dies beim NFA nicht der

[1188] Eigene Berechnungen mit Daten aus EFV, Soziodemografischer Lastenausgleich, Kernstadtindikator (SLA F) 2017 [Datensatz].

[1189] Vgl. zu den Zielen und der Ausgestaltung der interkantonalen Zusammenarbeit mit Lastenausgleich vorn Rz. 173 ff.

[1190] Vgl. für die Förderkompetenz des Bundes vorn Rz. 174 f.

[1191] Vgl. zum Begriff vorn Rz. 191.

[1192] Vgl. im Allgemeinen COASE, S. 15; vgl. für die Kooperation von Gebietskörperschaften TULLOCK, S. 19 ff.; vgl. ferner vorn Rz. 197.

Fall, weil die übergeordnete Staatsebene die Dotation festlegt und diese nur zufällig mit der Höhe der räumlichen Externalität identisch sein wird.[1193] Nichtsdestotrotz sollte beachtet werden, dass intransparente und komplizierte Verbundlösungen zu fiskalischen Externalitäten führen können, falls Kosten abgewälzt werden.[1194]

379 Es stellt sich im Folgenden die Frage, ob die geschätzten Kosten der ausserkantonalen Erwerbstätigen am Arbeitsort mit der interkantonalen Zusammenarbeit mit Lastenausgleich abgegolten werden. Zunächst kann mit Blick auf den Anwendungsbereich in Art. 48a BV festgestellt werden, dass in diesem Zusammenhang vor allem die Kultureinrichtungen von überregionaler Bedeutung, der Agglomerationsverkehr sowie die Abfallbewirtschaftung als relevant erscheinen.[1195] Allerdings wird bei genauer Betrachtung ersichtlich, dass nur wenige und ganz spezifische Verträge in diese Anwendungsbereiche fallen, während der Hauptteil im Bereich Bildung/Hochschulwesen angesiedelt ist. Dies widerspiegelt sich in den Ausgleichszahlungen: Im Jahr 2015 entfallen CHF 2'332 Mio. von insgesamt CHF 2'668 Mio. (87 %) auf diesen Anwendungsbereich.[1196] In den Bereich Kultureinrichtungen fliessen lediglich CHF 13 Mio.[1197] Die Bereiche Agglomerationsverkehr und Abfallbewirtschaftung werden in dieser Statistik nicht separat ausgewiesen, weil die Ausgleichszahlungen weniger als CHF 10 Mio. betragen.[1198] Dieser Umstand lässt den Schluss zu, dass die interkantonale Zusammenarbeit mit Lastenausgleich die Lasten von ausserkantonalen Erwerbstätigen am Arbeitsort nicht in einem relevanten Ausmass entschädigen kann.

## *2.4 Wirkung der FDK-Vereinbarung auf das Primärverteilungsergebnis*

380 Die FDK-Vereinbarung, welche bei Mitgliedern des Bundesrats eine Ausgleichszahlung in der Höhe von 33 % der Steuereinnahmen zugunsten des Arbeitsorts Bern vorsieht[1199], wirkt sich unmittelbar auf die Primärverteilung dieser Erwerbseinkünfte aus. Weil allerdings die Steuereinnahmen als Bezugsgrösse

---

1193 Vgl. FELD, Steuerwettbewerb, S. 47. Beim soziodemografischen Lastenausgleich wurde bereits festgestellt, dass der Kernstädte-Teilausgleich nur eine marginale Ausgleichswirkung erzeugt (vgl. vorn Rz. 376 ff.).

1194 Vgl. FELD/SCHALTEGGER, S. 50.

1195 Vgl. KdK, Liste, S. 1 ff.

1196 Vgl. Bundesrat, Wirksamkeitsbericht, S. 88.

1197 Vgl. Bundesrat, Wirksamkeitsbericht, S. 88.

1198 Vgl. Bundesrat, Wirksamkeitsbericht, S. 87.

1199 Vgl. vorn Rz. 175 f.

dienen, muss für die Vergleichbarkeit mit der Primärverteilung eine Umrechnung auf die Steuerbemessungsgrundlage stattfinden.[1200] Das Verteilungsergebnis hängt massgeblich vom Steuertarif am Wohnsitz ab. Befindet sich der Wohnsitz des Bundesrats im Kanton Zug, entspricht diese Ausgleichszahlung dem gleichen Betrag, wie wenn der Kanton Bern 18.5 % des Bundesratsgehalts zum eigenen Steuertarif besteuern könnte.[1201] Befindet sich hingegen der Wohnsitz im Kanton Waadt, entspricht die Ausgleichszahlung einem Anteil von 42.5 % der Bemessungsgrundlage.[1202] Die restlichen Kantone liegen zwischen diesen beiden Maximalwerten. Im schweizerischen Durchschnitt entspricht dieser Wert 31.5 %. In anderen Worten ändert die FDK-Vereinbarung das Primärverteilungsergebnis bei Mitgliedern des Bundesrats dahingehend ab, als dem Arbeitsort im Durchschnitt 31.5 % der unselbständigen Erwerbseinkünfte zugeteilt werden.

381 Diese Erkenntnis kann als bemerkenswert bezeichnet werden: Die Absicht hinter diesem Ausgleich besteht in der Abgeltung der Leistungen des Arbeitsorts, was die Verwendung des Begriffs Abgeltungssteuer in Ziff. 2 der FDK-Vereinbarung impliziert. Zunächst ist festzuhalten, dass die Ausgleichswirkung dieser FDK-Vereinbarung aufgrund des beschränkten Anwendungsbereichs – nur bei Mitgliedern des Bundesrats findet eine Abgeltung statt – insgesamt marginal ist. Es ist zudem nicht ersichtlich, warum nur im Zusammenhang mit Mitgliedern des Bundesrats die Leistungen am Arbeitsort abgegolten werden sollten. Insofern entfaltet die FDK-Vereinbarung eine Symbolwirkung für die übrigen echten Wochenaufenthalter.

### *2.5 Erkenntnisse und Fortgang*

382 Die Auswirkungen des NFA sowie der weiteren relevanten Ausgleichsmechanismen auf das Primärverteilungsergebnis waren Untersuchungsgegenstand dieses Kapitels. Mittels einer Disaggregation der Ressourcenausgleichtransfers

---

1200 Vgl. ausführlich hinten Rz. 399 ff.

1201 Ausgehend von einem Bundesratsgehalt von CHF 400’000 (= Steuerbemessungsgrundlage) können die Zuger Steuereinnahmen im Umfang von CHF 43’519 berechnet werden. Davon fliesst ein Drittel (= CHF 14’361) an den Kanton Bern. Die gleichen Steuereinnahmen kann der Kanton Bern erzielen, wenn er von den CHF 400’000 einen Anteil von 18.5 % (= CHF 73’800) zum eigenen Tarif besteuert.

1202 Ausgehend von einem Bundesratsgehalt von CHF 400’000 (= Steuerbemessungsgrundlage) können die Waadtländer Steuereinnahmen im Umfang von CHF 120’000 berechnet werden. Davon fliesst ein Drittel (= CHF 39’600) an den Kanton Bern. Die gleichen Steuereinnahmen kann der Kanton Bern erzielen, wenn er von den CHF 400’000 einen Anteil von 42.5 % (= CHF 169’800) zum eigenen Tarif besteuert.

konnte die Auswirkung des Ressourcenausgleichs veranschaulicht werden. Es hat sich herausgestellt, dass das Primärverteilungsergebnis teilweise signifikant – in Übereinstimmung mit der Zielsetzung – zugunsten der finanzschwachen und zulasten der finanzstarken Kantone abgeändert wird.[1203] Hingegen konnte kein Zusammenhang zwischen der Finanzstärke eines Kantons sowie der Anzahl ausserkantonaler Erwerbstätigen mit Arbeitsort in diesem Kanton ausgemacht werden. Insofern steht der Ressourcenausgleich einer Abgeltung der von ausserkantonalen Erwerbstätigen am Arbeitsort verursachten Kosten nicht entgegen.[1204] Die unterschiedliche Behandlung von Haupt- und Nebensteuerdomizilen im Ressourcenausgleich wurde als problematisch beurteilt.[1205]

In Bezug auf den soziodemografischen Lastenausgleich hat sich herausgestellt, 383
dass die Kosten von ausserkantonalen Erwerbstätigen durch den Lastenindex der Bevölkerungsstruktur nicht ausgeglichen werden, weil dieser erste Teilausgleich vor allem Lasten der Wohnbevölkerung eines Kantons abgelten will.[1206] Ein anderes Ergebnis zeigt die Analyse des Lastenindex der Kernstädte. Dieser zweite Teilausgleich beinhaltet den Indikator der Beschäftigungsquote, in welchem die ausserkantonalen Erwerbstätigen enthalten sind. Allerdings erweist sich die Ausgleichswirkung dieses Teilausgleichs als eher bescheiden.[1207] Aus diesem Grund bleibt die Schlussfolgerung des letzten Kapitels, dass die Primärverteilung von Erwerbseinkünften die institutionelle Kongruenz verletzt, auch unter Berücksichtigung des soziodemografischen Lastenausgleichs bestehen.

Ebenfalls wurde die interkantonale Zusammenarbeit mit Lastenausgleich be- 384
rücksichtigt, welche insbesondere räumliche Externalitäten beseitigen soll. Zunächst konnte aufgezeigt werden, dass nur einzelne der getroffenen Vereinbarungen für die vorliegende Untersuchung als relevant erscheinen. Die meisten Vereinbarungen betreffen den Bereich Bildung/Hochschulwesen. Bei den relevanten Vereinbarungen in den Bereichen Kultureinrichtungen von überregionaler Bedeutung, Agglomerationsverkehr sowie Abfallbewirtschaftung ist die Dotation des Lastenausgleichs vernachlässigbar. Insofern kann die interkantonale Zusammenarbeit mit Lastenausgleich die festgestellte institutionelle Inkongruenz ebenfalls nicht beseitigen.[1208]

Abschliessend wurde die Wirkung der FDK-Vereinbarung betreffend die Besteu- 385
erung von Mitgliedern des Bundesrats auf das Primärverteilungsergebnis disku-

[1203] Vgl. vorn Rz. 367.
[1204] Vgl. vorn Rz. 368 f.
[1205] Vgl. vorn Rz. 370 f.
[1206] Vgl. vorn Rz. 374.
[1207] Vgl. vorn Rz. 375 ff.
[1208] Vgl. vorn Rz. 378 f.

tiert. Bei Mitgliedern des Bundesrats werden 33 % der Steuereinnahmen des Wohnorts dem Arbeitsort Bern im Sinne einer «Abgeltungssteuer» überwiesen. Dies entspricht einer Zuteilung der unselbständigen Erwerbseinkünfte auf den Arbeitsort von durchschnittlich 31.5 %. Obwohl der Anwendungsbereich der FDK-Vereinbarung sehr beschränkt ist, kommt dieser eine Symbolwirkung zu, indem sie zum Ausdruck bringt, dass von ausserkantonalen Erwerbstätigen am Arbeitsort verursachte Kosten abgeltungswürdig sind. Es ist indes nicht ersichtlich, warum dies nur für Mitglieder des Bundesrats gelten soll.[1209]

386 Bevor in einem nächsten Schritt ein konkreter Lösungsansatz für die gefundenen Mängel bei der Primärverteilung erarbeitet wird, sollen im nächsten Kapitel Verteilungsalternativen aufgezeigt und eingehend diskutiert werden.

[1209] Vgl. vorn Rz. 380 f.

# IV. Herleitung einer Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften *de lege ferenda*

## 1. Verteilungsalternativen

### *1.1 Methodische Vorbemerkungen*

#### 1.1.1 Herleitung von Verteilungsalternativen mittels Rechtsvergleichung

a) Rechtsvergleichung als Inspirationsquelle und als methodischer Ansatz zur Lückenfüllung

Die Fragestellung, wie Erwerbseinkünfte zwischen Gebietskörperschaften mittels Primär- und Sekundärverteilung verteilt werden sollen, ist keine isolierte, nur die Kantone betreffende Problematik. Die gleiche Fragestellung drängt sich immer auf, wenn Personen eine grenzüberschreitende Erwerbstätigkeit zwischen zwei Gebietskörperschaften ausüben. Namentlich tritt diese Fragestellung im Verhältnis zwischen Staaten, im Verhältnis zwischen Gebietskörperschaften innerhalb von anderen Staaten sowie auch im Verhältnis zwischen den schweizerischen Gemeinden innerhalb eines Kantons auf. 387

Die Anwendung der Rechtsvergleichung führt – ohne die Ergebnisse vorwegnehmen zu wollen – zur Erkenntnis, dass die im zweiten Teil erarbeitete und im dritten Teil gewürdigte Verteilungsproblematik im interkantonalen Verhältnis unterschiedlich gelöst werden kann.[1210] Damit ist die Methodik der Rechtsvergleichung eine fruchtbare Quelle für Verteilungsalternativen.[1211] Die Rechtsvergleichung kann nicht nur verschiedene Lösungen für eine Problematik aufzeigen, sondern ebenso die Motive aufdecken, welche zur alternativen Regelung geführt haben.[1212] Insofern kann diese Vorgehensweise helfen, «die Angemessenheit von traditionellen Lösungen zu überprüfen».[1213] 388

Neben diesen Gründen von allgemeiner Natur besteht eine spezifisch auf das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht zugeschnittene Rechtfertigung für die 389

[1210] Vgl. RHEINSTEIN, S. 104, welcher die Erkenntnis, dass das «eigene Recht» nicht das einzig mögliche ist, als einen ersten Zweck der Rechtsvergleichung aufführt.

[1211] Vgl. MÜLLER-CHEN/MÜLLER/WIDMER LÜCHINGER, Kap. 1, Rz. 64, welche die Rechtsvergleichung als «Inspirationsquelle» für alternative Lösungen bezeichnen.

[1212] Vgl. MÜLLER-CHEN/MÜLLER/WIDMER LÜCHINGER, Kap. 1, Rz. 66.

[1213] Vgl. MÜLLER-CHEN/MÜLLER/WIDMER LÜCHINGER, Kap. 1, Rz. 66 [eigene Übersetzung].

Anwendung von Rechtsvergleichung. Es wurde bereits dargelegt, dass das Doppelbesteuerungsrecht weitgehend Richterrecht darstellt, welches eine Rechtsanwendungslücke geschlossen hat.[1214] Die Rechtsvergleichung bildet eine anerkannte Methode zur Lückenfüllung[1215], falls das Gericht nach der Regel entscheiden soll, die es als Gesetzgeber aufstellen würde.[1216] Freilich war dies bei der Begründung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots aufgrund fehlender Vergleichsmöglichkeiten noch nicht möglich.[1217] Umso mehr drängt sich nun eine nachträgliche Betrachtung auf.

#### b) Prozessuale Hürde der Praxisänderung als Hinderungsgrund?

390 Die nachfolgenden Ausführungen sind losgelöst von der Frage, ob die prozessualen Bedingungen der Praxisänderung erfüllt sind.[1218] Namentlich die vorgängige pauschale Beurteilung, dass für eine alternative Lösung kein ernsthafter und sachlicher Grund bestehe[1219], erscheint als wenig sachgerechte Selbsteinschränkung für Rechtsvergleichung, wenn die Motive der alternativen Lösung nicht eingehend ergründet wurden. Des Weiteren darf sich die vorliegende Untersuchung – im Gegensatz zum Bundesgericht[1220] – über den gesetzlichen Rahmen hinausbewegen und eine Lösung der Verteilungsproblematik *de lege ferenda* vorschlagen, falls sich die Erkenntnis durchsetzen sollte, dass eine blosse Praxisänderung nicht möglich ist.

### 1.1.2 Methodische Anforderungen der Rechtsvergleichung

#### a) Formulierung eines gesellschaftlichen Problems

391 Eine rechtsvergleichende Untersuchung basiert auf der methodischen Vorgehensweise, dass zunächst ein gesellschaftliches Problem umschrieben

---

1214 Vgl. vorn Rz. 50 ff.

1215 Vgl. explizit BGE 126 III 129, E. 4; vgl. ferner HONSELL, Basler Kommentar zu Art. 1 ZGB, Rz. 34; MÜLLER-CHEN/MÜLLER/WIDMER LÜCHINGER, Kap. 1, Rz. 94.

1216 Vgl. Art. 1 Abs. 2 ZGB. Gemäss ständiger BGer-Praxis ist dieser Grundsatz analog auch im öffentlichen Recht anwendbar (vgl. BGE 99 Ib 267, E. 5b).

1217 Das soweit ersichtlich erste DBA der Schweiz wurde erst am 24. März 1923 abgeschlossen (vgl. Botschaft DBA-D 1932, BBl 1932 I, S. 45).

1218 Vgl. zur Praxisänderung vorn Rz. 52.

1219 So allerdings im Ergebnis BGE 125 I 458, E. 4d.

1220 Vgl. Art. 2 Abs. 1 BGG.

wird.[1221] Auf diese Weise reduziert sich die Gefahr, dass der Untersuchungsgegenstand aufgrund des eigenen Vorverständnisses nicht sachgerecht definiert wird.[1222] Nachfolgend wird vom gesellschaftlichen Problem der Verteilung von Steuersubstrat aus einer grenzüberschreitenden Erwerbstätigkeit auf zwei Gebietskörperschaften ausgegangen. In Anlehnung an die vorherigen Ausführungen wird wiederum das Steuerrecht (Primärverteilung) und allfällige Finanzausgleichszahlungen (Sekundärverteilung) unterschieden.

### b) Auswahl der zu vergleichenden Rechtssysteme

Ein weiterer, wesentlicher Aspekt ist eine kohärente Auswahl der Rechtssysteme, welche in die rechtsvergleichende Analyse aufgenommen werden.[1223] Naheliegend scheint eine Analyse der Verteilung von Erwerbseinkünften im internationalen Verhältnis zwischen der Schweiz und ihren Nachbarländern. Zum einen tritt das Phänomen der grenzüberschreitenden Erwerbstätigkeit bei Nachbarländern im Vergleich zu den restlichen Staaten häufiger auf. Zum anderen wurde ein entsprechender Rechtsvergleich bereits vor Bundesgericht (erfolglos) angestossen.[1224] Weiter stellt sich das gesellschaftliche Problem in der Schweiz auf Stufe der Gemeinden. Alle Kantone kennen analog zum interkantonalen Steuerrecht und zum NFA entsprechende Regelungen im interkommunalen Verhältnis.[1225] Eine Analyse der 26 kantonalen Regelungen kann nicht nur Verteilungsalternativen benennen, sondern gegebenenfalls mehrheitsfähige Regelungstendenzen aufzeigen. 392

---

1221 Dieser funktionale Ansatz geht auf RABEL, S. 3 ff., zurück; vgl. ferner MÜLLER-CHEN/MÜLLER/WIDMER LÜCHINGER, Kap. 2, Rz. 140 ff.; ZWEIGERT/KÖTZ, S. 3 ff.

1222 Vgl. ZWEIGERT/KÖTZ, S. 3 f.; kritisch VAN HOECKE, S. 9 ff., welcher auf die Gefahr hinweist, dass mit diesem Ansatz häufig der kulturelle Kontext vernachlässigt wird und deshalb weitere Ansätze zur Ergänzung vorschlägt; ADAMS/GRIFFITHS, S. 285 ff., welche der Ansicht sind, dass kein notwendiger Zusammenhang zwischen dem Zweck und dem Effekt einer Rechtsnorm bestehen muss.

1223 Der Begriff Rechtssystem bezeichnet «*a relatively effective mixture of rules and institutions that govern relations among individuals and groups in a society – typically the population of a nation-state or some other substantially autonomous political entity – and that also regulate the role and powers of the government of that entity*» (HEAD, S. 6). Diese Begriffsdefinition berücksichtigt demnach neben den Staaten auch andere Gebietskörperschaften wie Kantone, Gemeinden etc.

1224 Vgl. BGE 125 I 458, E. 4b.

1225 Wird die Verteilung zwischen zwei Gemeinden, welche nicht im gleichen Kanton gelegen sind, betrachtet, handelt es sich nicht um ein interkommunales, sondern ebenfalls um ein interkantonales Verhältnis.

393 Des Weiteren wäre eine Analyse der Verteilung in anderen föderalen Staaten möglich, weil dort ebenfalls grenzüberschreitende Erwerbstätigkeit zwischen Gliedstaaten zu beobachten ist. Aufgrund der Tatsache, dass es keinen einheitlichen Föderalismusbegriff gibt[1226], unterscheiden sich andere föderale Staaten wesentlich im zugrunde liegenden Föderalismusverständnis.[1227] Aus diesem Grund gestaltet sich ein Rechtsvergleich zwischen der Schweiz und anderen Staaten im Bereich der Finanzverteilung von vornhinein als wenig zielführend.[1228]

### 1.1.3 Anmerkungen zur Vergleichbarkeit

#### a) Verständnis von Souveränität und dessen Folgen

##### aa) Internationales Verhältnis

394 Das Verständnis von Souveränität unterscheidet sich in rechtlicher Hinsicht, wenn die Schweiz als Staat einerseits und die Kantone als Gliedstaaten andrerseits betrachtet werden. Die Souveränität von Staaten ist insofern uneingeschränkt, als gegen innen Verfassungsautonomie (sog. innere Souveränität) und gegen aussen im Rahmen des Völkerrechts Unabhängigkeit von anderen staatlichen Rechtsordnungen (sog. äussere Souveränität) besteht.[1229] Diese Souveränität

---

1226 Vgl. HÄRTEL, Rz. 32.

1227 Vgl. für das unterschiedliche Föderalismusverständnis der Schweiz und Deutschland JÖRG, S. 298 ff.; MARTI, S. 116 ff. Dieses hängt vom historischen Kontext sowie von den politischen, rechtlichen, wirtschaftlichen, gesellschaftlichen und kulturellen Entwicklungsständen ab (vgl. eingehend HÄRTEL, Rz. 33). Diese Verschiedenheit zeigt sich exemplarisch an der Finanzverteilung: Während in der Schweiz die Souveränität der Kantone eine Steuererhebungskompetenz beinhaltet (sog. Trennsystem), weisen bspw. die deutschen Bundesländer fast keine Steuerautonomie auf, weshalb die Finanzverteilung massgeblich über den Finanzausgleich vorgenommen werden muss (sog. Verbundsystem). Vgl. ausführlich zum Verbund- und Trennsystem JÖRG, S. 52 ff.; LIENHARD/MÄCHLER/ZIELNIEWICZ, S. 41 f.; STARCK, Rz. 24 ff.

1228 Bspw. erweist sich ein Import des Verbundsystems in die Schweiz als mit dem schweizerischen Föderalismusverständnis unvereinbar (so PIPPIG, S. 351 f.; vgl. ferner KORIOTH, S. 355, welcher aufzeigt, dass das Verbundsystem lange Zeit sogar als mit den bundesstaatlichen Prinzipien unvereinbar galt).

1229 Vgl. EPPING, § 7, Rz. 137; relativierend HERDEGEN, § 28, Rz. 7, welcher mit Blick auf supranationale Organisationen eine «Elastizität des Souveränitätsbegriffs» feststellt; vgl. insb. zur Steuersouveränität HONGLER, Justice, S. 71 ff.

ist eine «Konsequenz der Staatsqualität».[1230] Hingegen weisen Kantone eine durch die Bundesverfassung beschränkte Souveränität auf.[1231] Wie bereits dargelegt, wird die kantonale Steuersouveränität u. a. durch das verfassungsrechtliche Doppelbesteuerungsverbot in Art. 127 Abs. 3 BV beschränkt, welches per Definition das Verteilungsproblem auslöst.[1232] Im internationalen Verhältnis besteht kein Doppelbesteuerungsverbot *per se*, da weder die Bundesverfassung[1233] noch das völkerrechtliche Gewohnheitsrecht[1234] ein solches vorsieht. Somit stellt sich die Verteilungsproblematik erst, wenn die Schweiz «in Ausübung ihrer souveränen Rechte»[1235] einen völkerrechtlichen Vertrag abschliesst, welcher die Doppelbesteuerung verbietet.

Die Tatsache, dass im internationalen Verhältnis das DBA den Ausgangspunkt für das Verteilungsproblem darstellt, impliziert wiederum, dass eine konkrete Verteilung im Rahmen der Vertragsverhandlungen gefunden werden muss. Dabei wird das Verteilungsergebnis von den betroffenen Akteuren in Wahrnehmung ihrer eigenen finanziellen Interessen erzielt. Im «Genfer Entscheid» hat sich das Bundesgericht allerdings dahingehend geäussert, dass das internationale Steuerrecht nicht für eine Orientierung zur Lösung einer Steuerstreitigkeit zwischen zwei Kantonen taugt, weil diese Lösung auf einer Verhandlungsbasis basiert.[1236] Grundsätzlich ist dem Bundesgericht zuzustimmen, dass die Lösung im internationalen Steuerrecht im Vergleich zum interkantonalen Steuerecht auf andere Art zustande gekommen ist. Nichtsdestotrotz ändert dieser Umstand nichts an der Tatsache, dass die zugrunde liegende Verteilungsproblematik identisch ist. Somit kann der Rechtsvergleichung nicht im Vorhinein mit Verweis auf mögliche Diskrepanzen in der Ausgangslage die Berechtigung abgesprochen werden, sondern es muss im Nachhinein begründet werden, warum die mittels Rechtsvergleichung gefundene Verteilungsalternative unter Umständen im interkantonalen Verhältnis sachgerechter ist. 395

---

1230 HERDEGEN, § 8, Rz. 7, in Abgrenzung zur Staatsgewalt, welche zur Bestimmung der Staatsqualität gemäss der «Drei-Elemente-Lehre» nach Jellinek herangezogen wird.

1231 Vgl. Art. 3 BV.

1232 Vgl. vorn Rz. 17.

1233 Art. 127 Abs. 3 BV gilt nur für kantonale Sachverhalte (vgl. vorn Fn. 175).

1234 Vgl. HONGLER, Justice, S. 168 ff.; LEHNER, Kommentar, Rz. 13; SCHAUMBURG, Normgruppen, Rz. 2.5. Für die völkerrechtliche Zulässigkeit einer Besteuerung ist lediglich ein *genuine link* erforderlich (vgl. m. w. H. LEHNER, Kommentar, Rz. 11; vgl. ferner vorn Rz. 183).

1235 So VON ARNAULD, Rz. 90, welcher in diesem Zusammenhang von einer Beschränkung der «autonomen Handlungsfähigkeit» ausgeht, welche die staatliche Souveränität selbst nicht mindert.

1236 Vgl. BGE 125 I 458, E. 4c.

#### bb) Interkommunales Verhältnis

396 In Bezug auf die Gemeinden wird anstelle des Souveränitätsbegriffs derjenige der Gemeindeautonomie verwendet.[1237] Diesbezüglich hält Art. 50 Abs. 1 BV fest, dass die Gemeindeautonomie nach Massgabe des kantonalen Rechts garantiert ist und verweist damit in Bezug auf deren Umfang auf die kantonale Verfassungs- und Gesetzgebung.[1238] Darin eingeschlossen ist einerseits die Zuteilung der Steuerhoheit auf die Gemeinden sowie deren Abgrenzung zueinander.[1239] Andrerseits haben alle Kantone einen interkommunalen Finanzausgleich implementiert.[1240] Weil alle Kantone die interkommunale Doppelbesteuerung vermeiden[1241], wird die Verteilungsproblematik im interkommunalen Verhältnis wie im interkantonalen Verhältnis begründet. Insofern besteht hierin trotz unterschiedlichem Souveränitätsbegriff eine grössere Vergleichbarkeit als im internationalen Verhältnis.

### b) Verteilungsziele

#### aa) Internationales Verhältnis

397 Gemäss SCHÖN gibt es keine allgemein gültigen Regeln, wie im internationalen Steuerrecht die Besteuerungsrechte verteilt werden sollten, sondern es handelt sich um einen politischen Prozess, welcher von Effizienz-, Gleichheits- und Praktikabilitätsüberlegungen geleitet ist.[1242] Es ist ersichtlich, dass im internationalen Verhältnis sehr ähnliche Verteilungsziele wie im interkantonalen Verhältnis herangezogen werden.[1243] Die Frage, ob die Gewichtung der einzelnen Verteilungsziele ebenfalls ähnlich ist, ist durchaus schwierig zu beantworten. Einerseits kann die Gewichtung bei jedem Abkommen sowie bei jeder Verteilungsnorm unterschiedlich ausfallen. Andrerseits spielen weitere Faktoren wie Verhandlungsgeschick oder Kompromisse eine Rolle.

---

1237 Vgl. Art. 50 Abs. 1 BV.

1238 Vgl. mit Blick auf die historische Entstehung BGE 131 I 91, E. 2.

1239 Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 8, Rz. 17 ff.; REICH, Steuerrecht, § 5, Rz. 25, welcher deshalb von «abgeleiteter Steuererhebungskompetenz» der Gemeinden spricht.

1240 Vgl. für eine Übersicht RÜHLI, S. 74 ff.

1241 Vgl. anschaulich Art. 95 Abs. 3 KV/GR; vgl. ferner hinten Rz. 452.

1242 Vgl. SCHÖN, S. 93; vgl. ferner LEHNER, Kommentar, Rz. 20 ff.

1243 Vgl. zu den Verteilungszielen im interkantonalen Verhältnis vorn Rz. 98 ff.

### bb) Interkommunales Verhältnis

Auch im interkommunalen Verhältnis dürften die gleichen Verteilungsziele zur Anwendung kommen. Allerdings durchliefen die Grundsätze des interkommunalen Steuerrechts i. d. R. das ordentliche Gesetzgebungsverfahren auf Kantonsebene, weshalb die Gemeinden im Rahmen ihrer üblichen Mitwirkungsrechte teilnehmen konnten. Insofern werden kantonsspezifische Besonderheiten als zusätzliche Faktoren zu den oben genannten Verteilungszielen hinzutreten. 398

## c) Darstellung des Verteilungsergebnisses

### aa) Grundproblematik

Das Verteilungsergebnis ist insb. im internationalen Verhältnis nicht immer einheitlich definiert. Sobald keine ausschliessliche Zuteilung eines Besteuerungsrechts an einen Staat erfolgt, kann die Vergleichbarkeit zwischen den Verteilungsergebnissen nicht gewährleistet werden, weil auf Stufe der Primär- oder Sekundärverteilung unterschiedliche Massnahmen existieren, welche entweder an den Steuereinnahmen oder an der Steuerbemessungsgrundlage anknüpfen. Um eine Vergleichbarkeit herzustellen, müssen entweder die Steuerbemessungsgrundlage oder die Steuereinnahmen als Bezugsgrösse für das Verteilungsergebnis gewählt werden. Auf diese beiden Ansätze soll nun kurz eingegangen werden. 399

### bb) Steuerbemessungsgrundlage als Bezugsgrösse

Ausgangspunkt dieses Ansatzes ist die Steuerbemessungsgrundlage eines Staates gemäss internem Recht. Anschliessend wird ermittelt, inwiefern die Primär- und allenfalls Sekundärverteilung, falls vorhanden, diese Steuerbemessungsgrundlage vermindert. Das Verteilungsergebnis wird als Verhältnis zwischen der Steuerbemessungsgrundlage vor und jener nach der Primär- und Sekundärverteilung dargestellt. Ein Vorteil dieses Ansatzes besteht darin, dass eine isolierte Interpretation aus der Perspektive eines bestimmten Staates möglich ist, ohne dass Abhängigkeiten zum anderen Staat bzw. zu dessen Steuersystem auftreten. Des Weiteren ist die Vergleichbarkeit zum interkantonalen Verhältnis gegeben, weil dort ebenfalls die Steuerbemessungsgrundlage als Bezugsgrösse dient. Allerdings besteht der Nachteil in der fehlenden Gesamtbetrachtung. 400

cc) Steuereinnahmen als Bezugsgrösse

401 Mit diesem Ansatz werden zunächst die gesamten Steuereinnahmen berechnet, welche die involvierten Staaten erzielen. Anschliessend könnte aufgezeigt werden, wie diese Steuereinnahmen auf die Staaten aufgeteilt werden. Der Vorteil dieses Ansatzes kann in der Gesamtbetrachtung gesehen werden. Bspw. könnte im internationalen Verhältnis der Ansässigkeitsstaat deshalb einer uneingeschränkten Besteuerung im Quellenstaat zustimmen, weil die Steuersatzunterschiede gross sind und der Ansässigkeitsstaat aufgrund der Anrechnungsmethode ebenfalls substanzielle Steuereinnahmen erhält. Hingegen ist bei der Betrachtung der Steuereinnahmen eine Abhängigkeit von den Steuersätzen vorhanden, welche einseitig abgeändert werden können. Insofern erscheint das Verteilungsergebnis etwas arbiträr, weshalb im weiteren Verlauf dieser Untersuchung die Steuerbemessungsgrundlage als Bezugsgrösse verwendet wird.

## *1.2 Verteilung im internationalen Verhältnis*

402 In diesem Kapitel wird die Verteilung von Erwerbseinkünften im internationalen Verhältnis als erste Verteilungsalternative untersucht. Anhand der verschiedenen Arten von Erwerbstätigkeit werden das Primär- und Sekundärverteilungsergebnis mit Bezug zu allen Nachbarländern der Schweiz dargestellt sowie anschliessend dem interkantonalen Steuerrecht gegenübergestellt und einer kritischen Würdigung unterzogen.

### 1.2.1 Unselbständige Erwerbstätigkeit im Grundsatz

a) Begriff der unselbständigen Erwerbstätigkeit

403 In den jeweiligen DBA ist der Begriff der unselbständigen Erwerbstätigkeit nicht definiert. Allerdings liegt dem OECD-MA gemäss Lehre ein gemeinsames Vorverständnis zugrunde, was unter unselbständiger Erwerbstätigkeit verstanden wird.[1244] Dieses Vorverständnis deckt sich weitgehend mit dem Begriff der unselbständigen Erwerbstätigkeit im interkantonalen Steuerrecht.[1245]

---

1244 Vgl. WALDBURGER, Einkommen aus unselbständiger Arbeit, S. 40; vgl. ferner PROKISCH, Kommentar zu Art. 15 OECD-MA, Rz. 27.

1245 Vgl. WALDBURGER, Einkommen aus unselbständiger Arbeit, S. 41; vgl. zum Begriff der unselbständigen Erwerbstätigkeit im interkantonalen Steuerrecht vorn Rz. 26 ff.

Für gewisse Arten von unselbständiger Erwerbstätigkeit bestehen spezielle Zuteilungsnormen in den entsprechenden DBA, welche den nachfolgend beschriebenen Grundsätzen vorgehen.[1246]

### b) Primärverteilungsergebnis

Für die unselbständige Erwerbstätigkeit wird im Grundsatz das Arbeitsortsprinzip aufgestellt.[1247] Demnach kann derjenige Staat die unselbständigen Erwerbseinkünfte besteuern, in welchem die Arbeitsleistung ausgeübt wird.[1248] Gemäss internationalem Verständnis ist eine physische Präsenz am Arbeitsort erforderlich.[1249] Das Arbeitsortsprinzip wird damit gerechtfertigt, dass das Arbeitsentgelt durch die Arbeitsausübung, d. h. die physische Präsenz am Arbeitsort, erwirtschaftet wird und somit ein natürlicher Konnex zwischen Arbeitsort und diesen Einkünften besteht.[1250] Des Weiteren wird eine Verbindung zwischen der Besteuerung der unselbständigen Erwerbseinkünfte und der Abzugsfähigkeit des Lohnaufwands bei der Gewinnsteuer hergestellt.[1251] 404

Im Verhältnis zu den Nachbarstaaten erfolgt meist eine Freistellung im Ansässigkeitsstaat unter Progressionsvorbehalt.[1252] In diesen Fällen wird die Steuerbemessungsgrundlage des Arbeitsorts jeweils vollumfänglich bestätigt. Falls 405

---

1246 Vgl. für Grenzgänger hinten Rz. 413 ff.; vgl. für Personen im öffentlichen Dienst hinten Rz. 429 ff.; vgl. für leitende Angestellte hinten Rz. 433 ff.; vgl. für Mitglieder von Aufsichts- und Verwaltungsräten hinten Rz. 437 ff.; des Weiteren bestehen spezielle Zuteilungsnormen für Künstler und Sportler (vgl. Art. 17 OECD-MA) sowie Besatzungsmitglieder von Seeschiffen und Luftfahrzeugen (vgl. Art. 15 Abs. 3 OECD-MA), welche für die vorliegende Untersuchung nicht weiter von Relevanz sind.

1247 Vgl. Art. 15 Abs. 1 DBA-D; Art. 17 Abs. 1 DBA-F; Art. 15 Abs. 1 DBA-A; Art. 15 Abs. 1 DBA-I; Art. 15 Abs. 1 DBA-FL.

1248 Vgl. WALDBURGER, Einkommen aus unselbständiger Arbeit, S. 60 ff., welcher aufzeigt, dass das Ansässigkeitsprinzip mit Vorbehalt der Ausübung im anderen Staat identisch ist mit dem Arbeitsortsprinzip.

1249 Vgl. OECD-Musterkommentar, Art. 15, Rz. 1.

1250 Vgl. WALDBURGER, Allocation, S. 206; vgl. ferner VALTA, Internationales Steuerrecht, S. 531.

1251 Vgl. WALDBURGER, Allocation, S. 206; vgl. ferner KOLB, FS Loukota, S. 245.

1252 Vgl. für das Ausland als Ansässigkeitsstaat Art. 24 Abs. 1 Ziff. 1 Bst. d DBA-D; Art. 25 A Abs. 1 Bst. a DBA-F; Art. 23 Abs. 1 Bst. a DBA-FL; vgl. ferner Botschaft DBA-F 1997, BBl 1997 IV, S. 1147, welche ausführt, dass die in Frankreich angewandte Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (sog. *crédit d'impôt*) im Ergebnis wie eine Freistellung mit Progressionsvorbehalt wirkt; vgl. für die Schweiz als Ansässigkeitsstaat Art. 24 Abs. 2 Ziff. 1 DBA-D; Art. 25 B Abs. 1 DBA-F; Art. 23 Abs. 1 DBA-A; Art. 24 Abs. 3 DBA-I; Art. 23 Abs. 2 Bst. a DBA-FL.

der Unselbständigerwerbende seinen Wohnsitz in Österreich oder Italien hat, können diese Staaten die Erwerbseinkünfte – zusätzlich zur Schweiz als Arbeitsort – ebenfalls besteuern und beseitigen die Doppelbesteuerung mit der Anrechnungsmethode.[1253] Aus schweizerischem Blickwinkel ergibt sich mit der Anrechnungsmethode keine Änderung des Primärverteilungsergebnisses, weil die Schweizer Steuerbemessungsgrundlage ebenfalls vollumfänglich bestätigt wird.

### c) Sekundärverteilungsergebnis

#### aa) Rechtsnatur von finanziellen Ausgleichszahlungen

406 Die Zuteilung des Besteuerungsrechts an den unselbständigen Erwerbseinkünften wird in gewissen DBA mit einer finanziellen Ausgleichszahlung ergänzt. Bevor die Auswirkung auf das Primärverteilungsergebnis beleuchtet wird, soll deren Rechtsnatur im Sinne einer Vorfrage thematisiert werden. Diese wird im internationalen Steuerrecht vor allem bei den Grenzgängerregelungen diskutiert. In der Lehre wird deren Rechtsnatur einhellig als nichtsteuerlich charakterisiert, weil es sich nicht um eine Zuteilung von Besteuerungsrechten handelt.[1254] BÉGUELIN spricht in diesem Zusammenhang von einer «*indemnisation des communes et des cantons frontaliers, pour tenir compte des charges financières que ces travailleurs entraînent dans l'Etat où ils exercent leur activité*».[1255] Dieser Auffassung ist grundsätzlich zuzustimmen. Weitergehend kann diese finanzielle Entschädigung m. E. als Finanzausgleichsinstrument, konkret als Lastenausgleich, qualifiziert werden. Der oben beschriebene Zweck der finanziellen Ausgleichszahlung deckt sich weitgehend mit dem allgemeinen Zweck eines Lastenausgleichs. Dieser besteht in der Solidarisierung von unvorteilhaften Rahmenbedingungen auf der Ausgabenseite.[1256] Konkret werden räumliche Externalitäten (*spillovers*) entschädigt.[1257]

---

1253 Vgl. Art. 23 Abs. 2 DBA-A; Art. 24 Abs. 2 DBA-I.

1254 Grundlegend BÉGUELIN, S. 565; zustimmend DUSS/KUBAILE, Kommentar zu Art. 15 OECD-MA, Rz. 122 und 127; ENZ, Rz. 421; METZGER, S. 123; ULDRY PACOT, S. 258 f.

1255 BÉGUELIN, S. 565.

1256 Vgl. MAUCHLE/SCHALTEGGER, Rz. 27 f.; vgl. zum Zweck des SLA vorn Rz. 167.

1257 Abzulehnen ist die Aussage, dass zusätzlich eine faire Allokation von Steuereinnahmen bezweckt wird (so aber ENZ, Rz. 421), was eine Qualifikation als Ressourcenausgleich nahelegt. Erstens wird die Ausgleichszahlung in der Grenzgängerregelung mit Frankreich zugunsten der Schweiz bezahlt, obwohl die Schweiz eine höhere Finanzstärke aufweisen dürfte. Zweitens fehlt im internationalen Verhältnis eine Rechtfertigung für einen Ressourcenausgleich (vgl. ausführlich m. w. H. HONGLER, Justice,

### bb) Finanzielle Ausgleichszahlung der Schweiz zugunsten von Österreich

Im Verhältnis mit Österreich wird das Primärverteilungsergebnis um eine finanzielle Ausgleichszahlung ergänzt. Die Schweiz zahlt seit dem Jahr 2007 für alle unter den Art. 15 Abs. 1 DBA-A fallenden Unselbständigerwerbenden mit Arbeitsort in der Schweiz eine einseitige, finanzielle Ausgleichszahlung in der Höhe von 12.5 % der schweizerischen Steuereinnahmen.[1258] Vor dem Jahr 2007 hatte die Schweiz eine Grenzgängerregelung mit Österreich, weshalb die österreichischen Pendler einer auf 3 % beschränkten Quellensteuer in der Schweiz unterworfen waren und Österreich die Anrechnungsmethode anwandte.[1259] Diese Regelung wurde auf Wunsch von Österreich aufgegeben, weil befürchtet wurde, dass Wochenaufenthalter mit dem Freizügigkeitsabkommen die Grenzgängerbesteuerung im grossen Stil umgehen können.[1260] Die für die Schweiz eher vorteilhafte Änderung zum heutigen System ist auf die geschwächte Verhandlungsposition von Österreich zurückzuführen, wobei auch die Schweiz namhafte Zugeständnisse in anderen Bereichen machte.[1261] 407

Nachfolgend soll das Verteilungsergebnis unter Berücksichtigung dieser finanziellen Ausgleichszahlung aufgezeigt werden. In Abbildung 10 ist das Verhältnis zwischen der schweizerischen Steuerbemessungsgrundlage vor und nach der finanziellen Ausgleichszahlung abgebildet. Die Werte können wie folgt interpretiert werden: Beim durchschnittlichen Bruttolohn eines österreichischen Unselbständigerwerbenden von CHF 83'346 (schwarze Linie) erhält die Schweiz gleich viel Steuereinnahmen, wie wenn sie anstelle der finanziellen Ausgleichszahlung nur 92.6 % dieses Bruttolohns (d. h. CHF 77'178) besteuern könnte. Werden anstelle des durchschnittlichen Bruttolohns der Median bzw. das 408

S. 359 ff.). Anders gestaltet sich die Ausgangslage im interkantonalen Verhältnis, da die Existenz des Bundesstaats neben der Finanzautonomie auch Finanzgleichheit und Finanzsolidarität verlangt (vgl. zu diesen finanzspezifischen Prinzipien des Bundesstaats REICH, Finanzverfassung, Rz. 13 ff.).

1258 Vgl. Art. 4 Schlussprotokoll zum DBA-A.

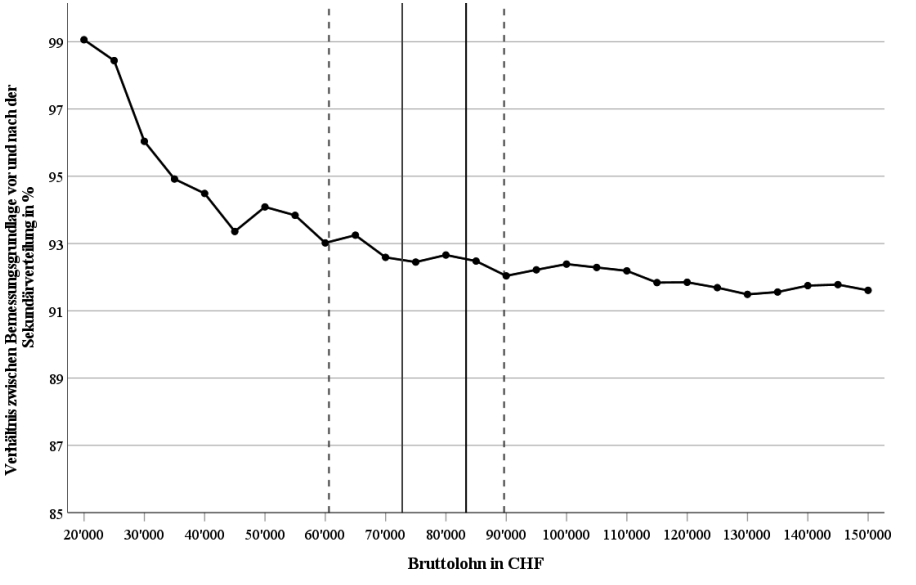
1259 Vgl. Botschaft DBA-A 2006, BBl 2006, S. 5157.

1260 Vgl. Botschaft DBA-A 2006, BBl 2006, S. 5157.

1261 Vgl. Botschaft DBA-A 2006, BBl 2006, S. 5160 f.; vgl. ferner ENZ, Rz. 379 f.; KOLB, FS Loukota, S. 244 ff. Die Zugeständnisse betreffen insb. die Einführung einer Vollstreckungshilfe sowie die Ausdehnung der für die Grenzgänger anwendbaren Anrechnungsmethode auf alle Unselbständigerwerbenden.

obere und untere Quartil (graue Linien) betrachtet, ergeben sich nahezu identische Werte von 92.4 bis 92.9 %.[1262]

*Abbildung 10: Sekundärverteilungsergebnis eines österreichischen Unselbständigerwerbenden mit Arbeitsort im Kanton St. Gallen in Abhängigkeit vom Bruttolohn aus Sicht der Schweiz*[1263]




[1262] Der Grenzgängerbegriff im Ausländerrecht ist massgeblich weiter als derjenige im Steuerrecht, weshalb die dargestellten Bruttolöhne einen grösseren Personenkreis abbilden als die steuerrechtlichen Grenzgänger. Des Weiteren handelt es sich um einen Datensatz über alle Ausländer mit Aufenthaltsbewilligung G in der Grossregion Ostschweiz und nicht nur um die hier relevanten österreichischen Unselbständigerwerbenden im Kanton SG.

[1263] Eigene Berechnungen mit Daten für die schwarzen Punkte aus Quellensteuertarif A0N 2018 des Kantons SG; für die grauen Linien aus BFS, Monatlicher Bruttolohn (Zentralwert und Quartilbereich), Schweizer/innen und Ausländer/innen, nach beruflicher Stellung und Geschlecht, Privater Sektor Ostschweiz 2016 [Datensatz]; für die schwarze Linie aus BFS, Ausländische Grenzgänger/innen nach Geschlecht, Arbeitskanton, Wohnsitzstaat und Quartal 2016Q4 [Datensatz]; EFV, Ressourcenausgleich 2020, Quellenbesteuerte Einkommen natürlicher Personen 2020, Bemessungsjahr 2016 [Datensatz].

### cc) Finanzielle Ausgleichszahlung des Kantons Genf zugunsten von Frankreich

Der Kanton Genf hat mit Frankreich eine Vereinbarung abgeschlossen, welche zusätzlich zur Primärverteilung zugunsten des Arbeitskantons Genf eine finanzielle Ausgleichszahlung zugunsten von Frankreich vorsieht.[1264] Diese Zahlung beträgt 3.5 % der Bruttolöhne, welche französische Unselbständigerwerbende im Kanton Genf verdienen.[1265] Gewisse Autoren vertreten die Ansicht, dass die Ausgleichszahlung nur auf dem Bruttolohn der Grenzgänger bezahlt werde, weshalb der Grenzgänger vom Wochenaufenthalter abzugrenzen sei.[1266] Dem ist nicht so, wie dem Wortlaut ebendieser Vereinbarung entnommen werden kann. Die Ausgleichszahlung bezieht sich auf die Bruttolöhne von allen Unselbständigerwerbenden, welche in Genf arbeiten und in den französischen *Départements Ain* und *Haute-Savoie* ansässig sind.[1267] 409

Diese Vereinbarung wurde abgeschlossen, um die negativen finanziellen Folgen der ausschliesslichen Besteuerung am Arbeitsort für die französischen Grenzgemeinden abzufedern. Vor diesem Hintergrund ist auch die Präambel dieser Vereinbarung zu lesen: Ausgehend vom Grundsatz der Arbeitsortsbesteuerung werden die öffentlichen Ausgaben am französischen Wohnsitz erwähnt, an welchen sich der Kanton Genf mit der finanziellen Ausgleichszahlung solidarisch beteiligt.[1268] Insofern ist die Ausgangslage umgekehrt als bei vielen Grenzgängerregelungen, bei welchen die Lasten am Arbeitsort mit einer finanziellen Ausgleichszahlung oder einem beschränkten Quellensteuerrecht abgegolten werden.[1269] 410

Die finanzielle Ausgleichszahlung führt im Ergebnis zu einer Aufteilung des Steuersubstrats zwischen dem Kanton Genf und Frankreich. Für die Darstellung des Sekundärverteilungsergebnisses wird wiederum berechnet, um wieviel die finanzielle Ausgleichszahlung die Steuerbemessungsgrundlage des Kantons Genf reduziert. In Abbildung 11 ist das Verhältnis zwischen der Bemessungsgrundlage vor und jener nach der Sekundärverteilung abgebildet. Bei 411

---

1264 Vgl. Art. 1 Vereinbarung vom 29. Januar 1973.

1265 Vgl. Art. 1 Bst. b i. V. m. Bst. c Vereinbarung vom 29. Januar 1973.

1266 Vgl. CLIMONET, S. 440; ENZ, Rz. 409 ff.

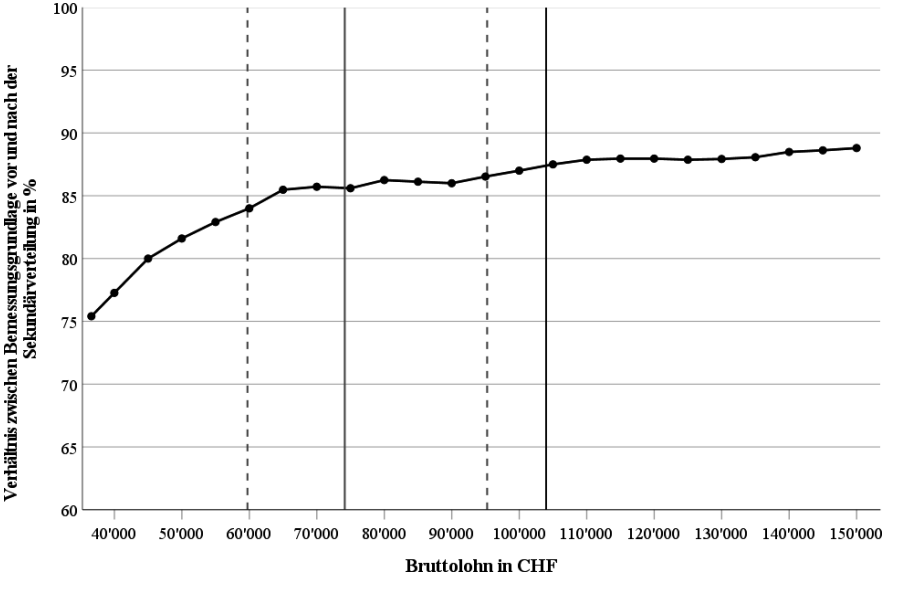
1267 Vgl. die richtigen Ausführungen in DUSS/KUBAILE, Kommentar zu Art. 15 OECD-MA, Rz. 126; ULDRY PACOT, S. 258. Diese Auffassung wurde vom Generalsekretariat des Finanzdepartements des Kantons GE auf Anfrage des Autors vom 3. September 2019 bestätigt. In der Praxis dürfte auf die Grenzgängerbewilligung abgestellt werden (vgl. bereits KOLB, Grenzgängerbesteuerung, S. 633).

1268 Vgl. E. 1 und 3 der Präambel der Vereinbarung vom 29. Januar 1973.

1269 Vgl. hinten Rz. 416 ff.

einem durchschnittlichen Bruttolohn eines französischen Unselbständigerwerbenden von CHF 103'970 (schwarze Linie) reduziert sich die Bemessungsgrundlage des Kantons Genf aufgrund der finanziellen Ausgleichszahlung auf ca. 87.4 %. Werden der entsprechende Median bzw. das untere und obere Quartil (graue Linien) betrachtet, ergeben sich ähnliche Werte von 84.0 bis 86.5 %. Bei einem Bruttolohn bis zu CHF 36'600 übersteigt die finanzielle Ausgleichszahlung an Frankreich die eingenommene Quellensteuer, weshalb es für den Kanton Genf nicht attraktiv ist, Unselbständigerwerbende mit Tieflöhnen anzuziehen.[1270]

*Abbildung 11: Sekundärverteilungsergebnis eines französischen Unselbständigerwerbenden mit Arbeitsort im Kanton Genf in Abhängigkeit vom Bruttolohn aus Sicht der Schweiz*[1271]




[1270] Bei CHF 36'600 unterschreitet der angewandte Quellensteuertarif die 3.5 %-Satzgrenze.

[1271] Eigene Berechnungen mit Daten für die schwarzen Punkte aus dem Quellensteuertarif A0 2018 des Kantons GE (ohne freiwillige Kirchensteuer); für die grauen Linien aus BFS, Monatlicher Bruttolohn (Zentralwert und Quartilbereich), Schweizer/innen und Ausländer/innen, nach beruflicher Stellung und Geschlecht, Privater Sektor Genferseeregion 2016 [Datensatz]; für die schwarze Linie aus BFS, Ausländische Grenzgänger/innen nach Geschlecht, Arbeitskanton, Wohnsitzstaat und Quartal 2016Q4 [Datensatz]; EFV, Ressourcenausgleich 2020, Quellenbesteuerte Einkommen natürlicher Personen 2020, Bemessungsjahr 2016 [Datensatz].

d) Vergleich zum interkantonalen Steuerrecht und Würdigung

Die unselbständigen Erwerbseinkünfte werden im internationalen Verhältnis vollumfänglich oder zumindest überwiegend dem Arbeitsort zugeteilt. Damit weicht dieses Verteilungsergebnis grundlegend von demjenigen im interkantonalen Verhältnis ab. Nichtsdestotrotz können die Gründe, welche zum Arbeitsortsprinzip in den dem Art. 15 Abs. 1 OECD-MA nachgebildeten DBA-Normen geführt haben, auf das interkantonale Steuerrecht übertragen werden: Der «natürliche» Konnex zwischen der physischen Tätigkeit und den unselbständigen Erwerbseinkünften sowie die Kongruenz zwischen der Besteuerung der Erwerbseinkünfte bei der Einkommensteuer und der Abzugsfähigkeit des Lohnaufwands bei der Gewinnsteuer bilden ebenso im interkantonalen Verhältnis legitime Argumente für ein (teilweises) Besteuerungsrecht am Arbeitsort. Interessanterweise besteht auf internationaler Ebene ein Konsens, dass ein ausschliessliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats weder angemessen noch praktikabel sei, weil dann einerseits die Quellenbesteuerung nicht anwendbar ist, was einen weitgehenden Informationsaustausch bedingt, und andrerseits Staaten, welche mehr Arbeitskräfte importieren als exportieren, benachteiligt sind.[1272] Im interkantonalen Verhältnis spielt der erste Einwand keine Rolle, weil die Informationsbeschaffung im Bundesstaat durchgesetzt werden kann. Der zweite Einwand hängt hingegen massgeblich vom Bewertungsmassstab für die Beurteilung einer angemessenen Verteilung ab. Wird – wie oben ausführlich dargelegt – auf die Globaläquivalenz als Bewertungsmassstab abgestellt, ist die (teilweise) Zuweisung von Steuersubstrat an den Arbeitsort gerechtfertigt.[1273] Weil die Globaläquivalenz allerdings ebenso die Leistungen am Wohnort berücksichtigt, ist aus diesem Blickwinkel eine ausschliessliche Zuteilung des Besteuerungsrechts an den Arbeitsort ebenso abzulehnen. 412

## 1.2.2 Unselbständige Erwerbstätigkeit von Grenzgängern

Alle DBA mit den Nachbarländern – mit Ausnahme des DBA-A – beinhalten besondere Regelungen für Grenzgänger. Nachfolgend wird zunächst der Grenzgängerbegriff näher betrachtet (Rz. 414 ff.). Anschliessend gilt es, das jeweilige Verteilungsergebnis zu untersuchen (Rz. 416 ff.). 413

[1272] Vgl. WALDBURGER, Allocation, S. 215, mit Verweis auf die Konferenz vom 8. bis 10. November 2007 der Wirtschaftsuniversität Wien zum Thema «*Source Versus Residence: The Alloction of Taxing Rights in Tax Treaty Law*».

[1273] Vgl. vorn Rz. 202 ff.; gl. A. KEMMEREN, S. 264 ff.; VALTA, Internationales Steuerrecht, S. 531.

### a) Begriff des Grenzgängers

414 Der Begriff des Grenzgängers unterscheidet sich je nach DBA.[1274] Nichtsdestotrotz können grob zwei Tatbestandsmerkmale festgestellt werden, welche in allen Grenzgängerregelungen in einer Form vorzufinden sind.[1275] Das erste Tatbestandsmerkmal ist das Auseinanderfallen von Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat. Personen, die ihre Arbeit i. d. R. nicht ausserhalb ihres Ansässigkeitsstaats ausüben, erfüllen in keinem Fall den Grenzgängerbegriff.[1276] Unterschiede gibt es in der Auslegung, was unter dem Ansässigkeits- oder Tätigkeitsstaat verstanden wird. Einerseits engen geografische Kriterien den Ansässigkeits- oder Tätigkeitsstaat ein.[1277] Andrerseits ist im Verhältnis mit dem Fürstentum Liechtenstein unter Ansässigkeitsstaat explizit das Hauptsteuerdomizil gemeint, weshalb ein Wochenaufenthaltsort nicht genügt.[1278] Das zweite Tatbestandsmerkmal besteht in der täglichen Rückkehr vom Tätigkeits- in den Ansässigkeitsstaat.[1279] Das Konzept der täglichen Rückkehr wird meist mit einer Anzahl Nichtrückkehrtage – 45

---

1274 Vgl. die Definition des Grenzgängers in Art. 15a Abs. 2 DBA-D; Art. 17 Abs. 4 DBA-F i. V. m. Art. 3 Grenzgängerbesteuerungsabkommen vom 11. April 1983; Art. 15 Abs. 4 DBA-FL. Im Verhältnis zu *Italien* ist der Grenzgängerbegriff weder im DBA-I noch in der Grenzgängervereinbarung vom 3. Oktober 1974 enthalten. WALDBURGER ist deshalb der Auffassung, dass die bundesgerichtliche Rechtsprechung, namentlich Urteil BGer v. 19.6.1984, ASA 55, S. 585 ff., zur alten Rechtslage im Verhältnis zu Frankreich auf Italien übertragen werden kann (vgl. WALDBURGER, Einkommen aus unselbständiger Arbeit, S. 236; zustimmend DUSS/KUBAILE, Kommentar zu Art. 15 OECD-MA, Rz. 132; ENZ, Rz. 438 f.).

1275 ENZ, Rz. 274, beschreibt drei Tatbestandsmerkmale, indem er das Auseinanderfallen von Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat in zwei Tatbestandsmerkmale aufteilt («Ansässigkeit in einem Staat, Arbeitsort im anderen Staat»); vgl. ferner METZGER, S. 117.

1276 Vgl. WALDBURGER, Rechtsprechung 2009, S. 300.

1277 Im Verhältnis mit *Frankreich* muss aufgrund des territorialen Geltungsbereichs des Grenzgängerbesteuerungsabkommens vom 11. April 1983 die Ansässigkeit von Schweizer Grenzgängern bzw. der Arbeitsort von französischen Grenzgängern in einem der acht Grenzkantone BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE oder JU liegen (vgl. DUSS/KUBAILE, Kommentar zu Art. 15 OECD-MA, Rz. 119; a. A. WALDBURGER, Einkommen aus unselbständiger Arbeit, S. 235, welcher dieser Bestimmung keine Aussage zum Arbeitsort entnehmen kann). Im Verhältnis mit *Italien* gehen die italienischen Behörden davon aus, dass nur Personen, welche in Italien innerhalb einer Grenzzone von 20 km ihren Wohnsitz haben, Grenzgänger sind (vgl. BERNASCONI, S. 295).

1278 Vgl. SIF, Merkblatt Erwerbseinkommen, Ziff. 2.1; vgl. ferner Botschaft DBA-FL, BBl 2015, S. 7838 f.

1279 Obwohl das DBA-FL davon abweichend ein tägliches Begeben an den Arbeitsort voraussetzt, ist dieses Erfordernis im Ergebnis mit dem Konzept der täglichen Rückkehr vergleichbar, da das tägliche Begeben an den Arbeitsort und die tägliche Rückkehr in den Ansässigkeitsstaat zwei Seiten derselben Medaille darstellen (vgl. ENZ, Rz. 477).

oder 60 Tage – ergänzt, welche den Grenzgängerbegriff in dieser Hinsicht ausweiten.[1280]

Je nach DBA haben die steuerpflichtigen Personen ein Interesse daran, als Grenzgänger qualifiziert zu werden oder nicht. Namentlich italienische Grenzgänger profitieren von diesem Status, weil mit der Grenzgängereigenschaft ein Wechsel von der Anrechnungs- zur Freistellungsmethode einhergeht, weshalb insgesamt eine tiefere Steuerbelastung resultiert.[1281] In Bezug auf die restlichen DBA ist es für steuerpflichtige Personen ungünstig, wenn sie als Grenzgänger qualifiziert werden. Bei deutschen Grenzgängern kommt ebenso ein Methodenwechsel, allerdings von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode, zur Anwendung, weshalb die Steuerbelastung auf das deutsche Niveau «hochgeschleust» wird.[1282] Bei französischen Grenzgängern wechselt die tiefere Besteuerung am Arbeitsort zu einer höheren Besteuerung im Ansässigkeitsstaat.[1283] Das Gleiche trifft auf Schweizer Grenzgänger mit Arbeitsort im Fürstentum Liechtenstein zu.[1284] 415

### b) Verteilungsergebnis

#### aa) Deutschland

Im Verhältnis zu Deutschland werden die unselbständigen Erwerbseinkünfte von Grenzgängern im Tätigkeitsstaat mit einer Quellensteuer von max. 4.5 % sowie im 416

---

1280 Im Verhältnis mit *Deutschland* bedeutet regelmässige Rückkehr, dass bei mehr als 60 Nichtrückkehrtagen aus beruflichen Gründen pro Jahr die Grenzgängereigenschaft nicht mehr gegeben ist (vgl. Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-D; vgl. ferner ESTV, Einführungsschreiben, Rz. 09 ff.). In der Praxis erweist sich die Berechnung dieser 60-Tage-Regel oftmals als komplex (vgl. eingehend ENZ, Rz. 296 ff.; KEMPERMANN, Kommentar zu Art. 15a DBA-D, Rz. 33 ff.). Im Verhältnis mit *Frankreich* bestehen 45 Nichtrückkehrtage (vgl. ESTV, Merkblatt Grenzgänger, S. 3). Im Verhältnis mit *Italien* existiert keine Regelung betreffend Nichtrückkehrtage, was möglicherweise darauf zurückzuführen ist, dass die steuerpflichtigen Personen nicht als Verfahrensbeteiligte betroffen sind, sondern dass lediglich ein finanzieller Ausgleich zwischen den Staaten vorgesehen ist (vgl. WALDBURGER, Rechtsprechung 2009, S. 300, Fn. 43). Im Verhältnis mit dem *Fürstentum Liechtenstein* bestehen ebenfalls 45 Nichtrückkehrtage (vgl. Ziff. 5 Bst. c Protokoll zum DBA-FL; vgl. eingehend SIF, Merkblatt Erwerbseinkommen, Ziff. 2).

1281 Vgl. Art. 1 Grenzgängervereinbarung vom 3. Oktober 1974; vgl. für die andernfalls anwendbare Anrechnungsmethode Art. 24 Abs. 2 DBA-I.

1282 Vgl. Art. 15a Abs. 3 Bst. a DBA-D; vgl. für die andernfalls anwendbare Freistellungsmethode Art. 15 Abs. 1 i. V. m. Art. 24 Abs. 1 Ziff. 1 Bst. d DBA-D.

1283 Vgl. hinten Rz. 419 ff.

1284 Vgl. hinten Rz. 425.

Ansässigkeitsstaat besteuert.[1285] Der Letztere vermeidet die Doppelbesteuerung mittels Anrechnungs- bzw. Abzugsmethode.[1286] Im Ergebnis resultiert somit eine Aufteilung des Besteuerungsrechts auf der Ebene der Primärverteilung. Eine Sekundärverteilung ist nicht vorgesehen.

417 Aus historischer Sicht ist anzumerken, dass in der alten Grenzgängerregelung eine ausschliessliche Ansässigkeitsbesteuerung ohne Fiskalausgleich statuiert war.[1287] Der BFH erblickte – im Hinblick auf die alte Grenzgängerregelung – zwei Gründe für eine Abweichung vom generellen Arbeitsortsprinzip, nämlich erstens, dass die Grenzgänger zum Arbeitsort nur lose Bindungen haben, und zweitens, dass eine steuerliche Gleichbehandlung mit den übrigen Erwerbstätigen am Wohnsitz sichergestellt werden sollte.[1288] Die Aufteilung des Besteuerungsrechts wurde im Rahmen des Änderungsprotokolls vom 21. Dezember 1992 auf Wunsch der Schweiz ins DBA aufgenommen. Die Aufteilung des Steuersubstrats wurde einerseits – mit Blick auf den einseitigen Pendlerstrom in die Schweiz – mit Infrastrukturkosten begründet, welche die in Deutschland ansässigen Grenzgänger in der Schweiz verursachen. Andrerseits wurde auf die Ungleichbehandlung zwischen den Grenzkantonen zu Deutschland und den anderen Grenzkantonen hingewiesen, da Letztere bereits eine Aufteilung des Steuersubstrats mit den Nachbarländern (mit Ausnahme des Fürstentums Liechtenstein) kennen.[1289] Im Gegenzug akzeptierte die Schweiz eine Ausweitung des Grenzgängerbegriffs.[1290]

---

1285 Vgl. Art. 15a Abs. 1 DBA-D. Gemäss Verständnis der Steuerverwaltungen ist als formelle Voraussetzung für die Beschränkung der Quellensteuer eine Ansässigkeitsbescheinigung vorzulegen. Fehlt diese, muss der Arbeitgeber den vollumfänglichen Quellensteuerabzug gemäss internem Recht vornehmen (vgl. ESTV, Einführungsschreiben, Rz. 04 ff.). Diese Massnahme dient der Vermeidung von zu tiefer Besteuerung (vgl. KEMPERMANN, Kommentar zu Art. 15a DBA-D, Rz. 30).

1286 Bei einem deutschen Grenzgänger findet die Anrechnungsmethode Anwendung (vgl. Art. 15a Abs. 3 Bst. a DBA-D). Dabei handelt es sich um eine unbeschränkte Anrechnung (vgl. dazu ENZ, Rz. 370). Bei einem Schweizer Grenzgänger wird die Doppelbesteuerung durch die Schweiz mittels eines pauschalen Abzugs von 20 % des Arbeitsentgelts in der Bemessungsgrundlage vermieden (vgl. Art. 15a Abs. 3 Bst. b DBA-D). Hintergrund dieser Bestimmung ist, dass eine Anrechnung Schwierigkeiten bei der Aufteilung auf die dBSt und die kantonale Einkommensteuer bereitet (vgl. KEMPERMANN, Kommentar zu Art. 15a DBA-D, Rz. 58).

1287 Vgl. Art. 15 Abs. 4 DBA-D 1972.

1288 Vgl. Urteil BFH v. 1.3.1963, VI 119/61 U, Rz. 5; vgl. ferner KOLB/MAUTE, S. 400, welche als Auswirkungen einer Ungleichbehandlung soziale Spannungen und eine Beeinträchtigung des deutschen Arbeitsmarkts anführen.

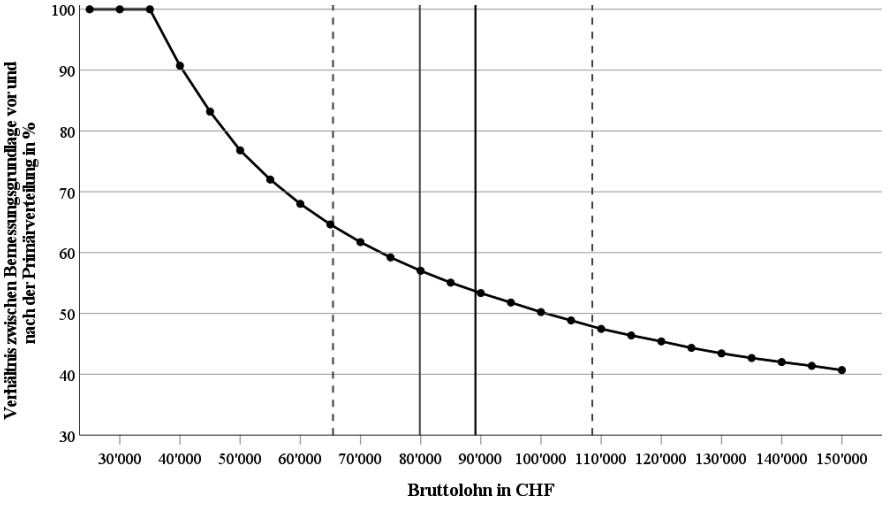
1289 Vgl. Botschaft DBA-D 1993, BBl 1993 I, S. 1524.

1290 Vgl. zum alten Grenzgängerbegriff WALDBURGER, Einkommen aus unselbständiger Arbeit, S. 193 ff.

Für die Darstellung des Primärverteilungsergebnisses wird berechnet, wie gross die Bemessungsgrundlage bei der Quellensteuer des Kantons Basel-Stadt wäre, wenn dieser Kanton die gleichen Steuereinnahmen wie mit dem beschränkten Besteuerungsrecht erzielen würde. In Abbildung 12 ist das Verhältnis zwischen der Bemessungsgrundlage vor und jener nach der Primärverteilung abgebildet. Bei einem durchschnittlichen Bruttolohn eines deutschen Grenzgängers von CHF 89'113 (schwarze Linie) reduziert sich die Steuerbemessungsgrundlage des Kantons Basel-Stadt aufgrund des beschränkten Besteuerungsrechts auf ca. 53.5 %. Werden der entsprechende Median bzw. das untere und obere Quartil (graue Linien) betrachtet, ergeben sich Werte von 47.5 bis 64.6 %. Bei einem Bruttolohn bis zu CHF 36'011 beträgt der Quellensteuersatz weniger als 4.5 %, weshalb der Kanton Basel-Stadt vollständig sein internes Besteuerungsrecht durchsetzen kann.[1291] Anschliessend steigt der Quellensteuertarif progressiv an, während das beschränkte Besteuerungsrecht sich proportional zum Bruttolohn verhält. In der Konsequenz sinkt das Primärverteilungsergebnis mit steigendem Bruttolohn. 418

[1291] Bei CHF 36'012 überschreitet der angewandte Quellensteuertarif die 4.5 %-Satzgrenze.

*Abbildung 12: Primärverteilungsergebnis eines deutschen Grenzgängers mit Arbeitsort im Kanton Basel-Stadt in Abhängigkeit vom Bruttolohn aus Sicht der Schweiz*[1292]




### bb) Frankreich

419 Das Grenzgängerbesteuerungsabkommen vom 11. April 1983 sieht in Bezug auf die acht Grenzkantone[1293] eine ausschliessliche Besteuerung der unselbständigen Erwerbseinkünfte im Ansässigkeitsstaat vor.[1294] Der Ansässigkeitsstaat leistet allerdings einen finanziellen Ausgleich zugunsten des Tätigkeitsstaats im Umfang von 4.5 % der jährlichen Bruttovergütungen der Grenzgänger.[1295] Diese Regelung

---

1292 Eigene Berechnungen mit Daten für die schwarzen Punkte aus dem Quellensteuertarif A 2018 des Kantons BS (ohne Kirchensteuer); für die grauen Linien aus BFS, Monatlicher Bruttolohn (Zentralwert und Quartilbereich), Schweizer/innen und Ausländer/innen, nach beruflicher Stellung und Geschlecht, Privater Sektor Nordwestschweiz 2016 [Datensatz]; für die schwarze Linie aus BFS, Ausländische Grenzgänger/innen nach Geschlecht, Arbeitskanton, Wohnsitzstaat und Quartal 2016Q4 [Datensatz]; EFV, Ressourcenausgleich 2020, Quellenbesteuerte Einkommen natürlicher Personen 2020, Bemessungsjahr 2016 [Datensatz].

1293 Kantone BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE und JU; vgl. für die Regelung des Kantons GE vorn Rz. 409 ff.

1294 Kritisch WALDBURGER, Einkommen aus unselbständiger Arbeit, S. 183 ff., der darauf hinweist, dass die ausschliessliche Ansässigkeitsbesteuerung ebenso für die dBSt angewandt wird, jedoch nie durch die eidgenössischen Räte genehmigt wurde.

1295 Vgl. Art. 1 i. V. m. Art. 2 Grenzgängerbesteuerungsabkommen vom 11. April 1983.

gilt wechselseitig, d. h. sowohl für in Frankreich als auch für in den acht Grenzkantonen ansässige Grenzgänger. Frankreich überweist der Schweiz jährlich den Nettobetrag.[1296] Im Jahr 2017 betrug dieser ca. CHF 314.5 Mio.[1297]

Unter historischen Gesichtspunkten ist festzuhalten, dass das alte Grenzgängerbesteuerungsabkommen vom 18. Oktober 1935 eine ausschliessliche Besteuerung der Einkünfte von Grenzgängern im Ansässigkeitsstaat vorgesehen hatte.[1298] Damals war diese Regelung von Vorteil für die Schweiz, weil wesentlich mehr Grenzgänger in der Schweiz ansässig waren und in Frankreich arbeiteten als umgekehrt.[1299] In der Folge änderte die Richtung des Grenzgängerstroms und die Schweiz konnte erfolgreich eine finanzielle Ausgleichszahlung aushandeln. Eine ausschliessliche Besteuerung am Arbeitsort mit Ausgleichszahlung an den Wohnsitz wurde von Frankreich abgelehnt.[1300] Dieses Verhandlungsergebnis war Teil eines Kompromisses, in welchem die Schweiz gemäss Bundesrat «nicht unbedeutende» Zugeständnisse gemacht hat.[1301] 420

In Abbildung 13 ist das Verteilungsergebnis eines französischen Grenzgängers nach der Sekundärverteilung aus Sicht der Schweiz dargestellt. Weil die Schweiz aufgrund der Ansässigkeitsbesteuerung keine Steuereinnahmen auf Stufe der Primärverteilung erzielt, ist das gesamte Verteilungsergebnis von der Sekundärverteilung abhängig. Bei einem durchschnittlichen Bruttolohn eines französischen Grenzgängers von CHF 88’602 (schwarze Linie) entspricht die finanzielle Ausgleichszahlung aus Frankreich den Steuereinnahmen, welche der Kanton Waadt bei der Quellensteuer mit einer Bemessungsgrundlage von ca. 55.9 % dieses Bruttolohns erzielen könnte. Die ausschliessliche Ansässigkeitsbesteuerung mit finanzieller Ausgleichszahlung wirkt im Ergebnis wie ein Verzicht auf einer Steuerbemessungsgrundlage im Umfang von 44.1 %. Werden der Median bzw. das untere und obere Quartil (graue Linien) betrachtet, ergeben sich Werte von 53.7 bis 74.0 %. Bis zu einem Bruttolohn von CHF 40’000 übersteigt die finanzielle Ausgleichszahlung die entsprechenden Quellensteuereinnahmen. Weil der Quellensteuertarif progressiv und die finanzielle Ausgleichszahlung proportional ausgestaltet ist, reduziert sich das Verhältnis zwischen der Bemessungsgrundlage vor und jener nach der Sekundärverteilung mit steigendem Bruttolohn. 421

---

1296 Vgl. zu den Modalitäten den Briefwechsel vom 25. April 1984 bzw. 8. Juni 1984 in: Botschaft DBA-F 1984, BBl 1984 II, S. 1198 f.

1297 Vgl. Antwort des Bundesrats zur Anfrage Bühler, Ziff. 1.

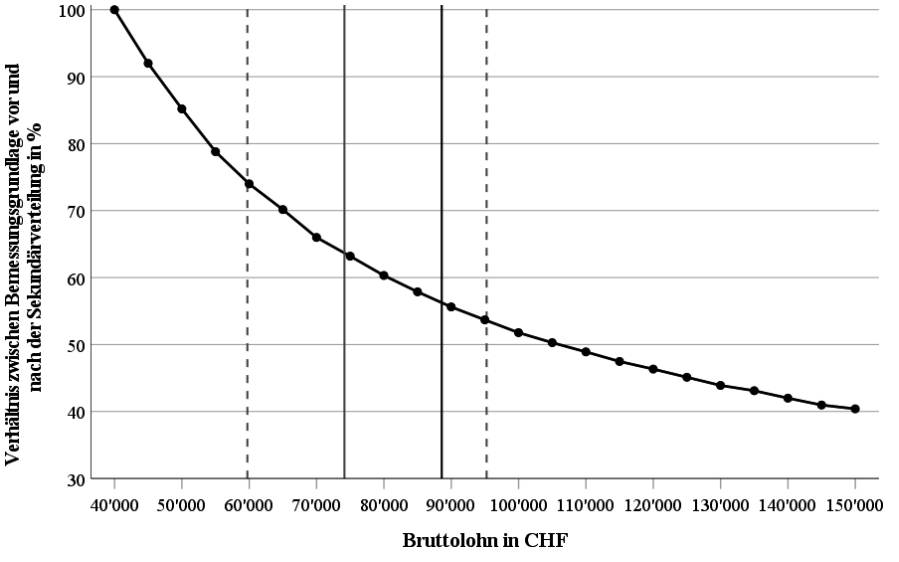
1298 Vgl. Botschaft DBA-F 1983, BBl 1983 II, S. 517; vgl. für den Wortlaut BS 12 631, Fn. 2. Die noch älteren Grenzgängerbesteuerungsabkommen sahen ebenso eine ausschliessliche Ansässigkeitsbesteuerung vor (vgl. METZGER, S. 122 f.).

1299 Vgl. METZGER, S. 123.

1300 Vgl. ENZ, Rz. 399.

1301 Botschaft DBA-F 1983, BBl 1983 II, S. 523. Die schweizerischen Zugeständnisse erfolgten in den Bereichen der Vermögensbesteuerung, der Besteuerung der Kapitalgewinne sowie der Ausländer ohne Erwerbstätigkeit.

*Abbildung 13: Sekundärverteilungsergebnis eines französischen Grenzgängers mit Arbeitsort im Kanton Waadt in Abhängigkeit vom Bruttolohn aus Sicht der Schweiz*[1302]




cc) Italien

422 In der Grenzgängervereinbarung vom 3. Oktober 1974 wurde mit Italien eine ausschliessliche Besteuerung der Grenzgänger im Tätigkeitsstaat vereinbart.[1303] Soweit die italienischen Grenzgänger in den Kantonen Graubünden, Tessin und Wallis arbeiten, leisten diese Kantone eine finanzielle Ausgleichszahlung an deren Grenzgemeinden.[1304] Die Ausgleichszahlung beträgt 40 % der Steuereinnahmen

1302 Eigene Berechnungen mit Daten für die schwarzen Punkte aus dem Quellensteuertarif A0 2018 des Kantons VD (ohne Kirchensteuer); für die grauen Linien aus BFS, Monatlicher Bruttolohn (Zentralwert und Quartilbereich), Schweizer/innen und Ausländer/innen, nach beruflicher Stellung und Geschlecht, Privater Sektor Genferseeregion 2016 [Datensatz]; für die schwarze Linie aus BFS, Ausländische Grenzgänger/innen nach Geschlecht, Arbeitskanton, Wohnsitzstaat und Quartal 2016Q4 [Datensatz]; EFV, Ressourcenausgleich 2020, Quellenbesteuerte Einkommen natürlicher Personen 2020, Bemessungsjahr 2016 [Datensatz].

1303 Vgl. Art. 1 Grenzgängervereinbarung vom 3. Oktober 1974.

1304 Vgl. Art. 2 Grenzgängervereinbarung vom 3. Oktober 1974. Arbeitet ein italienischer Grenzgänger in einem anderen Kanton, ist keine finanzielle Ausgleichszahlung geschuldet. Ebenso leistet Italien keine Ausgleichszahlung für schweizerische Grenzgänger.

von italienischen Grenzgängern.[1305] Der Kanton Tessin hat diesen Prozentsatz mittels Verständigungsvereinbarung auf 38.8 % reduziert.[1306] Für das Jahr 2019 überwies der Kanton Tessin ca. CHF 90 Mio. an Italien.[1307]

Aus historischer Sicht gilt es anzumerken, dass vor der Grenzgängervereinbarung vom 3. Oktober 1974 die Besteuerung von Grenzgängern mangels eines umfassenden DBA nicht geregelt war.[1308] Die Schweiz verhandelte aus politischen Gründen, insbesondere aus gutem Willen, getrennt, aber parallel über die Grenzgängervereinbarung und ein entsprechendes DBA.[1309] Italien verlangte zuerst eine Ansässigkeitsbesteuerung für Grenzgänger, was von der Schweiz allerdings abgelehnt wurde.[1310] Erst anschliessend konnten sich die beiden Parteien auf das heute (noch) gültige Modell einigen. Am 23. Dezember 2020 wurde eine neue Grenzgängervereinbarung unterzeichnet, die von den Parlamenten beider Länder noch zu genehmigen ist. Diese sieht eine auf 80 % beschränkte Besteuerung im Tätigkeitsstaat in Kombination mit einer Anrechnung im Ansässigkeitsstaat für neue Grenzgänger vor, wobei für bestehende Grenzgänger eine Übergangsregelung zum Tragen kommt.[1311] 423

Das Verteilungsergebnis nach der Sekundärverteilung aus Sicht der Schweiz ist in Abbildung 14 dargestellt. Bei einem durchschnittlichen Bruttolohn eines italienischen Grenzgängers von CHF 48’028 (schwarze Linie) hat die finanzielle Ausgleichszahlung an Italien den gleichen Effekt, wie wenn der Kanton Tessin nur 83.9 % der Bemessungsgrundlage besteuern würde. In anderen Worten hat die Ausgleichszahlung die gleiche Wirkung wie eine unbeschränkte Befreiung von 16.1 % der Steuerbemessungsgrundlage. Werden der entsprechende Median bzw. das untere und obere Quartil (graue Linien) betrachtet, ergeben sich ähnliche Werte von 79.0 bis 85.0 %. 424

1305 Vgl. Art. 2 Grenzgängervereinbarung vom 3. Oktober 1974.

1306 Vgl. Verständigungsvereinbarung vom 9. Juli 1985, in: BERNASCONI, S. 312 f.; kritisch ENZ, Rz. 445, mit der Ansicht, dass ein Staatsvertrag nicht durch eine Verständigungsvereinbarung abgeändert werden kann.

1307 Vgl. Medienmitteilung vom 24. Juni 2020, Imposta alla fonte dei frontalieri.

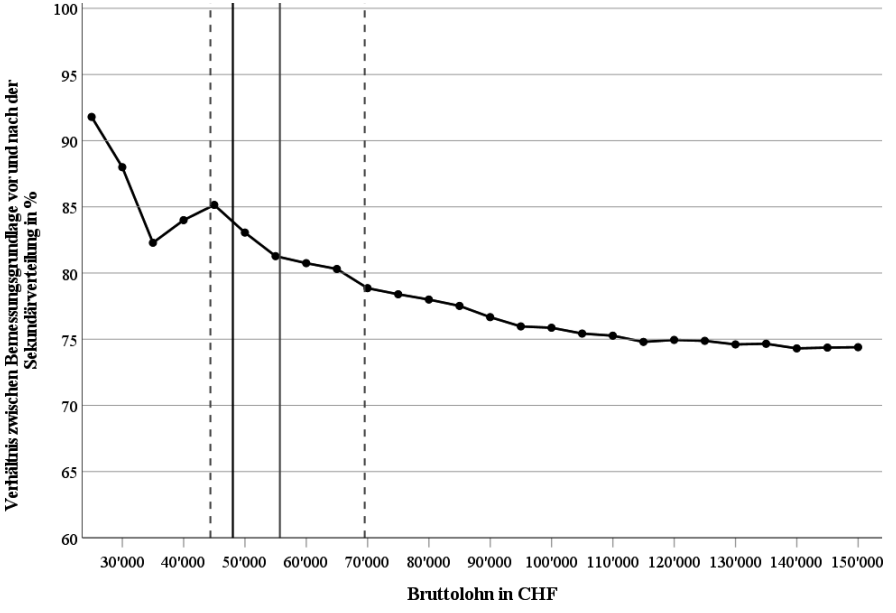
1308 Vgl. ENZ, Rz. 431.

1309 Vgl. Botschaft Grenzgängervereinbarung, BBl 1975 II, S. 349.

1310 Vgl. Botschaft Grenzgängervereinbarung, BBl 1975 II, S. 349.

1311 Vgl. Art. 2 ff. Grenzgängervereinbarung vom 23. Dezember 2020; vgl. für die im Jahr 2015 paraphierte Form der Vereinbarung, die aber nie unterzeichnet wurde, EFD, Roadmap, Ziff. 4.4.

*Abbildung 14: Sekundärverteilungsergebnis eines italienischen Grenzgängers mit Arbeitsort im Kanton Tessin in Abhängigkeit vom Bruttolohn aus Sicht der Schweiz*[1312]




### dd) Fürstentum Liechtenstein

425 Das erste umfassende DBA mit dem Fürstentum Liechtenstein führt die Grenzgängerregelung des alten Abkommens, namentlich die ausschliessliche Ansässigkeitsbesteuerung, fort.[1313] Für die Schweiz ist diese Regelung äusserst vorteilhaft, weil der Grenzgängerstrom einseitig von der Schweiz ins Fürstentum

---

1312 Eigene Berechnungen mit Daten für die schwarzen Punkte aus dem Quellensteuertarif A0 2018 des Kantons TI (ohne Kirchensteuer); für die grauen Linien aus BFS, Monatlicher Bruttolohn (Zentralwert und Quartilbereich), Schweizer/innen und Ausländer/innen, nach beruflicher Stellung und Geschlecht, Privater Sektor Tessin 2016 [Datensatz]; für die schwarze Linie aus BFS, Ausländische Grenzgänger/innen nach Geschlecht, Arbeitskanton, Wohnsitzstaat und Quartal 2016Q4 [Datensatz]; EFV, Ressourcenausgleich 2020, Quellenbesteuerte Einkommen natürlicher Personen 2020, Bemessungsjahr 2016 [Datensatz].

1313 Vgl. Art. 15 Abs. 4 DBA-FL; vgl. unter dem alten «Rumpfabkommen» Art. 5 Abs. 2 DBA-FL 1995.

Liechtenstein verläuft.[1314] Diese Regelung wurde aus folgenden Gründen vereinbart: Erstens handelt es sich um ein Verhandlungsergebnis im Rahmen der gesamten DBA-Verhandlungen, weshalb die Grenzgängerregelung Teil eines Kompromisses ist.[1315] Zweitens arbeiten die Grenzkantone St. Gallen und Graubünden eng und unter zuvorkommenden Bedingungen insb. in den Bereichen Gesundheit und Bildung mit Liechtenstein zusammen.[1316] Drittens wird die besondere Situation berücksichtigt, «wonach in Liechtenstein ein ungewöhnlich hoher Prozentsatz an im Ausland ansässigen Arbeitnehmern beschäftigt ist, von denen über die Hälfte täglich aus der Schweiz nach Liechtenstein pendeln, wovon wiederum 39 Prozent nicht Schweizer Staatsangehörige sind».[1317]

### c) Vergleich zum interkantonalen Verhältnis und Würdigung

Im Gegensatz zum interkantonalen Verhältnis, in welchem Pendler ihre unselbständigen Erwerbseinkünfte am Wohnort versteuern[1318], resultiert im internationalen Verhältnis, mit Ausnahme des DBA-FL, eine Aufteilung der Steuereinnahmen zwischen Wohn- und Arbeitsort. Obwohl die aktuellen Grenzgängerregelungen aus heutiger Sicht als Ausnahme zum Arbeitsortsprinzip wahrgenommen werden, ist dieser Schluss aus historischer Perspektive zumindest im Verhältnis zu Deutschland und Frankreich nichtzutreffend. Die entsprechenden Vorgängerregelungen zeigen auf, dass die Grenzgänger im Ansässigkeitsstaat besteuert wurden (Wohnsitzprinzip).[1319] Die aktuellen Grenzgängerregelungen sind entstanden, weil die exklusive Besteuerung im Ansässigkeitsstaat vor allem aufgrund der einseitigen Grenzgängerströme und die damit verbundenen Infrastrukturkosten nicht mehr als angemessen wahrgenommen wurde. Insofern erscheint die heutige Ausgangslage im interkantonalen Verhältnis bei den Pendlern durchaus vergleichbar mit der historischen Situation bei den Grenzgängern. Zu einem anderen Schluss kommt man 426

[1314] Während im Jahr 2018 12'447 Grenzgänger in der Schweiz ansässig sind und im Fürstentum Liechtenstein arbeiten, sind es im umgekehrten Fall nur 479 Grenzgänger (Amt für Statistik/FL, Beschäftigungsstatistik 2018 [Datensatz]; BFS, Ausländische Grenzgänger/innen nach Geschlecht, Arbeitskanton, Wohnsitzstaat und Quartal 2018Q4 [Datensatz]).

[1315] Vgl. EFD, Gemeinsame Erklärung, S. 1, welche erwähnt, dass die Grenzgängerbesteuerung auf einer Gesamtbetrachtung zum Zeitpunkt der Unterzeichnung basiert.

[1316] Vgl. Botschaft DBA-FL, BBl 2015, S. 7835.

[1317] EFD, Gemeinsame Erklärung, S. 1.

[1318] Vgl. vorn Rz. 57 f.

[1319] Vgl. für die deutsche Grenzgängerregelung vorn Rz. 417; vgl. für die französische Grenzgängerregelung vorn Rz. 420.

bei der Betrachtung der italienischen Grenzgängerregelung. Hier war die ausschliessliche Besteuerung im Tätigkeitsstaat der Ausgangspunkt und die Grenzgängerregelung änderte diese zugunsten des Ansässigkeitsstaats ab.[1320] Somit war die Ausgangslage betreffend italienische Grenzgänger gerade umgekehrt wie diejenige im interkantonalen Verhältnis. Deshalb sind m. E. nur die Verteilungsergebnisse betreffend Deutschland und Frankreich, nicht aber dasjenige betreffend Italien für den Rechtsvergleich zugänglich.

427 Ebenso stellt die Grenzgängerregelung im DBA-FL eine besondere Situation dar. Die i. d. R. ausschliessliche Besteuerung in der Schweiz kann als Zugeständnis seitens Liechtenstein interpretiert werden, welches im Rahmen von umfassenden DBA-Verhandlungen gemacht wurde. Dieses Besteuerungsrecht beinhaltet eine Art pauschale Entschädigung für schweizerische Leistungen im Bildungs- und Gesundheitsbereich, was im Ergebnis einer Verrechnung gleichkommt.[1321] Diese einzigartige Situation taugt deshalb nicht für konkrete Schlüsse für das interkantonale Steuerrecht.

428 Die Grenzgängerregelungen mit Deutschland und Frankreich resultieren bei einem Durchschnittslohn in einer ca. je hälftigen Verteilung des Besteuerungsrechts an den unselbständigen Erwerbseinkünften auf den Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat.[1322] Damit zeigt sich, dass eine ausschliessliche Ansässigkeitsbesteuerung wie im interkantonalen Steuerrecht ein Verteilungsergebnis darstellt, welches im Rahmen einer Verhandlung unter üblichen Umständen nicht zustande kommt. In anderen Worten können die Grenzgängerregelungen eine mögliche Lösungsmenge aufzeigen, welche auf das interkantonale Steuerrecht übertragbar ist. Hingegen ist die konkrete Aufteilung der unselbständigen Erwerbseinkünfte innerhalb dieser Lösungsmenge ein Verhandlungsergebnis. Deshalb kann insofern dem Bundesgericht zugestimmt werden, als dass die prozentuale Aufteilung der Grenzgängerregelungen mangels Vergleichbarkeit nicht unbesehen auf Pendler im interkantonalen Steuerrecht übertragen werden kann.[1323] Vielmehr sollte eine innere Begründung für die konkrete Verteilung von Erwerbseinkünften bei Pendlern im interkantonalen Verhältnis gefunden werden, welche sich, wie bereits aufgezeigt wurde, konsequent an der Globaläquivalenz als Soll-Verteilungsergebnis misst.[1324]

---

1320 Vgl. vorn Rz. 423.
1321 Vgl. vorn Rz. 425.
1322 Vgl. vorn Rz. 414.
1323 Vgl. BGE 125 I 458, E. 4c.
1324 Vgl. vorn Rz. 202 ff.

### 1.2.3 Unselbständige Erwerbstätigkeit einer Person im öffentlichen Dienst

#### a) Begriff der Person im öffentlichen Dienst

Eine Person im öffentlichen Dienst ist eine Person, an die Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen von einem Vertragsstaat, einer seiner politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften für die geleisteten Dienste gezahlt werden.[1325] Abweichend von diesem Grundsatz fallen bei allen Nachbarstaaten auch juristische Personen des öffentlichen Rechts unter die potenziellen Zahlungsschuldner.[1326] Teilweise umfasst der Begriff «öffentliche Dienste» keine Dienste im Zusammenhang mit einer kaufmännischen[1327], gewerblichen[1328] oder industriellen[1329] Tätigkeit des Schuldnerstaats.[1330] Des Weiteren gibt es teilweise Anforderungen betreffend die Staatsangehörigkeit des Unselbständigerwerbenden.[1331] 429

#### b) Verteilungsergebnis

Die unselbständigen Erwerbseinkünfte von Personen im öffentlichen Dienst werden ausschliesslich im Schuldnerstaat besteuert.[1332] Dabei gilt ein Progressionsvorbehalt.[1333] Einzig im Verhältnis zu Österreich resultiert ein anderes Verteilungsergebnis, falls eine in Österreich ansässige Person Einkünfte aus 430

---

1325 Vgl. die dem Art. 19 Abs. 1 OECD-MA nachgebildeten DBA-Normen.

1326 Vgl. Art. 19 Abs. 1 Satz 1 DBA-D; Art. 21 Abs. 1 Satz 1 DBA-F; Art. 19 Abs. 1 Satz 2 DBA-A; Art. 19 Abs. 1 DBA-I; Art. 19 Abs. 1 DBA-FL.

1327 Vgl. Art. 19 Abs. 2 DBA-D.

1328 Vgl. Art. 19 Abs. 2 DBA-D; Art. 21 Abs. 2 DBA-F.

1329 Vgl. Art. 21 Abs. 2 DBA-F.

1330 Für die Zahlungen von sog. Regiebetrieben gelten die üblichen Regeln für unselbständige Erwerbstätigkeit (Art. 15 OECD-MA), Verwaltungsratsvergütungen (Art. 16 OECD-MA) sowie Künstler und Sportler (Art. 17 OECD-MA).

1331 In Bezug auf Italien ist erforderlich, dass der Zahlungsempfänger die Staatsbürgerschaft des Schuldnerstaats besitzt (vgl. Art. 19 Abs. 1 DBA-I). Eine weitere Ausnahme ist in Bezug auf Deutschland für sog. Ortskräfte vorgesehen, welche die Staatsangehörigkeit des Tätigkeitsstaats, nicht aber diejenige des Schuldnerstaats besitzen (vgl. Art. 19 Abs. 1 Satz 2 DBA-D).

1332 Vgl. Art. 19 Abs. 1 Satz 1 DBA-D; Art. 21 Abs. 1 DBA-F; Art. 19 Abs. 1 DBA-I; Art. 19 Abs. 1 DBA-FL.

1333 Vgl. für die Schweiz Art. 7 Abs. 1 DBG; vgl. ferner Urteil BGer v. 6.3.2008, 2C_558/2007, 2C_559/2007, E. 2.3, welches dem Progressionsvorbehalt im Methodenartikel des DBA bloss deklaratorischen Charakter zubilligt.

dem öffentlichen Dienst in der Schweiz erzielt. In diesem Fall erfolgt eine Besteuerung sowohl im Schuldner- wie im Ansässigkeitsstaat und Österreich beseitigt die Doppelbesteuerung mittels Anrechnung.[1334]

431 Der Grundsatz der ausschliesslichen Besteuerung im Schuldnerstaat wurde historisch aus der völkerrechtlichen *Courtoisie* bzw. der gegenseitigen Achtung souveräner Staaten abgeleitet.[1335] Dies ist auch in Übereinstimmung mit dem Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen, obwohl der Anwendungsbereich von Art. 19 OECD-MA wesentlich weiter ist.[1336] Diese Regelung wird in der Lehre mehrheitlich abgelehnt. Erstens sehen diverse Autoren Probleme mit der Gleichbehandlung zwischen Personen mit privat-rechtlicher und öffentlich-rechtlicher Erwerbstätigkeit.[1337] Zweitens ergeben sich diverse Qualifikationskonflikte im Verhältnis zu anderen DBA-Bestimmungen.[1338] Hingegen erfährt diese Verteilungsnorm Zustimmung von DÜRRSCHMIDT, weil es «einem Staat nicht zuzumuten [sei], das Besoldungs- und Vergütungsniveau nach dem Steuerniveau im Ansässigkeitsstaat seiner Bediensteten zu differenzieren».[1339] Der BFH sieht des Weiteren den Zweck des Schuldnerstaatsprinzip darin, dass sich «die Vertragsstaaten durch die Ausübung der Besteuerungsrechte nicht bei der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben behindern».[1340]

### c) Vergleich zum interkantonalen Verhältnis und Würdigung

432 Im interkantonalen Steuerrecht spielt das Schuldnerstaatsprinzip keine Rolle. Interessanterweise kommt dem obigen Argument von DÜRRSCHMIDT im interkantonalen Verhältnis keine Geltung zu, obwohl grundsätzlich die gleiche Problematik besteht. Es ist im Gegenteil selbstverständlich, dass bspw. ein Kanton seinen Angestellten für die gleiche Arbeit den gleichen Lohn ausbezahlt trotz allfällig unterschiedlicher Steuerbelastung an deren Wohnsitz. Eine

---

1334 Vgl. Art. 19 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Art. 23 Abs. 2 DBA-A; vgl. ferner Botschaft DBA-A 1994, BBl 1994 II, S. 431 f.

1335 Vgl. OECD-Kommentar, Art. 19, Rz. 1; vgl. im Allgemeinen zur völkerrechtlichen *Courtoisie* m. w. H. HERDEGEN, § 14, Rz. 6.

1336 Vgl. OECD-Kommentar, Art. 19, Rz. 2.

1337 Grundlegend WASSERMEYER, Kommentar zu Art. 19 OECD-MA, Rz. 1; zustimmend KEMPERMANN, Kommentar zu Art. 19 DBA-D, Rz. 5; LANG, Internatonales Steuerrecht, S. 294; PISTONE, S. 318 ff.; ZÜGER/TEUSCHER, Kommentar zu Art. 19 OECD-MA, Rz. 37.

1338 Vgl. m. w. H. PISTONE, S. 320 f.; ZÜGER/TEUSCHER, Kommentar zu Art. 19 OECD-MA, Rz. 37.

1339 DÜRRSCHMIDT, Kommentar zu Art. 19 OECD-MA, Rz. 7.

1340 Urteil BFH v. 23.9.2008, I R 57/07, E. II.2.b.bb.bbb.

Ungleichbehandlung zwischen öffentlich-rechtlichen und privat-rechtlichen Erwerbseinkünften ist demnach im interkantonalen Steuerrecht nicht notwendig.

### 1.2.4 Unselbständige Erwerbstätigkeit eines leitenden Angestellten

#### a) Begriff des leitenden Angestellten

Das DBA-D enthält eine besondere Bestimmung betreffend leitende Angestellte.[1341] Obwohl der Begriff des leitenden Angestellten nicht explizit im Wortlaut der Abkommen vorkommt, wird er üblicherweise von der Lehre verwendet.[1342] Unter leitenden Angestellten werden Vorstandsmitglieder, Direktoren, Geschäftsführer und Prokuristen einer Kapitalgesellschaft verstanden.[1343] 433

#### b) Verteilungsergebnis

Die Einkünfte von leitenden Angestellten werden dem Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft zugeteilt.[1344] Von diesem Grundsatz gibt es zwei Ausnahmen. Falls erstens die Tätigkeit nur ausserhalb des Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft ausgeübt wird, werden diese Einkünfte im Ansässigkeitsstaat des Angestellten bzw. dem Tätigkeitsstaat nach Massgabe des anwendbaren DBA besteuert.[1345] Zweitens fällt das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeits- 434

---

1341 Ebenso enthält das DBA-F eine Regelung betreffend leitende Angestellte (vgl. Art. 18 Abs. 2 DBA-F). Dabei handelt es sich um mehrheitlich beteiligte Geschäftsführer (*gérants majoritaires*) von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, welche sich nicht der für Personengesellschaften geltenden Steuerordnung unterstellt haben, Geschäftsführer von Kommandit-Aktiengesellschaften und Teilhaber von Personengesellschaften oder *associations en participation*, welche sich der für Kapitalgesellschaften geltenden Steuerordnung unterstellt haben. Diese Gesellschaften können gemäss internem französischem Steuerrecht unter Umständen für eine getrennte bzw. transparente Besteuerung optieren, weshalb diese Bestimmung lediglich aus steuersystematischen Gründen ins DBA-F aufgenommen wurde (vgl. dazu ausführlich COUSTEL, S. 336 ff.).

1342 Vgl. anstelle vieler WALDBURGER, Einkommen aus unselbständiger Arbeit, S. 239 ff.

1343 Vgl. Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-D. Diese Aufzählung ist abschliessend (vgl. Verständigungsvereinbarung, in: LOCHER et al., Kommentar zu Art. 15 Abs. 4 DBA-D, Ziff. 5; KEMPERMANN, Kommentar zu Art. 15 DBA-D, Rz. 107; WALDBURGER, Einkommen aus unselbständiger Arbeit, S. 251 f.).

1344 Vgl. Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-D. Die Ansässigkeit der Kapitalgesellschaft bestimmt sich gemäss Art. 4 DBA-D.

1345 Vgl. dazu KEMPERMANN, Kommentar zu Art. 15 DBA-D, Rz. 116 f.

staat des leitenden Angestellten zu, falls der Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft die Einkünfte nicht besteuert (sog. *subject-to-tax clause*).[1346] Sowohl Deutschland wie auch die Schweiz wenden die Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt an, um die sonst resultierende Doppelbesteuerung zu beseitigen.[1347]

435 Die Zuteilung der Einkünfte aus leitender Tätigkeit an den Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft ist historisch begründet und auf die in der deutschen Rechtsprechung vertretene Ansicht zurückzuführen, dass der Ansässigkeitsort der Gesellschaft zugleich der Tätigkeitsort des leitenden Angestellten sei, weil dessen Tätigkeit im Wesentlichen im Erteilen von Weisungen besteht, welche erst am Gesellschaftssitz wirksam werden.[1348] Im Ergebnis findet insofern eine Vereinfachung statt, als dass bei leitenden Angestellten der Ort der Tätigkeitsausübung nicht mehr festgestellt werden muss, sondern dieser im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft fingiert wird.

### c) Vergleich zum interkantonalen Verhältnis und Würdigung

436 Dem leitenden Angestellten im DBA-D liegt ein ganz anderes Konzept wie dem leitenden Angestellten im interkantonalen Steuerrecht zugrunde. Ersterer dient vor allem einer sachgerechten Zuteilung des Besteuerungsrecht an den entsprechenden Einkünften, weshalb sich diese Zuteilungsnorm auch nur auf diese Einkünfte beschränkt. Hingegen bewirkt die Rechtsfigur des leitenden Angestellten im interkantonalen Steuerrecht eine Verschiebung des primären Steuerdomizils an den Arbeitsort, was sich in der Konsequenz auf alle Einkünfte auswirkt, die aufgrund interkantonaler Verteilungsnormen dort besteuert werden dürfen. Vor diesem Hintergrund sind auch die unterschiedlichen

---

1346 Vgl. Art. 15 Abs. 4 Satz 2 DBA-D. Diese Klausel verhindert eine doppelte Nichtbesteuerung bei fehlender physischer Präsenz des leitenden Arbeitnehmers in der Schweiz, welche zur Wahrnehmung des Besteuerungsrechts gemäss Art. 5 Abs. 1 Bst. a DBG bzw. Art. 4 Abs. 2 Bst. a StHG notwendig ist.

1347 Vgl. für die Schweiz Art. 24 Abs. 2 Ziff. 1 DBA-D; vgl. für Deutschland Art. 24 Abs. 1 Ziff. 1 Bst. d DBA-D. Die umstrittene Frage, ob Art. 15 Abs. 4 DBA-D eine Fiktion des Tätigkeitsorts aufstellt, welche auch Art. 24 Abs. 1 Ziff. 1 Bst. d DBA-D erfasst, hat der BFH in mehreren Urteilen bestätigt, weshalb Deutschland die Freistellungsmethode auch für Einkünfte aus leitender Tätigkeit im Ansässigkeits- oder Drittstaat anzuwenden hat (vgl. Urteil BFH v. 25.10.2006, I R 81/04, Rz. 14 ff.; bestätigt in Urteil BFH v. 20.5.2010, I B 146/08, Rz. 7).

1348 Vgl. grundlegend Urteil BFH v. 12.8.1960, VI 300/58 S, Rz. 17; vgl. die eingehende Darstellung und Kritik bei WALDBURGER, Einkommen aus unselbständiger Arbeit, S. 245 ff.

Definitionen des leitenden Angestellten zu lesen. Während der leitende Angestellte im DBA-D weit gefasst ist und bereits den Prokuristen miteinschliesst, besteht im interkantonalen Steuerrecht aufgrund der hohen Anforderungen an eine leitende Tätigkeit eine sehr restriktive Anwendung dieser Rechtsfigur.

### 1.2.5 Unselbständige Erwerbstätigkeit von Verwaltungsräten

#### a) Begriff des Verwaltungsrats

Bei Mitgliedern von Verwaltungsräten ist abzugrenzen, ob der Rechtsgrund für die Einkünfte in der Organstellung oder in anderen Rechtsverhältnissen wie einer Erwerbstätigkeit liegt.[1349] Nur erstere Tätigkeitsvergütungen fallen unter die Art. 16 OECD-MA nachgebildeten DBA-Normen.[1350] Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben sich in Bezug auf Delegierte des Verwaltungsrats einer schweizerischen Aktiengesellschaft, weil diese sowohl Geschäftsleitungs- wie Aufsichtsfunktionen übernehmen.[1351] Die deutsche und österreichische Doktrin[1352] und Rechtsprechung[1353] unterscheidet strikt zwischen den Kontroll- und Aufsichtsfunktionen sowie den Geschäftsleitungsfunktionen. Gemäss schweizerischer Praxis wird die Tätigkeit eines Verwaltungsrats eher weit verstanden, weshalb diese Unterscheidung unterbleibt.[1354] 437

#### b) Verteilungsergebnis

Das Besteuerungsrecht für Tätigkeitsvergütungen von Verwaltungsräten wird grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft zugeteilt.[1355] Ist die 438

[1349] Vgl. WALDBURGER, Einkommen aus unselbständiger Arbeit, S. 46 f. Die Norm verwendet den Begriff Aufsichts- und Verwaltungsrat. Aus Vereinfachungsgründen wird nachfolgend nur Verwaltungsrat verwendet.

[1350] Vgl. OECD-Kommentar, Art. 16, Rz. 2; vgl. ferner HÖHN/WALDBURGER, Handbuch, S. 198.

[1351] Vgl. Art. 716a Abs. 1 OR.

[1352] Vgl. m. w. H. KEMPERMANN, Kommentar zu Art. 16 DBA-D, Rz. 21; KOFLER, Kommentar zu Art. 16 OECD-MA, Rz. 11 ff.

[1353] Vgl. in der deutschen Rechtsprechung Urteil BFH v. 14.3.2011, I R 23/10, Rz. 14 ff.; vgl. in der österreichischen Rechtsprechung Urteil VwGH v. 31.7.1996, 92/13/0172.

[1354] Vgl. KOLB et al., S. 558 f.; pragmatisch WEGMÜLLER, Kommentar zu Art. 16 OECD-MA, Rz. 28; a. A. Urteil SRK BS v. 24.1.2008, 92/2007, E. 4b.

[1355] Vgl. Art. 16 DBA-D; Art. 18 Abs. 1 DBA-F; Art. 16 DBA-I; Art. 16 DBA-FL. Im Verhältnis zu Österreich kann die Tätigkeitsvergütung im Staat des Gesellschaftssitzes oder der Geschäftsleitung besteuert werden (vgl. Art. 16 DBA-A).

Schweiz der Ansässigkeitsstaat des Verwaltungsrats, wird die Doppelbesteuerung mit der Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt beseitigt.[1356] Die Nachbarstaaten wenden entweder die Freistellungsmethode[1357] oder die Anrechnungsmethode an.[1358] Die spezielle Regelung für Verwaltungsräte wird damit gerechtfertigt, dass es für diese Personen schwierig ist, den Arbeitsort zu bestimmen.[1359] Deshalb wird wie beim leitenden Angestellten im DBA-D im Sinne einer Vereinfachung fingiert, dass der Arbeitsort am Sitz der Gesellschaft liegt.[1360]

#### c) Vergleich zum interkantonalen Steuerrecht und Würdigung

439 Im interkantonalen Steuerrecht werden Vergütungen an Verwaltungsräte als unselbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert und entsprechend vollständig dem Hauptsteuerdomizil zugeordnet.[1361] Weil die unselbständige Erwerbstätigkeit kein Nebensteuerdomizil begründet, ist der Ort der physischen Arbeitsausübung im interkantonalen Steuerrecht irrelevant. Aus diesem Grund ist eine Fiktion des Arbeitsortes für Verwaltungsratstätigkeiten nicht notwendig.

### 1.2.6 Selbständige Erwerbstätigkeit in festen Anlagen oder ständigen Einrichtungen

#### a) Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit

440 Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit im internationalen Steuerrecht stimmt mit demjenigen aus dem interkantonalen Steuerrecht weitestgehend überein.[1362] Zusätzlich ist im internationalen Steuerrecht zwischen gewerblicher

---

1356 Vgl. Art. 24 Abs. 2 Ziff. 1 DBA-D; Art. 25 B Abs. 1 DBA-F; Art. 23 Abs. 1 DBA-A; Art. 24 Abs. 3 DBA-I; Art. 23 Abs. 2 Bst. a DBA-FL.

1357 Vgl. Art. 23 Abs. 1 DBA-A.

1358 Vgl. Art. 24 Abs. 1 Ziff. 2 DBA-D; Art. 25 A Abs. 1 Bst. b DBA-F; Art. 24 Abs. 2 DBA-I; Art. 23 Abs. 1 Bst. b DBA-FL.

1359 Vgl. OECD-Kommentar, Art. 16, Rz. 1.

1360 Vgl. explizit Urteil BGer v. 29.4.2014, 2C_498/2013, E. 4.3; kritisch WALDBURGER, Einkommen aus unselbständiger Arbeit, S. 46 f., welcher auf Abgrenzungsschwierigkeiten hinweist, falls neben der Organstellung auch ein Arbeitsverhältnis besteht.

1361 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 12, Rz. 6.

1362 Vgl. BRÜLISAUER/KRIESI, S. 274, insb. Fn. 23; WALDBURGER, Einkommen aus unselbständiger Arbeit, S. 44 ff.; vgl. zum Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit im interkantonalen Steuerrecht vorn Rz. 29 ff.

sowie freiberuflicher und sonstiger selbständiger Erwerbstätigkeit zu unterscheiden, weil je nach Art der Erwerbstätigkeit andere Verteilungsnormen zur Anwendung kommen.[1363] Gewerbliche Tätigkeit umfasst typischerweise die Bereiche Handel, Handwerk, Industrie und Dienstleistungen.[1364] Unter freiberuflicher Tätigkeit wird die «selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten, Zahnärzte und Bücherrevisoren» verstanden.[1365] Die sonstigen Tätigkeiten, welche nicht gewerblicher Natur sind, sind den freiberuflichen Tätigkeiten gleichgestellt.[1366]

### b) Verteilungsergebnis

#### aa) Einzelunternehmen und einfache Gesellschaft

Der gesamte Gewinn eines Einzelunternehmens bzw. der anteilige Gewinn einer einfachen Gesellschaft aus einem anderen Staat werden sowohl bei gewerblicher wie freiberuflicher und sonstiger selbständiger Erwerbstätigkeit diesem anderen Staat, d. h. dem Geschäftsort, zugeteilt. Während bei der gewerblichen Tätigkeit das Betriebsstättenprinzip gilt und die Unternehmenstätigkeit ganz oder teilweise in der festen Einrichtung ausgeübt werden muss[1367], wird bei der freiberuflichen und sonstigen selbständigen Erwerbstätigkeit das Arbeitsortsprinzip angewandt, bei welchem der Selbständigerwerbende für seine Tätigkeit gewöhnlich über 441

[1363] Bei gewerblicher selbständiger Erwerbstätigkeit kommt die Art. 7 OECD-MA nachgebildete DBA-Norm zur Anwendung. Bei freiberuflicher und sonstiger selbständiger Erwerbstätigkeit ist die Art. 14 OECD-MA nachgebildete DBA-Norm einschlägig, welche in der Schweizer Abkommenspolitik auch nach der Streichung aus dem OECD-MA relevant ist. Des Weiteren gilt für die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit eine spezielle Regelung (vgl. die Art. 6 OECD-MA nachgebildeten DBA-Normen).

[1364] Vgl. HEMMELRATH, Kommentar zu Art. 7 OECD-MA, Rz. 30; zustimmend VON AH, Kommentar zu Art. 14 OECD-MA, Rz. 16.

[1365] Vgl. Art. 14 Abs. 2 DBA-D; Art. 16 Abs. 2 DBA-F; Art. 14 Abs. 2 DBA-A (inkl. Steuerberater); Art. 14 Abs. 2 DBA-I; vgl. Art. 14 Abs. 2 DBA-FL (inkl. Treuhänder); vgl. ferner VON AH, Kommentar zu Art. 14 OECD-MA, Rz. 17 ff. und 35.

[1366] Vgl. VON AH, Kommentar zu Art. 14 OECD-MA, Rz. 35.

[1367] Vgl. Art. 7 Abs. 1 i. V. m. Art. 5 Abs. 1 DBA-D; Art. 7 Abs. 1 und 8 i. V. m. Art. 5 Abs. 1 DBA-F; Art. 7 Abs. 1 i. V. m. Art. 5 Abs. 1 DBA-A; Art. 7 Abs. 1 i. V. m. Art. 5 Abs. 1 DBA-I; Art. 7 Abs. 1 i. V. m. Art. 5 Abs. 1 DBA-FL; vgl. eingehend BRÜLISAUER/KRIESI, S. 281.

eine feste Einrichtung verfügen[1368] und physisch vor Ort präsent sein muss.[1369] Bei beiden Arten können nur diejenigen Einkünfte am Geschäftsort besteuert werden, welche der Betriebsstätte bzw. der festen Einrichtung zugerechnet werden können.[1370] Die resultierende Doppelbesteuerung wird von der Schweiz als Ansässigkeitsstaat bereits aufgrund des internen Rechts mit der Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt beseitigt.[1371] Ebenso wenden Deutschland, Österreich und das Fürstentum Liechtenstein die Freistellungsmethode an.[1372] Hingegen kommt bei Italien und Frankreich die Anrechnungsmethode zum Zuge.[1373]

### bb) Kollektiv- und Kommanditgesellschaft

442 Im Abkommensrecht ist grundsätzlich zwischen dem Gewinnanteil des Gesellschafters und zwischen dem Tätigkeitsentgelt zu unterscheiden. Weil die Beteiligung an der Personengesellschaft aus schweizerischer Sicht grundsätzlich wie eine Betriebsstätte des Gesellschafters betrachtet wird, erfolgt die Zuteilung des Gewinnanteils gemäss Betriebsstättenprinzip insoweit an den Geschäftsort, als die Gewinne dort zurechenbar sind.[1374] Die Behandlung im Ansässigkeitsstaat gestaltet sich in der Folge analog wie beim Einzelunternehmen.[1375]

443 Das Tätigkeitsentgelt eines Personengesellschafters ist gemäss schweizerischem Verständnis als unselbständige Erwerbseinkünfte zu verstehen.[1376] Entsprechend kommen grundsätzlich die Art. 15 OECD-MA nachgebildeten DBA-Normen mit entsprechendem Verteilungsergebnis zur Anwendung.[1377] Eine Besonderheit besteht im Verhältnis mit Deutschland und Österreich, in-

---

1368 Vgl. Art. 14 Abs. 1 DBA-D; Art. 16 Abs. 1 DBA-F; Art. 14 Abs. 1 DBA-A; Art. 14 Abs. 1 DBA-I; Art. 14 Abs. 1 DBA-FL.

1369 Vgl. VON AH, Kommentar zu Art. 14 OECD-MA, Rz. 42.

1370 Vgl. vorn Fn. 1367 f.

1371 Vgl. Art. 6 Abs. 1 DBG.

1372 Vgl. Art. 24 Abs. 1 Ziff. 1 Bst. a und c DBA-D (inkl. Aktivitätsvorbehalt); Art. 23 Abs. 1 DBA-A; Art. 23 Abs. 1 Bst. a DBA-FL.

1373 Vgl. Art. 24 Abs. 2 DBA-I; Art. 25 A Abs. 1 Bst. b DBA-F.

1374 Vgl. HÖHN, Doppelbesteuerungsrecht, S. 153 f.; vgl. explizit Art. 7 Abs. 7 Satz 1 DBA-D; Art. 7 Abs. 8 Satz 1 DBA-F; Art. 7 Abs. 8 Satz 1 DBA-A; vgl. für die DBA-I und DBA-FL implizit Art. 7 Abs. 1.

1375 Vgl. vorn Rz. 441.

1376 Vgl. WALDBURGER, Einkommen aus unselbständiger Arbeit, S. 54 ff.; vgl. ferner DÜRR, Kommentar zu Art. 15 OECD-MA, Rz. 19; PROKISCH, Kommentar zu Art. 15 OECD-MA, Rz. 30.

1377 Vgl. eingehend vorn Rz. 404 ff.

dem das Betriebsstättenprinzip auch auf Eigensaläre von Personengesellschafter anwendbar ist, falls diese im Betriebsstättestaat gemäss internem Recht entsprechend qualifiziert werden.[1378] Dies trifft sowohl auf Deutschland wie Österreich – nicht aber auf die Schweiz – zu.[1379] Damit werden die Eigensaläre gemäss Art. 7 (Art. 15) zugeteilt, falls sich der Geschäftsort in Deutschland bzw. Österreich (der Schweiz) befindet. Der Ansässigkeitsstaat hat die entsprechende Qualifikation des Quellenstaats zu übernehmen. Im Ergebnis werden grundsätzlich sämtliche Einkünfte aus der selbständigen Erwerbstätigkeit, d. h. Gewinnanteil und Eigensalär, dem Geschäftsort zugewiesen. Deshalb ist diese Unterscheidung in Konstellationen mit einem Geschäftsort und ohne Betriebsstätten von wenig praktischer Relevanz.[1380]

### cc) Kommanditäre im Speziellen

Bei Kommanditären ist im Einzelfall zu bestimmen, ob sie überhaupt eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben. Falls sie der Kommanditgesellschaft lediglich Kapital zur Verfügung stellen und keine weiteren Funktionen ausüben (insb. keine Arbeitsleistung erbringen), kann die Eigenkapitaleinlage als Investition des Privatvermögens betrachtet werden.[1381] In der Konsequenz wäre der Gewinnanteil des Kommanditärs als übrige Einkünfte ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat zuzuweisen.[1382] 444

### dd) Behandlung von Verlusten

Aufgrund der negativen Schrankenwirkung ist die Verlustübernahme nicht im DBA selber geregelt, sondern richtet sich gemäss internem Recht.[1383] In *Inbound*-Fällen, in welchen sich der Geschäftsort in der Schweiz befindet und lediglich eine beschränkte Steuerpflicht begründet wird, hängt die Verlustübernahme im 445

---

1378 Vgl. Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA-D; Art. 7 Abs. 8 Satz 2 DBA-A.

1379 Vgl. WALDBURGER, Einkommen aus unselbständiger Arbeit, S. 56 f.; a. A. BUCIEK, Kommentar zu Art. 7 DBA-D, Rz. 769.

1380 Vgl. ALIG, S. 381. Freilich gibt es Ausnahmen, bei welchen das Betriebsstättenprinzip und das Arbeitsortprinzip zu unterschiedlichen Ergebnissen führen (bspw. bei Homeoffice).

1381 Vgl. BRÜLISAUER, Kommentar zu Art. 7 OECD-MA, Rz. 267.

1382 Vgl. Art. 21 DBA-D; Art. 23 Abs. 1 DBA-F; Art. 21 DBA-A; Art. 21 Abs. 1 DBA-I; Art. 21 Abs. 1 DBA-FL.

1383 Vgl. BRÜLISAUER/KRIESI, S. 273 f.

Ausland vom ausländischen Recht ab.[1384] In *Outbound*-Fällen, in welchen die Schweiz der Ansässigkeitsstaat ist, können schweizerische Unternehmen Verluste von ausländischen Betriebsstätten mit inländischem Gewinn verrechnen, falls die Verluste nicht bereits im Ausland berücksichtigt wurden.[1385] In den übrigen Fällen ist der ausländische Verlust nur satzbestimmend zu berücksichtigen.[1386] Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung werden Verluste aus ausländischen Geschäftsbetrieben zu den übrigen Fällen im Sinne von Art. 6 Abs. 2 Satz 3 DBG gezählt.[1387] Diese Auffassung ist in der Lehre umstritten, weshalb teilweise eine Verlustübernahme von ausländischen Geschäftsbetrieben befürwortet wird.[1388]

### c) Vergleich zum interkantonalen Steuerrecht und Würdigung

446 In Bezug auf das Verteilungsergebnis bei Einzelunternehmen und einfachen Gesellschaften sind das internationale und interkantonale Steuerrecht grundsätzlich identisch. In beiden Fällen kann der Geschäftsort vollumfänglich besteuern, falls eine feste Einrichtung bzw. eine Betriebsstätte vorliegen. Anders gestaltet sich die Situation mit Blick auf die Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft. Während im interkantonalen Verhältnis bei aktiver Mitarbeit des Gesellschafters eine Aufteilung erfolgt, werden im internationalen Verhältnis im Ergebnis wiederum sämtliche Einkünfte dem Geschäftsort zugeordnet, obwohl die Staaten die Zuweisung des Tätigkeitsentgelts unter Umständen auf unter-

---

1384 Deutschland kennt bspw. eine Verlustübernahme, allerdings mit diversen Einschränkungen (vgl. § 2 Abs. 2 i. V. m. § 2a EStG; vgl. ausführlich SCHAUMBURG, Einkommensteuer, Rz. 6.69 ff.).

1385 Vgl. Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG; vgl. ferner den Korrekturmechanismus, falls die Betriebsstättenverluste im Ausland mit zukünftigen Gewinnen verrechnet werden, weshalb häufig von einer provisorischen Verlustübernahme die Rede ist (vgl. eingehend OESTERHELT/SCHREIBER, Kommentar zu Art. 6 DBG, Rz. 21 ff.).

1386 Vgl. Art. 6 Abs. 2 Satz 3 DBG. In BGE 140 II 248, E. 3.6.2, hat das BGer einen Verlustvortrag bei der Satzbestimmung befürwortet.

1387 Vgl. BGE 140 II 248, E. 3.3, in welchem die Subsumtion des Geschäftsbetriebs unter die übrigen Fälle ohne Begründung als «folgerichtig» bezeichnet wurde.

1388 Vgl. grundlegend LOCHER, Kommentar zu Art. 6 DBG, Rz. 40 ff.; zustimmend BRÜLISAUER/KRIESI, S. 275 ff., insb. S. 277; OESTERHELT/SCHREIBER, Kommentar zu Art. 6 DBG, Rz. 26; RICHNER et al., Handkommentar zu Art. 6 DBG, Rz. 67 f.; a. A. AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zu Art. 52, Rz. 10 ff. Der Kanton ZH kennt eine Sonderlösung, nach welcher der Verlust im Umfang des Kapitalkontos übernommen werden kann (vgl. SCHREIBER/MARGRAF, IFF Seminar, F. 56 ff.).

schiedliche Normen stützen. Deshalb verwirklicht das internationale Steuerrecht die Rechtsformneutralität in dieser Hinsicht besser als das interkantonale Steuerrecht.

Ein weiterer Unterschied kann in der Behandlung der Kommandite gefunden werden. Während im interkantonalen Steuerrecht die Kommandite immer als Gesellschaftskapital am Geschäftsort steuerbar ist, erscheint es im internationalen Steuerrecht denkbar, die Kommandite als Investition aus dem Privatvermögen dem Ansässigkeitsstaat zuzuweisen, falls der Kommanditär nicht in der Kommanditgesellschaft aktiv mitarbeitet. Die Frage, ob diese Unterscheidung in aktiv mitarbeitenden Kommanditär und «rein passiven Kommanditär»[1389], welche zudem Abgrenzungsschwierigkeiten mit sich bringt, insb. falls die Erwerbstätigkeit des Kommanditärs als unselbständig qualifiziert wird, auch für das interkantonale Steuerrecht zwingend ist, muss wohl vor dem Hintergrund, dass die Kommandite wirtschaftlich Eigenkapital darstellt, verneint werden. 447

Zuletzt soll kurz auf die Behandlung von Verlusten eingegangen werden. Während im interkantonalen Steuerrecht immer eine Verlustverrechnung erfolgt, ist dies im internationalen Steuerrecht nicht der Fall. Die Schweiz berücksichtigt ausländische Verluste aus einem ausländischen Geschäftsbetrieb praxisgemäss nur bei der Bestimmung des Steuersatzes. Dieser Unterschied ist auf das Schlechterstellungsverbot als Teilprinzip des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots zurückzuführen, welches im internationalen Verhältnis nicht gilt. Insofern besteht in dieser Hinsicht keine vergleichbare Ausgangslage. Die Behandlung von Verlusten wie im internationalen Verhältnis wäre im interkantonalen Steuerrecht weder im aktuellen Verfassungsrahmen umsetzbar noch aus Sicht des Leistungsfähigkeitsprinzips wünschenswert. 448

### 1.2.7 Selbständige Erwerbstätigkeit ohne feste Anlagen oder ständige Einrichtungen

Ohne feste Anlagen oder ständige Einrichtungen am Geschäftsort werden die selbständigen Erwerbseinkünfte ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat zugeteilt, unabhängig davon, welche Art von selbständiger Erwerbstätigkeit vorliegt.[1390] Insofern besteht kein Unterschied zum interkantonalen Verhältnis. 449

[1389] BRÜLISAUER, Kommentar zu Art. 7 OECD-MA, Rz. 267.
[1390] Vgl. die Art. 7 und Art. 14 OECD-MA nachgebildeten DBA-Normen.

### 1.2.8 Zwischenfazit

450 Ein Rechtsvergleich zur Verteilung von Erwerbseinkünften im internationalen Steuerrecht konnte Gemeinsamkeiten, aber auch wesentliche Unterschiede zur Verteilung im interkantonalen Steuerrecht offenbaren. Gleichzeitig ist die Vergleichbarkeit aufgrund der Tatsache, dass es sich bei DBA um Verhandlungslösungen handelt, teilweise eingeschränkt. Allerdings kann der Blick auf verschiedene Verhandlungslösungen ebenso eine Lösungsmenge aufzeigen, in welcher die betroffenen Gebietskörperschaften eine Übereinkunft im Sinne eines Kompromisses treffen könnten. Es hat sich u. a. herausgestellt, dass die ausschliessliche Besteuerung von unselbständigen Erwerbseinkünften am Wohnsitz eine «Maximallösung» ist, welche ausserhalb dieser Lösungsmenge angesiedelt ist. Eine solche Regelung wird zumindest bei einseitigen Grenzgängerströmen und unter normalen Bedingungen nicht ausgehandelt. Dies stellt eine wichtige Erkenntnis für das interkantonale Steuerrecht dar, ohne dass eine konkrete Aufteilung des Besteuerungsrechts abgeleitet wird.

## *1.3 Verteilung im interkommunalen Verhältnis*

451 Nach dem Blick auf das internationale Steuerrecht wird als zweite Verteilungsalternative das interkommunale Verhältnis betrachtet. Dieses Kapitel ist zweigeteilt und gliedert sich in je einen Abschnitt über die Primärverteilung (Rz. 452 ff.) und die Sekundärverteilung (Rz. 469 ff.).

### 1.3.1 Primärverteilung

a) Unselbständige Erwerbstätigkeit

452 Die meisten Kantone verweisen für das interkommunale Steuerrecht auf die Grundsätze über das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot und nehmen nur punktuell Abweichungen ins kantonale Recht auf.[1391] Diese Abweichungen betreffen in den meisten Fällen die gleichzeitige Steuerpflicht in mehreren Gemeinden aufgrund persönlicher und wirtschaftlicher Zugehörigkeit infolge eines Geschäftsbetriebs. Insofern wenden diese Kantone bei der unselbständigen Erwerbstätigkeit die bundesgerichtliche Rechtsprechung im interkantonalen Verhältnis auch für das interkommunale Verhältnis an.

---

[1391] Vgl. anstelle vieler Art. 233 f. StG/SG.

Von diesem Grundsatz gibt es drei gewichtige Ausnahmen.[1392] Zum einen ist 453
der Kanton Basel-Stadt zu erwähnen. Der Kanton Basel-Stadt kennt nur drei Gemeinden (Basel, Riehen und Bettingen), wobei die kantonale Ebene und die Gemeindeebene von Basel aufgrund der gemeinsamen Verwaltung und Staatsrechnung weitgehend identisch sind.[1393] Während Personen mit Wohnsitz in der Stadt Basel nur eine kantonale Einkommensteuer bezahlen[1394], teilt sich die Steuerbemessungsgrundlage von Personen mit Wohnsitz in Riehen und Bettingen in einen Kantons- und einen Gemeindesteueranteil von je 50 %.[1395] In der Folge werden die unselbständigen Erwerbseinkünfte einer Person mit Wohnsitz in der Stadt Basel ausschliesslich dorthin zugewiesen, während diejenigen einer Person mit Wohnsitz in Riehen oder Bettingen quotal zur Hälfte zwischen der Gemeinde und dem Kanton/der Stadt Basel aufgeteilt wird. Der Kantonssteueranteil dient dabei explizit als eine pauschale Abgeltung von Zentrumslasten der Stadt Basel.[1396] Zum anderen weicht der Kanton Genf massgeblich von den Grundsätzen über das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot ab. Der Kanton Genf teilt alle Erwerbseinkünfte zwischen der Wohnsitz- und Arbeitsgemeinde auf und wendet dafür eine von der Finanzkraft der Wohnsitzgemeinde abhängige Quote an.[1397] Diese Quote schwankt zwischen 20 % für finanzstarke Gemeinden und 80 % für finanzschwache Gemeinden.[1398] Der Rest fällt der Arbeitsgemeinde zu.[1399] Als Letztes ist der Kanton Graubünden besonders erwähnenswert. Dieser Kanton kennt im interkommunalen Verhältnis praxisgemäss ein Nebensteuerdomizil am Ort des Wochenaufenthalts bei Unselbständigerwerbenden, wobei die unselbständigen Erwerbseinkünfte hälftig auf die Wochenaufenthalts- und Wohngemeinde aufgeteilt werden.[1400]

---

1392 Vgl. ferner BGE 141 I 235, E. 7.2, in welchem es das BGer bedauert, dass im interkommunalen Steuerrecht Abweichungen von den Grundsätzen über das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot bestehen.

1393 Vgl. Regierungsrat BS, Ratschlag A, S. 4.

1394 Vgl. § 2 Abs. 3 StG/BS.

1395 Vgl. § 228 Abs. 1 StG/BS; vgl. ferner Urteil BGer v. 28.4.2003, 1P.364/2002, E. 2.1 f., in welchem das BGer diese Ausgestaltung als verfassungskonform beurteilt hat.

1396 Vgl. § 6 FiLaG/BS; vgl. ferner Regierungsrat BS, Ratschlag A, S. 7.

1397 Vgl. Art. 295A Abs. 1–3 LCP/GE; vgl. für die Ermittlung der Finanzkraft Art. 1 ff. RCFC/GE.

1398 Vgl. für den Verteilschlüssel in Abhängigkeit der Finanzkraft Art. 11A RDLCP/GE.

1399 Vgl. Art. 295A Abs. 2 LCP/GE.

1400 Vgl. Steuerverwaltung GR, Praxisfestlegung Wohnsitz, S. 13 f.; bestätigt in Urteil VGer GR v. 4.4.2008, A 07 59, E. 2c. Der Wochenaufenthaltsstatus wird im interkommunalen Verhältnis nur dann anerkannt, wenn die tägliche Hin- und Rückfahrt mindestens zwei Stunden dauert.

### b) Vergleich zum interkantonalen Verhältnis und Würdigung

#### aa) Verweis auf das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht unter dem Blickwinkel des Legalitätsprinzips

454 Beim Verweis im jeweiligen kantonalen Steuergesetz auf die Grundsätze über das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot handelt es sich um eine explizite gesetzliche Grundlage im formellen Sinn.[1401] Insofern besitzt das interkommunale Steuerrecht eine höhere demokratische Legitimation als das interkantonale Steuerrecht. Allerdings handelt es sich dabei um einen dynamischen Verweis.[1402] Eine Verweisung ist dann dynamisch, «wenn Normen nicht in einer bestimmten, sondern in der jeweils geltenden Fassung als anwendbar erklärt werden».[1403] Im vorliegenden Fall wollten die kantonalen Gesetzgeber wohl die jeweils aktuelle Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Doppelbesteuerungsverbot als anwendbar erklären, weil Rechtsprechung aufgrund der möglichen Praxisänderung *per se* als dynamisch gilt. Das Bundesgericht erachtet dynamische Verweise im kantonalen Recht auf das Bundesrecht nicht als problematisch, weil den kantonalen Gesetzgeber nichts daran hindere, jederzeit die entsprechende Norm abzuändern.[1404] Allerdings vertritt ein Teil der Lehre die Auffassung, dass der kantonale Gesetzgeber verpflichtet sei, seine Rechtsetzungskompetenz wahrzunehmen, weshalb ein dynamischer Verweis nicht zulässig sei.[1405] Des Weiteren werden die Probleme des interkantonalen Steuerrechts in Bezug auf die gültige Publikation und Auffindbarkeit ins interkommunale Steuerrecht übertragen, solange es kein entsprechendes Bundesgesetz gibt.[1406] Deshalb ist m. E. eine vollumfängliche Regelung des interkommunalen Steuerrechts durch den kantonalen Gesetzgeber aus Sicht des Legalitätsprinzips vorzuziehen.[1407]

---

1401 Vgl. zum Legalitätsprinzip vorn Rz. 245 f.
1402 Vgl. m. w. H. zur Problematik dynamischer Verweisungen STOCKER/SCHMID, S. 94.
1403 BGE 136 I 316, E. 2.4.1.
1404 Vgl. im Zusammenhang mit der Bemessung von Wasserzinsen BGE 128 II 112, E. 8b.
1405 In diesem Sinne MÜLLER/UHLMANN, Rz. 370, insb. Fn. 944.
1406 Vgl. eingehend vorn Rz. 250 ff.
1407 Vorbildlich Art. 110 LI/JU i. V. m. Art. 1 ff. Décret partage/JU.

### bb) Arbeitsort als Steuerdomizil unter dem Blickwinkel des Legalitätsprinzips

In Bezug auf die drei Ausnahmen (BS, GE und GR) stellt sich massgeblich die Frage, ob der kantonale Gesetzgeber mit Blick auf Art. 3 und 4 StHG eine teilweise Zuteilung von Erwerbseinkünften an die Arbeitsgemeinde vornehmen darf.[1408] Das StHG findet nämlich gemäss Art. 1 Abs. 2 StHG explizit Anwendung bei Gemeindesteuern.[1409] Das Bundesgericht hat im Zusammenhang mit der Genfer Regelung festgestellt, dass die Kantone in der Abgrenzung der Steuerhoheit ihrer Gemeinden unter dem Vorbehalt der Rechtsgleichheit und des Willkürverbots frei sind.[1410] Namentlich stehen Art. 3 und 4 StHG einer interkommunalen Aufteilung auf die Arbeitsgemeinde nicht entgegen, weil diese Artikel, welche gemäss Wortlaut das interkantonale Verhältnis betreffen, nicht extensiv auf das interkommunale Verhältnis ausgedehnt werden dürfen.[1411] Dabei begründet das Bundesgericht diese Auslegung mit der kantonalen Souveränität sowie dem interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot, welches im interkommunalen Verhältnis nicht zur Anwendung komme.[1412] 455

Diese Ansicht wird hier nicht geteilt. Der Bundesgesetzgeber wollte mit dem StHG nicht nur die kantonale Steuerpflicht, sondern auch die kommunale Steuerpflicht harmonisieren.[1413] Dieser Wille kann der Botschaft über die Steuerharmonisierung klar entnommen werden: «Es [Anm.: das StHG] richtet sich an die kantonalen und kommunalen Gesetzgeber und schreibt ihnen vor, nach welchen Grundsätzen sie die Steuerordnungen bezüglich Steuerpflicht […] auszugestalten haben».[1414] Insofern besteht in dieser Hinsicht eine explizite Beschränkung der kantonalen Souveränität.[1415] Indem das Bundesgericht den Kantonen im interkommunalen Verhältnis erlaubt, unselbständige Erwerbseinkünfte teilweise dem Arbeitsort zuzuteilen, verkennt es ferner die Tragweite von Doppelbesteuerungsrecht. Dieses besitzt lediglich eine negative Wirkung.[1416] In anderen Worten müssen zwei konkurrenzierende Steuerpflichten vorliegen, bevor eine 456

---

1408 Im interkantonalen Verhältnis fehlt zumindest für die Pendler eine steuerliche Anknüpfung im StHG. In Bezug auf die Wochenaufenthalter besteht gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ebenfalls keine steuerliche Anknüpfung (vgl. für die abweichende Auffassung vorn Rz. 62 f.).

1409 Anerkennend BGE 141 I 235, E. 5.2.

1410 Vgl. BGE 141 I 235, E. 6.3.

1411 Vgl. BGE 141 I 235, E. 6.3.

1412 Vgl. BGE 141 I 235, E. 6.3.

1413 Vgl. m. w. H. zur vertikalen Steuerharmonisierung BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 47 ff.

1414 Botschaft über die Steuerharmonisierung, BBl 1983 III, S. 10.

1415 Vgl. Art. 3 i. V. m. Art. 129 BV.

1416 Vgl. vorn Rz. 48.

Abgrenzung der kommunalen Steuerhoheiten vorgenommen werden kann. Auch die vom Bundesgericht zitierten Stellen in der Literatur[1417] und in der Botschaft über eine neue Bundesverfassung[1418], welche die Ansicht des Bundesgerichts teilen sollen, beinhalten lediglich die Aussage, dass die interkommunale Vermeidung von Doppelbesteuerung ausschliesslich Sache des kantonalen Rechts sei. Damit beinhalten diese Stellen keinerlei Aussage über die Begründung der kommunalen subjektiven Steuerpflicht, sondern lediglich über deren Einschränkung.

457 Der Kanton Basel-Stadt konnte diese Problematik umschiffen, indem der Anteil, welcher der Stadt Basel als Arbeitsort zukommt, als kantonale Steuer bezeichnet wird. Weil für diese eine persönliche Zugehörigkeit im Kanton besteht, liegt eine entsprechende subjektive Steuerpflicht vor. Formal-juristisch wird – bei Wohnsitz in der Gemeinde Riehen oder Bettingen – die kantonale Steuer exklusiv dem Kanton zugewiesen, welcher weitgehend identisch ist mit der Gemeindeebene der Stadt Basel, und die Gemeindesteuer wird ausschliesslich der Gemeinde zugeteilt. Faktisch besteht aber aufgrund der Identität der Stadt Basel mit dem Kanton eine Aufteilung der unselbständigen Erwerbseinkünfte.

458 In Bezug auf den Kanton Graubünden kann das oben erwähnte Bundesgerichtsurteil m. E. nicht herangezogen werden. Während der Kanton Genf die kommunale Steuerpflicht am Arbeitsort im kantonalen Steuergesetz verankert hat[1419], fehlt eine entsprechende Norm im Bündner Recht. Im entsprechenden kantonalen Gemeindesteuergesetz wird für die subjektive Steuerpflicht bei der Gemeindesteuer sinngemäss auf das StG/GR verwiesen.[1420] Weil das StG/GR in Bezug auf die subjektive Steuerpflicht harmonisiert ist, fehlt gemäss der herrschenden Auffassung im interkantonalen Steuerrecht eine Steuerpflicht am Wochenaufenthaltsort bei echten Wochenaufenthaltern.[1421] Ohne subjektive Steuerpflicht am Wochenaufenthaltsort kann aufgrund der Natur des Doppelbesteuerungsrechts keine Steuerteilung eintreten. Somit verstösst die Bündner Praxis, auch wenn der vorhin kritisierte Bundesgerichtsentscheid akzeptiert wird, gegen das kantonale Recht.[1422]

---

1417 Das BGer verweist lediglich auf MÄUSLI-ALLENSPACH, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 3, Rz. 6 und 21; ZUCKSCHWERDT/MEUTER, S. 10.

1418 Vgl. Botschaft über eine neue Bundesverfassung, BBl 1996 I, S. 346.

1419 Vgl. Art. 293 Bst. A Ziff. 2 Bst. c LCP/GE.

1420 Vgl. Art. 4 Abs. 2 GKStG/GR; vgl. ferner Art. 1 Abs. 2 GKStG/GR.

1421 Vgl. Art. 6 f. StG/GR.

1422 A. A. Steuerverwaltung GR, Praxisfestlegung Wochenaufenthalt, S. 2 f., welche davon ausgeht, dass am Ort des Wochenaufenthalts ein Nebensteuerdomizil auch ohne Steuerpflicht bestehen kann. Anders würde sich die Situation gestalten, wenn der in

### cc) Primärverteilungsergebnis

Bei allen Kantonen, welche bei den Unselbständigerwerbenden im interkommunalen Verhältnis die Grundsätze über das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot anwenden, können die in Bezug auf das Primärverteilungsergebnis gefundenen Ergebnisse für das interkantonale Verhältnis *mutatis mutandis* übernommen werden. Dies gilt namentlich für die Abweichungen von der institutionellen Kongruenz, falls ungleiche Pendlerbewegungen zwischen den Gemeinden stattfinden. Diesbezüglich sind allerdings eigene empirische Schätzungen der Ausgabenelastizitäten von interkommunalen Zupendlern anzufertigen, weil sich diese von Kanton zu Kanton unterscheiden können. Nichtsdestotrotz ergeben sich wohl ähnliche Ergebnisse, weil interkommunale Zupendler auch Kosten am Arbeitsort verursachen werden. Ferner dürfte in kleinräumigen Kantonen faktisch bloss der Pendlerstatus relevant sein, weil die Nicht-Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr kaum gegeben sein wird. 459

Indes kann nicht erstaunen, dass mit Basel-Stadt und Genf zwei stark zentrumsorientierte Kantone Ausnahmen zugunsten der Arbeitsgemeinde geschaffen haben. Beide Regelungen sollen explizit oder implizit die Zentrumsgemeinde Basel bzw. Genf begünstigen.[1423] Die Basler Regelung wirkt sich dahingehend aus, dass eine Aufteilung unabhängig davon erfolgt, ob ein interkommunales Verhältnis vorliegt. Auch wenn Arbeits- und Wohngemeinde ausserhalb der Stadt Basel (d. h. in Bettingen oder Riehen) zusammenfallen, erhält der Kanton/die Stadt Basel den hälftigen Anteil. Somit handelt es sich um eine sehr weitgehende Steuerteilung, welche historisch und mit den besonderen Gegebenheiten des Kantons Basel-Stadt erklärbar ist.[1424] Die Basler Regelung kann, sofern die Aufteilungsquote angemessen angesetzt wurde, zur Wahrung der institutionellen Kongruenz beitragen. 460

Anders fällt das Fazit betreffend die Genfer Regelung aus. Indem die Primärverteilung in Abhängigkeit der Finanzkraft erfolgt, besteht eine Vermischung zwischen Lasten- und Ressourcenausgleich.[1425] Eine solche Vermischung wird in 461

---

Rz. 62 f. vertretenen Ansicht gefolgt wird, dass am Wochenaufenthaltsort steuerrechtlicher Aufenthalt begründet wird. Dann wäre die Voraussetzung einer Steuerpflicht am Wochenaufenthaltsort erfüllt und es könnte die hälftige Steuerteilung zwischen der Wochenaufenthalts- und der Wohnsitzgemeinde vorgenommen werden.

1423 Vgl. explizit Regierungsrat BS, Ratschlag A, S. 7; vgl. für den Kanton GE ANGELINI/THÖNY, S. 39.

1424 Vgl. Regierungsrat BS, Ratschlag A, S. 3 f., mit Hinweis auf die kleine Fläche, die bescheidenen Ausgabenvolumina der Gemeinden Bettingen und Riehen sowie die fehlende Abgrenzung zwischen der Gemeindeebene Basel und der kantonalen Ebene.

1425 Kritisch RÜHLI, S. 83 f.

Finanzausgleichsystemen (Sekundärverteilung) aufgrund ihrer komplexen und intransparenten Anreizstruktur sowie der damit resultierenden Effizienzverluste abgelehnt.[1426] Dieses Argument kann auf die Vermischung bei der Primärverteilung übertragen werden. Namentlich wenn Lasten- und Ressourcenausgleich sowohl mit der Primär- und Sekundärverteilung vorgenommen werden, resultiert ein kompliziertes System mit undurchsichtigen Wechselwirkungen. Des Weiteren hängt die institutionelle Kongruenz gerade nicht von der Finanzkraft ab.[1427] Insofern darf die Genfer Regelung nicht als Vorbild für die Primärverteilung im interkantonalen Verhältnis dienen.

### c) Selbständige Erwerbstätigkeit

462 Die Kantone unterscheiden sich in Bezug auf die selbständige Erwerbstätigkeit teilweise wesentlich. Grob können die Kantone in sechs Kategorien eingeteilt werden:

1. Als einziger Kanton übernimmt Schwyz die entsprechenden Regelungen im interkantonalen Steuerrecht ohne nennenswerte Abweichungen.[1428]
2. Zwei Kantone teilen die selbständigen Erwerbseinkünfte ausschliesslich einem Steuerdomizil zu. Der Kanton Aargau kennt im interkommunalen Verhältnis keine Nebensteuerdomizile und weist sämtliche Einkünfte ausschliesslich der Wohnsitzgemeinde zu.[1429] Hingegen weist der Kanton Waadt die selbständigen Erwerbseinkünfte vollumfänglich dem Geschäftsort zu, falls dort ein Geschäftsbetrieb mit Betriebsstättenqualität besteht.[1430]
3. Die Kantone Glarus und Thurgau ändern die Grundsätze über das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot dahingehend ab, als sie die Einzelunternehmen explizit den Personengesellschaften gleichstellen und ein entsprechendes Tätigkeitsentgelt ausscheiden.[1431] Auch die Kantone Schaffhausen, Appenzell Ausserrhoden, Zug und Basel-Landschaft gleichen die Verteilung bei Einzelunternehmen den Personengesellschaften an,

[1426] Vgl. ausführlich hinten Rz. 472.
[1427] Vgl. zum Begriff vorn Rz. 191.
[1428] Vgl. § 7 Abs. 1 StG/SZ.
[1429] Vgl. § 157 Abs. 1 StG/AG.
[1430] Vgl. Art. 11 LICom/VD.
[1431] Vgl. Art. 205 StG/GL i. V. m. Art. 42 Abs. 2 StV/GL (unter Einschluss der freien Berufe); § 223 Abs. 2 StG/TG i. V. m. § 1 StV/TG.

verwenden jedoch nicht das Konzept des Tätigkeitsentgelts, sondern eine fixe Quote von 33 bis 50 % zugunsten der Wohnsitzgemeinde.[1432]

4. Ein Grossteil der Kantone weist der Wohnsitzgemeinde ein Präzipuum im Umfang von 20 bis 50 % zu. Während die Kantone Zürich und Nidwalden die restlichen Einkünfte quotal nach Gesamteinkommen verteilen[1433], wenden andere Kantone (Bern, Uri, Appenzell Innerrhoden, Tessin, Wallis, Jura und Obwalden) die Grundsätze über das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot an.[1434]

5. Mehrere Kantone wählen sowohl für Einzelunternehmen als auch für Personengesellschaften die gleiche quotenmässige Aufteilung. Die Kantone Freiburg, Solothurn und St. Gallen verwenden für beide Gesellschaftsformen eine fixe Quote von 1:1.[1435] Der Kanton Luzern teilt die selbständigen Erwerbseinkünfte im Verhältnis 1:3 auf, wobei der grössere Anteil an den Geschäftsort fliesst.[1436] Der Kanton Graubünden teilt die selbständigen Erwerbseinkünfte zwischen Wohnsitz und Arbeitsort praxisgemäss im Verhältnis 2:3 auf.[1437] Der Kanton Neuenburg kennt eine variable Quote in Abhängigkeit des Unternehmensgewinns, welche bei beiden Gesellschaftsformen zur Anwendung kommen.[1438]

6. Die Spezialregelungen der Kantone Basel-Stadt und Genf wurden bereits im Rahmen der unselbständigen Erwerbstätigkeit erörtert.[1439] Diese finden sinngemäss ebenso auf selbständige Erwerbseinkünfte Anwendung.

Zusätzlich kennen etwa die Hälfte der Kantone eine *de-minimis*-Regelung. Diese verhindert eine interkommunale Steuerausscheidung aus Praktikabilitätsüberlegungen, falls der einer Gemeinde zugewiesene Anteil an den Gesamteinkünften 463

[1432] Vgl. Art. 195 Abs. 3 StG/SH (33.33 %); Art. 231 Abs. 3 StG/AR (50 % mit Tätigkeitsentgelt als Obergrenze); § 5 Abs. 4 StG/ZG (50 % unter Einschluss der einfachen Gesellschaften); § 187 Abs. 1 StG/BL i. V. m. § 31 Abs. 2 Dekret StG/BL (33.33 % als Untergrenze zugunsten Wohnsitzgemeinde).

[1433] Vgl. § 191 Abs. 2 StG/ZH (20 %); Art. 7 Abs. 2 StG/NW (20 %); vgl. für ein Berechnungsbeispiel MEUTER, Interkommunale Steuerausscheidung, S. 88 ff.

[1434] Vgl. Art. 254 Abs. 2 StG/BE (33.33 %); Art. 15 Abs. 3 StG/UR (50 %); Art. 9 Abs. 6 StG/AI (33.33 %; nur bei Personengesellschaften); Art. 281 Abs. 2 LT/TI (50 %); Art. 185 Abs. 1 StG/VS (25–50 %); Art. 110 Abs. 1 LI/JU i. V. m. Art. 7 Abs. 3 Décret partage/JU (33.33 %); Art. 294 StG/OW i. V. m. Art. 38 Abs. 2 StV/OW (20 %).

[1435] Vgl. Art. 9 Abs. 4 GStG/FR; § 250 Abs. 2 Bst. a StG/SO; Art. 234 Abs. 2 StG/SG i. V. m. Art. 89 Abs. 2 StV/SG (bei Personengesellschaften nur mit aktiver Mitarbeit).

[1436] Vgl. § 239 Abs. 1 StG/LU i. V. m. § 46 f. StV/LU.

[1437] Vgl. Steuerverwaltung GR, Praxisfestlegung Wohnsitz, S. 13.

[1438] Vgl. Art. 270 Abs. 3 LCdir/NE i. V. m. Art. 35 Bst. a RELCdir/NE (Anteil der Wohnsitzgemeinde bewegt sich zwischen 25 und 100 %).

[1439] Vgl. vorn Rz. 453 f.

kleiner als ein bestimmter Betrag ausfällt.[1440] Gewisse Kantone setzen auch beim Gemeindesteuerbetrag oder beim Anteil an der einfachen Staatssteuer an.[1441] Andere Kantone nehmen nur dann eine interkommunale Steuerausscheidung vor, wenn das gesamte im Kanton steuerbare Einkommen einen gewissen Betrag übersteigt, unabhängig davon, wie dieses aufgeteilt wird.[1442]

### d) Vergleich zum interkantonalen Steuerrecht und Würdigung

#### aa) Rechtsformneutralität

464 Die Rechtsformneutralität wird im interkommunalen Steuerrecht grundsätzlich besser verwirklicht als im interkantonalen Steuerrecht. Fast alle Kantone anerkennen im Ergebnis, dass sowohl bei Personengesellschaften wie auch bei Einzelunternehmen eine Aufteilung der selbständigen Erwerbseinkünfte zwischen Geschäftsort und Wohnsitzgemeinde erfolgen sollte. Insofern gewichten diese Kantone die Rechtsformneutralität höher als die zivilrechtliche Konzeption des Sondervermögens bei Personengesellschaften. Ferner bewirkt dies, dass gemäss überwiegendem kantonalem Recht eine Notwendigkeit für einen «gerechten» Ausgleich bei Einzelunternehmen besteht. Auch im Hinblick auf die Verlustausscheidung erscheint ein teilweises Besteuerungsrecht am Wohnsitz sachgerecht. Ebenso setzen die Kantone Aargau und Waadt, welche eine ausschliessliche Zuteilung bei allen selbständigen Erwerbseinkünften vornehmen, die Rechtsformneutralität um.

#### bb) Praktikabilität

465 Der Kanton Aargau, welcher bei sämtlichen Einkünften eine ausschliessliche Zuteilung an die Wohnsitzgemeinde vornimmt, gewichtet Praktikabilitätsüberlegungen offensichtlich sehr stark. Praktikabilität ist bei einem einheitlichen Besteuerungsrecht naturgemäss am höchsten.[1443] Allerdings kann man sich bei dieser Lösung durchaus die Frage stellen, ob der Kanton Aargau nicht

---

1440 Vgl. § 31 Abs. 2 Dekret StG/BL (CHF 20'000); Art. 231 Abs. 1 StG/AR i. V. m. Art. 68a Bst. a StV/AR (CHF 1'000).

1441 Vgl. für eine Anknüpfung am Gemeindesteuerbetrag Art. 190 Abs. 1 StG/VS (CHF 100); Art. 18 LICom/VD (CHF 20); vgl. für eine Anknüpfung am Anteil an der einfachen Staatssteuer Art. 90 Abs. 3 StV/SG (CHF 100); § 191 Abs. 1 StG/ZH (CHF 2'000); § 223 Abs. 3 StG/TG (CHF 100); Art. 19 Décret partage/JU (CHF 50); Art. 283 Bst. c LT/TI (CHF 30).

1442 Vgl. § 250 Abs. 1 Bst. a StG/SO (CHF 40'000); Art. 35 Bst. a RELCdir/NE (CHF 5'000).

1443 Vgl. zum Grundsatz der Einheit des Besteuerungsrechts vorn Rz. 289 ff.

notwendige Differenzierungen unterlässt, indem sämtliche wirtschaftlichen Anknüpfungspunkte hinter den Wohnsitz zurücktreten müssen.[1444] Der Blick auf die Entstehungsgeschichte dieser Norm zeigt aber, dass vor allem Verteilungsüberlegungen im Vordergrund standen. Der kantonale Gesetzgeber wollte eine Verteilung zulasten der Zentrumsgemeinden vornehmen, da andernfalls die Zentrumsgemeinden die umliegenden Gemeinden noch stärker mittels Finanzausgleichtransfers stützen müssten.[1445] Insofern gibt es, abgesehen von der Praktikabilität, einen sachlichen Grund für die gewählte Verteilung.

Die Regelung der Kantone, welche sowohl für die Einzelunternehmen als auch für die Personengesellschaften eine quotenmässige Aufteilung mit fixer Quote vorsieht, weist im Vergleich zur Ausscheidung eines Tätigkeitsentgelts wie im interkantonalen Verhältnis erhebliche Vorteile auf. Zum einen basiert die Anwendung einer fixen Quote dogmatisch nicht mehr auf der bereits kritisierten Analogie des Tätigkeitsentgelts mit der unselbständigen Erwerbstätigkeit[1446], weshalb die Voraussetzung der aktiven Mitarbeit nicht mehr ausschlaggebend ist.[1447] Zum anderen entfällt die Möglichkeit eines Drittvergleichs und damit erhebliches Konfliktpotenzial. 466

Im Vergleich zum interkantonalen Steuerrecht kennen viele Kantone eine *de-minimis*-Regelung.[1448] Eine solche Regelung verhindert eine Aufteilung des Besteuerungsrechts auf mehrere Gemeinden, wenn der administrative Aufwand für eine Steuerausscheidung im Verhältnis zur angestrebten Verbesserung im Primärverteilungsergebnis zu hoch erscheint. Im interkantonalen Verhältnis gibt es eine ähnliche Regelung bei Personengesellschaften, indem die selbständigen Erwerbseinkünfte bis CHF 30’000 ausschliesslich an den Wohnsitzkanton zugeteilt werden. Im interkommunalen Verhältnis sind die entsprechenden Schwellenwerte tendenziell tiefer angesiedelt. Dieser Umstand könnte damit zusammenhängen, dass im interkommunalen Verhältnis die Ermittlung der Bemessungsgrundlage gemäss einheitlichem kantonalem Recht bereits vorgenommen wurde, weshalb die Steuerteilung grundsätzlich mit weniger administrativem Aufwand verbunden ist. 467

1444 Vgl. zur notwendigen Differenzierung als Ausfluss der Rechtsgleichheit vorn Rz. 245 f.

1445 Vgl. BLUM, Kommentar zu § 157 StG/AG, Rz. 4 mit Verweis auf die entsprechenden Materialien.

1446 Vgl. vorn Rz. 273 ff.

1447 Anders Art. 89 Abs. 2 StV/SG, welcher für die Anwendung der Quote die aktive Mitarbeit in der Geschäftsführung von Personengesellschaften voraussetzt.

1448 Vgl. vorn Rz. 463.

cc) Primärverteilungsergebnis

468 Im interkommunalen Steuerrecht decken die Kantone das gesamte Spektrum an möglichen Verteilungsergebnissen bei selbständiger Erwerbstätigkeit ab. Während der Kanton Aargau eine ausschliessliche Besteuerung am Hauptsteuerdomizil vorsieht, werden selbständige Erwerbseinkünfte im Kanton Waadt vollständig dem Geschäftsort zugewiesen. Die meisten restlichen Kantone nehmen i. d. R. eine Aufteilung vor. Dies zeigt vor allem, dass unterschiedliche kantonsspezifische Bedürfnisse in Bezug auf die Primärverteilung vorhanden sind. Nichtsdestotrotz ist eine Aufteilung aller selbständigen Erwerbseinkünfte (mit unterschiedlichen Quoten) stark verbreitet.

### 1.3.2 Sekundärverteilung

469 Alle Kantone kennen einen Finanzausgleich zwischen den Gemeinden. Diese sind wie der NFA in einen Ressourcen- und Lastenausgleich aufgeteilt.[1449] Nachfolgend werden diejenigen Finanzausgleichsregelungen dargestellt, welche potenziell Kosten von ausserkommunalen Erwerbstätigen mit Wohnsitz in einer anderen Gemeinde abgelten könnten. In diesem Zusammenhang ist vorab festzustellen, dass in zehn Kantonen keine entsprechende Ressourcen- oder Lastenausgleichsregelungen gefunden werden können.[1450]

a) Ressourcenausgleich

470 In vier Kantonen werden die Ressourcenausgleichtransfers von Zentrumslasten oder der Gemeindegrösse, gemessen an der Einwohnerzahl, beeinflusst. Die Kantone Bern und Thurgau reduzieren die Finanzkraft von Zentrumsgemeinden entweder pauschal um einen Prozentsatz bzw. um einen gewissen Betrag.[1451] Der Kanton Luzern wendet für Zentrumsgemeinden tiefere Abschöpfungsquoten auf überdurchschnittliche Finanzkraft an.[1452] Im Rahmen des direkten Finanzausgleichs nimmt der Kanton Waadt ca. 20 Steuerfusspunkte

---

1449 Vgl. zur Architektur des NFA vorn Rz. 144 ff.

1450 Bei diesen Kantonen handelt es sich um folgende: OW, NW, GL, ZG, AR, AI, GR, AG, TI und VS.

1451 Vgl. § 6 FAG/TG (12 % der durchschnittlichen kantonalen Finanzkraft wird abgezogen); Art. 14 FiLaG/BE (Betrag entspricht den erfassten Zentrumslasten, welche nicht mit dem pauschalen Zentrumslastenausgleich abgegolten werden).

1452 Vgl. § 7 Abs. 3 FAG/LU (Reduktion der Abschöpfungsquoten für Hauptzentren von 10.2 % auf 5.4 %).

der Finanzkraft aller Gemeinden ein und verwendet diese Beträge zur Umverteilung in Abhängigkeit der Finanzkraft und der Einwohnerzahl. In der konkreten Ausgestaltung bewirkt dieser Ressourcenausgleich, dass grosse Gemeinden stark bevorteilt werden, indem mit der Bevölkerungsgrösse progressiv zunehmende Grundbeträge pro Einwohner zugestanden werden.[1453]

471 Zwei Kantone kennen ein Instrument, welches in Abhängigkeit der Finanzkraft Zentrumslasten ausgleichen soll. Der Kanton Basel-Stadt verteilt – neben dem ordentlichen Ressourcenausgleich – pauschal 3 % des Einkommensteuerpotenzials der Gemeinden Bettingen und Riehen an die Stadt Basel zur Abgeltung der zentralörtlichen Lasten.[1454] Ebenso werden Zentrumslasten im Kanton Genf entschädigt, wobei alle Gemeinden der Stadt Genf 0.6 Steuerfusspunkte ihrer Finanzkraft bezahlen.[1455] Allerdings kennt der Kanton Genf zusätzlich ein Instrument, welches die Zentrumsgemeinden explizit belasten soll. Namentlich werden 20 % aller Gewinn- und Kapitalsteuereinnahmen der Gemeinden abgeschöpft und an die Gemeinden in Abhängigkeit ihrer Finanzkraft verteilt.[1456] Damit entsteht eine Umverteilung von den Arbeits- zu den Wohnsitzgemeinden, welche die im Rahmen der Primärverteilung diskutierte Aufteilung der Erwerbseinkünfte etwas zugunsten der Wohnsitzgemeinden korrigieren soll.[1457]

### b) Vergleich zum nationalen Finanzausgleich und Würdigung

472 Der NFA verzichtet – wie die überwiegende Mehrheit der Kantone im interkommunalen Verhältnis – beim Ressourcenausgleich auf ein Bonussystem für Zentrumsgebiete. Diese Lösung erscheint m. E. als sachgerecht. Anders ist die Situation bei den oben erwähnten Kantonen zu beurteilen, welche eine Vermischung zwischen Ressourcen- und Lastenausgleich kennen. Die Lastenkomponente in der Finanzkraft impliziert zwar, dass der Finanzbedarf einer Zentrumsgemeinde grösser ist als jener der übrigen Gemeinden.[1458] Allerdings bestehen erhebliche Schwierigkeiten in der Objektivierung des Finanzbedarfs, weshalb eine Anfälligkeit für politische Einflussnahme diverser Interessengruppen besteht.[1459] Des Weiteren wird oftmals das Argument der fehlenden Transparenz ins Feld geführt, weil «in einem Mischsystem nie exakt feststellbar sein [wird],

---

1453 Vgl. Art. 7 ff. LPIC/VD i. V. m. Art. 2 Abs. 1 DLPIC/VD.
1454 Vgl. § 7 Abs. 1 FiLaG/BS.
1455 Vgl. Art. 12 f. LRPFI/GE.
1456 Vgl. Art. 295 LCP/GE.
1457 Vgl. RÜHLI, S. 84.
1458 Vgl. zur Verknüpfung von Ressourcen- und Lastenausgleich vorn Rz. 369.
1459 Vgl. HAUSER, S. 192.

welcher Anteil der Transfers aufgrund der Ressourcenunterschiede erfolgt und welcher aufgrund der Lastenunterschiede».[1460] Damit verbunden ist zusätzlich die schwierige politische Steuerbarkeit.[1461] Schliesslich wird jeweils darauf hingewiesen, dass ein Mischsystem eine komplexe Anreizstruktur für die involvierten Gebietskörperschaften aufweist, was zu ineffizienten Streuverlusten führen kann.[1462]

### c) Lastenausgleich

473 Fünf Kantone – namentlich Zürich, Bern, Solothurn, Schaffhausen und St. Gallen – sehen einen Zentrumslastenausgleich vor, welcher die Zentrumsgemeinden pauschal mit einem Zuschuss begünstigen und entsprechende Lasten abgelten soll.[1463] Diese Kantone bezeichnen die anspruchsberechtigen Zentrumsgemeinden meist direkt im Finanzausgleichsgesetz.[1464] Die Dotation ist vor allem im Kanton Zürich mit ca. CHF 500 Mio. auffällig hoch.[1465]

474 Drei Kantone kennen einen Lastenausgleich, welcher kennzahlenbasiert ist und soziodemografische Lasten oder Zentrumslasten ausgleichen soll. Dabei spielen namentlich folgende Kennzahlen eine wesentliche Rolle: Arbeitsplatzdichte (LU), Bebauungsdichte (LU), Bevölkerungsdichte (BL), Einwohnerzahl (NE) und Distanz zwischen Zentrum und Wohngemeinde (NE).[1466] Vier Kantone haben anstelle eines kennzahlenbasierten Lastenausgleichs einen partiellen Ausgabenausgleich implementiert. Die Kantone Bern, Schwyz und Waadt wenden den Ausgabenausgleich u. a. im Bereich Verkehr an.[1467] Im Gegensatz dazu hat der Kanton Jura mehrere Objekte in Zentrumsgemeinden wie Schwimmbäder oder

---

1460 RÜHLI, S. 83; vgl. ferner HAUSER, S. 192.

1461 Vgl. HAUSER, S. 193; RÜHLI, S. 83; vgl. ferner SCHALTEGGER/FREY, S. 252, welche darauf hinweisen, dass distributive Zielsetzungen «sauber von Allokationszielen getrennt werden [sollen] – nach der Regel: für jedes Ziel ein Instrument, und zwar das jeweils geeignetste».

1462 Vgl. MAUCHLE/SCHALTEGGER, Rz. 43; RÜHLI, S. 24 und 82 f.; SCHALTEGGER/HUWYLER/ANGELINI, S. 17 f.

1463 Vgl. § 28 ff. FAG/ZH (CHF 498 Mio.); Art. 15 FiLaG/BE (CHF 91 Mio. mit Berechnung der effektiven Zentrumslasten); § 15 FiLaG/SO (CHF 1 Mio.); Art. 6 FAG/SH (CHF 4 Mio.); Art. 24 FAG/SG (16 Mio.).

1464 Vgl. anschaulich § 28 Abs. 1 FAG/ZH.

1465 Vgl. § 29 f. FAG/ZH.

1466 Vgl. § 10 FAG/LU; § 11 FAG/BL; Art. 10 LPFI/NE.

1467 Vgl. Art. 29 FiLaG/BE (wobei der Begünstigte der Kanton selbst ist; nur öffentlicher Verkehr); § 15 FAG/SZ (Strassenwesen); Art. 4 DLPIC/VD.

Bibliotheken im Gesetz definiert, deren Aufwände in den Ausgabenausgleich einfliessen.[1468] Ähnlich besteht im Kanton Uri ein Zentrumslastenausgleich, dessen Transfers auf Nutzungserhebungen von bestimmten Objekten basiert.[1469] Einen Mittelweg hat der Kanton Freiburg beschritten, welcher mittels Kennzahlen (u. a. Bevölkerungsdichte und Beschäftigungsgrad) einen synthetischen Finanzbedarf ausgleicht.[1470]

### d) Vergleich zum nationalen Finanzausgleich und Würdigung

Der NFA kennt keine pauschalen Zuschüsse für Zentrumskantone, sondern berücksichtigt Zentrumslasten (teilweise) mit einem soziodemografischen Lastenausgleich, der kennzahlenbasiert ist. Pauschale Zuschüsse haben oftmals den erheblichen Nachteil, dass deren Höhe massgeblich in einem politischen Prozess bestimmt wird.[1471] Damit können diese Zuschüsse die Zentrumslasten – i. d. R. *spillovers* – nur zufällig im richtigen Ausmass kompensieren, was regelmässig zu ineffizienter Unter- oder Überkompensation führt.[1472] Ferner handelt es sich in der Ausgestaltung der pauschalen Zuschüsse um einen vertikalen Finanzausgleich, weshalb der Kanton die Finanzierung übernimmt. Dies erscheint deshalb als problematisch, weil dadurch alle Kantonseinwohner unabhängig von der Beanspruchung der zentralörtlichen Leistungen mittels der Kantonssteuer letztlich die Finanzierung tragen.[1473] Damit liegt wiederum ein Verstoss gegen die institutionelle Kongruenz vor.[1474] Diese Gründe führen dazu, dass ein pauschaler Zuschuss m. E. abzulehnen ist. SCHALTEGGER/HUWYLER/ANGELINI bezeichnen einen solchen Zuschuss denn auch zu Recht als «Direktzahlung» und aberkennen die Qualifikation als «Ausgleichsystem im engeren Sinne».[1475] 475

[1468] Vgl. Art. 19 LPF/JU i. V. m. Art. 17 ff. OPF/JU.
[1469] Vgl. Art. 23 FiLaG/UR.
[1470] Vgl. Art. 9 ff. IFAG/FR.
[1471] Vgl. MAUCHLE/SCHALTEGGER, Rz. 191.
[1472] Vgl. MAUCHLE/SCHALTEGGER, Rz. 191. Diesem Gesichtspunkt wird die Berner Regelung am ehesten noch gerecht, weil dort eine Berechnung der Zentrumslasten stattfindet (kritisch zur Objektivierbarkeit eines solchen Ausgleichs SCHALTEGGER/HUWYLER/ANGELINI, S. 64).
[1473] Vgl. eingehend zum Zürcher Zentrumslastenausgleich, bei welchem diese Problematik aufgrund der hohen Zentrumsbeiträge besonders ausgeprägt ist, MAUCHLE/SCHALTEGGER, Rz. 196.
[1474] Vgl. zum Begriff vorn Rz. 191.
[1475] SCHALTEGGER/HUWYLER/ANGELINI, S. 64.

476 Die kennzahlenbasierten Lastenausgleichsysteme, welche in mehreren Kantonen implementiert wurden, sind von der Konzeption her identisch mit dem soziodemografischen Lastenausgleich auf Bundesebene.[1476] Allerdings unterscheidet sich die Wahl der Kennzahlen teilweise erheblich, was als Indiz für die schwierige Objektivierbarkeit interpretiert werden kann. Nichtsdestotrotz besteht der Vorteil in der Verwendung von Kennzahlen darin, dass die Gebietskörperschaften diese oftmals nicht beeinflussen können. Können Gebietskörperschaften entweder die Kennzahl oder die Last durch entsprechende Politik selber steuern, kann sich dies auf Investitionsentscheide auswirken (sog. politischer Substitutionseffekt) und unnötige Kosten verursachen (sog. Mitnahmeeffekt).[1477] In Bezug auf die Kennzahlen zur Bemessung von Zentrumslasten muss dieser Vorteil teilweise etwas relativiert werden, weil vor allem die Einwohnerzahl oder die Arbeitsplatzdichte indirekt durch Politikmassnahmen beeinflusst werden können. Der Nachteil des kennzahlenbasierten Lastenausgleichs besteht darin, dass die Lasten schwierig messbar sind, weshalb in der Praxis oftmals Überentschädigungen resultieren.[1478] Diese Problematik kann durch einen partiellen Ausgabenausgleich vermieden werden, weil damit sichergestellt wird, dass «überdurchschnittliche Ausgaben auch überdurchschnittliche Beiträge erhalten».[1479] Damit wirkt ein partieller Ausgabenausgleich aber wie eine Subvention auf zusätzliche Ausgaben, weshalb ein Fehlanreiz besteht, diese über das Optimum zu tätigen.[1480] Dieser Fehlanreiz nimmt jedoch ab, je kleiner der ausgeglichene Anteil ausfällt. Ein weiterer Nachteil des Ausgabenausgleichs besteht darin, dass hohe Ausgaben nicht nur von Lasten herrühren können, sondern ebenso in einer ineffizienten Bereitstellung öffentlicher Güter oder in speziellen Bedürfnissen der Bevölkerung begründet sein können.[1481] Diese Streuverluste werden jedoch bei einem partiellen Ausgabenausgleich in Kauf genommen, weil im Gegenzug das oben erwähnte Messproblem umgangen werden kann.

477 Als Ergebnis kann festgehalten werden, dass die Abgeltung der Kosten von ausserkantonalen Erwerbstätigen durch einen adäquaten Lastenausgleich vorgenommen werden könnte. Aufgrund der Erfahrungen im interkommunalen Finanzausgleich sollte auf jeden Fall ein pauschaler Zuschuss vermieden wer-

---

1476 Vgl. zum SLA vorn Rz. 167 ff.

1477 Vgl. MAUCHLE/SCHALTEGGER, Rz. 39.

1478 Vgl. anschaulich für den demografischen Lastenausgleich im Kanton ZH, bei welchem die Überentschädigung ca. 20 % beträgt, MAUCHLE/SCHALTEGGER, Rz. 137 f.

1479 SCHALTEGGER/HUWYLER/ANGELINI, S. 81.

1480 Vgl. SCHALTEGGER/HUWYLER/ANGELINI, S. 81.

1481 Vgl. MAUCHLE/SCHALTEGGER, Rz. 202.

den. Hingegen kommen ein kennzahlenbasierter Lastenausgleich oder ein partieller Ausgabenausgleich in Betracht, weil beide Systeme unterschiedliche Vor- und Nachteile aufweisen.

### 1.3.3 Zwischenfazit

Die Verteilung von Erwerbseinkünften im interkommunalen Verhältnis konnte aufzeigen, dass die diesbezüglichen Gesetze der Kantone zum Teil auf bemerkenswerte Art von der Rechtslage im interkantonalen Verhältnis abweichen. Diese sind jeweils auf die spezifischen Bedürfnisse der Kantone zugeschnitten. Die Diskussion ergab, dass gewisse Verteilungsalternativen als Inspiration für die Neukonzeption dienen können, während andere aus diversen Gründen abzulehnen sind. 478

## *1.4 Erkenntnisse und Fortgang*

Die Fragestellung, wie Erwerbseinkünfte zwischen Gebietskörperschaften mittels Primär- und Sekundärverteilung verteilt werden sollen, ist nicht nur im interkantonalen Verhältnis anzutreffen. Die gleiche Fragestellung stellt sich ebenso im internationalen und interkommunalen Verhältnis.[1482] Mithilfe eines Rechtsvergleichs konnten Verteilungsalternativen aufgezeigt und gewürdigt werden. Im internationalen Steuerrecht kommt für unselbständige Erwerbseinkünfte grundsätzlich das Arbeitsortsprinzip zur Anwendung.[1483] In Bezug auf Grenzgänger wird das Arbeitsortsprinzip durch eine Aufteilung des Steuersubstrats zwischen Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat abgelöst.[1484] Die Aufteilung erfolgt entweder mittels eines geteilten Besteuerungsrechts auf Stufe der Primärverteilung oder mittels einer finanziellen Ausgleichszahlung auf Stufe der Sekundärverteilung. Damit wird ersichtlich, dass das im interkantonalen Verhältnis ausschliessliche Besteuerungsrecht am Wohnort für Pendler eine «Maximallösung» darstellt, die bei einer Vertragsverhandlung unter Wahrnehmung der eigenen finanziellen Interessen im internationalen Verhältnis i. d. R. nicht zustande kommt. Insofern kann das internationale Steuerrecht eine mögliche Lösungsmenge an Verteilungsergebnissen aufzeigen, welche gemäss der hier vertretenen Ansicht ins interkantonale Steuerrecht importiert werden kann.[1485] In Bezug 479

[1482] Vgl. vorn Rz. 387 ff.
[1483] Vgl. vorn Rz. 404 ff.
[1484] Vgl. vorn Rz. 416 ff.
[1485] Vgl. vorn Rz. 426 ff.

auf die selbständigen Erwerbseinkünfte besteht im internationalen Steuerrecht Rechtsformneutralität, weil sowohl bei Einzelunternehmen sowie bei Personengesellschaften das Betriebsstättenprinzip umgesetzt und auf eine Ausscheidung eines Tätigkeitsentgelts verzichtet wird.[1486]

480 Im interkommunalen Verhältnis sind einerseits das interkommunale Steuerrecht und andrerseits die innerkantonalen Finanzausgleichsysteme zu berücksichtigen. Eine Analyse konnte aufzeigen, dass die Kantone teilweise erheblich voneinander abweichende Regelungen implementiert haben, um den kantonsspezifischen Bedürfnissen gerecht zu werden. Dabei stützt sich das interkommunale Steuerrecht meist auf die Grundsätze über das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot ab und nimmt punktuelle Änderungen vor.[1487] Die Kantone Genf und Basel-Stadt weisen explizit einen Teil der unselbständigen Erwerbseinkünfte dem Arbeitsort zu, um die Zentrumsfunktionen zu entschädigen. Der Kanton Graubünden kennt ein Nebensteuerdomizil des Wochenaufenthaltsorts. Damit zeigt sich, dass eine Aufteilung von unselbständigen Erwerbseinkünften nicht nur im internationalen, sondern auch im interkommunalen Steuerrecht vorkommt. Grössere Unterschiede zwischen den Kantonen konnten bei den selbständigen Erwerbseinkünften ausgemacht werden. Die kantonalen Regelungen decken das gesamte Spektrum an möglichen Verteilungsergebnissen ab. Nichtsdestotrotz kennen fast die Hälfte der Kantone eine Aufteilung der selbständigen Erwerbseinkünfte, welcher überdies rechtsformneutral ausgestaltet ist.[1488] Der Blick auf die innerkantonalen Finanzausgleichsysteme zeigt ferner auf, dass neben der Primärverteilung oftmals die Sekundärverteilung zum Ausgleich von Zentrumslasten dient. Zum einen werden Zentrumsgemeinden teilweise im Ressourcenausgleich privilegiert, indem ihre Finanzstärke systematisch reduziert wird. Diese Vorgehensweise ist aufgrund der Vermischung von Ressourcen- und Lastenausgleich allerdings abzulehnen.[1489] Zum anderen existieren zahlreiche Varianten von Lastenausgleich zugunsten von Zentrumsgemeinden. Während das Ausmass pauschaler Zuweisungen politisch bestimmt wird, womit die Gefahr einer Über- oder Unterkompensation einhergeht, bestehen bei kennzahlenbasierten Systemen sowie beim partiellen Ausgabenausgleich Vor- und Nachteile.[1490]

481 Nachdem in diesem Kapitel verschiedene Verteilungsalternativen diskutiert wurden, gilt es nachfolgend eine Neukonzeption für die Verteilung von Erwerbseinkünften im interkantonalen Verhältnis zu entwerfen. Grundlage bilden dafür die Erkenntnisse des dritten Teils dieser Untersuchung, in welchem zahlreiche Mängel im geltenden Recht festgestellt wurden.

---

1486 Vgl. vorn Rz. 441 ff.
1487 Vgl. vorn Rz. 452 ff.
1488 Vgl. vorn Rz. 462 ff.
1489 Vgl. vorn Rz. 470 ff.
1490 Vgl. vorn Rz. 473 ff.

# 2. Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften im interkantonalen Verhältnis

## *2.1 Ansatzpunkt Primär- oder Sekundärverteilung?*

Im Sinne einer Vorfrage soll zunächst erläutert werden, ob für die Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften eine Regelung auf Stufe der Primär- oder Sekundärverteilung konzipiert werden sollte. Einerseits können die Kosten von ausserkantonalen Erwerbstätigen in Anlehnung an COASE mittels eines teilweisen Besteuerungsrechts am Arbeits- bzw. Geschäftsort abgegolten werden. Andrerseits wäre ein spezifischer Lastenausgleich innerhalb des nationalen Finanzausgleichs analog zu einer Pigou-Steuer möglich.[1491] In der Literatur haben HÖHN/MÄUSLI ohne weitere Begründung die Ansicht vertreten, dass ein «gerechter Finanzausgleich» sachlich der bessere Ansatzpunkt sei.[1492] Diese These gilt es im Folgenden zu überprüfen.[1493] 482

Zunächst ist festzustellen, dass beide Ansatzpunkte unter Vorliegen von vollständiger Information und Abwesenheit von Transaktionskosten die Kosten von ausserkantonalen Erwerbstätigen am Arbeits- bzw. Geschäftsort abgelten und damit die institutionelle Kongruenz[1494] in dieser Hinsicht herstellen können. Im theoretischen Optimum sind deshalb beide Ansatzpunkte aus Sicht der Allokationseffizienz gleichwertig.[1495] In der Realität ist indes ein anderes Ergebnis möglich, weil unvollständige Informationen sowie Transaktionskosten vorliegen. Es ist deshalb zu prüfen, welcher der beiden Ansatzpunkte mit weniger Friktionen verbunden ist.[1496] In Bezug auf die erforderlichen Informationen sind m. E. beide Systeme vergleichbar, weil sowohl die Bemessung des teilweisen Besteuerungsrechts als auch der Lastenausgleichszahlung Informationen zu den Kosten von ausserkantonalen Erwerbstätigen erfordern. Die diesbezüglichen ökonometrischen Schätzungen im dritten Teil dieser Untersuchung können für beide Ansatzpunkte entsprechende Hinweise liefern.[1497] Hingegen dürften in Bezug auf die Transaktionskosten die Vorteile tendenziell 483

---

1491 Vgl. ausführlich vorn Rz. 141.

1492 HÖHN/MÄUSLI, § 9, Rz. 16; gl. A. STUDER, Fortentwicklung, S. 94 f.; ebenso BICKEL, S. 787 f., mit Blick auf das interkommunale Verhältnis.

1493 Vgl. ferner vorn in Rz. 197 die Kritik zum «Genfer Entscheid», in welchem das Bundesgericht mit einer ökonomisch zweifelhaften Begründung erst gar nicht auf diese Diskussion eingestiegen ist.

1494 Vgl. zum Begriff vorn Rz. 191.

1495 Vgl. im Allgemeinen BREYER/KOLMAR, S. 245.

1496 Vgl. BREYER/KOLMAR, S. 245; vgl. ferner BLANKART, Öffentliche Finanzen, S. 438.

1497 Vgl. vorn Rz. 202 ff.

eher beim Besteuerungsrecht als beim Lastenausgleich liegen, weil es effizienter erscheint, das bereits bestehende interkantonale Steuerrecht zu ändern als zusätzlich einen neuen horizontalen Lastenausgleich zu konzipieren. Nichtsdestotrotz ist einzuräumen, dass die konkrete oder annäherungsweise Beziffferung der Transaktionskosten beider Ansatzpunkte schwierig ist, weshalb ein diesbezügliches Fazit an dieser Stelle offenbleiben muss.

484 Dennoch können mehrere Gründe aufgeführt werden, welche eher für den Ansatzpunkt auf Stufe der Primärverteilung sprechen. Erstens haben empirische Studien aufgezeigt, dass bei einer Erhöhung zwischenstaatlicher Transferzahlungen die Staatsausgaben des empfangenden Gliedstaates stärker ansteigen als dies bei der Ausweitung der eigenen Steuerbasis der Fall gewesen wäre.[1498] Diese Beobachtung wird in der ökonomischen Literatur als *Flypaper*-Effekt bezeichnet[1499] und ist ebenfalls in der Schweiz nachgewiesen.[1500] Obwohl die überwiegende Literatur nur vertikale Transferzahlungen untersucht hat, konnte der *Flypaper*-Effekt auch bei horizontalen Transferzahlungen vorgefunden werden.[1501] Insofern spielt es keine Rolle, ob der zusätzliche Lastenausgleich durch den Bund oder die Kantone finanziert wird. Die theoretische Erklärung für diesen Effekt ist in der Literatur umstritten. Es existieren verschiedene Ansätze, u. a. Fiskalillusion, politische Partikularinteressen oder die Theorie der Bürokratie.[1502] In diesem Sinne wirkt der *Flypaper*-Effekt der ausgabenbegrenzenden Wirkung des Föderalismus entgegen.[1503] Deshalb sollte im Hinblick auf einen möglichst «föderalismusschonenden» Eingriff die Anpassung des interkantonalen Steuerrechts einem neuen Lastenausgleich vorgezogen worden.

485 Diese ökonomische Forderung kann m. E. ebenso aus dem verfassungsrechtlichen Grundsatzentscheid zugunsten des Föderalismus abgeleitet werden.[1504] Wird die Notwendigkeit eines Finanzausgleichs im Umstand gesehen, dass die tragenden Föderalismusprinzipien – das Subsidiaritätsprinzip sowie die fiskalische Äquivalenz – in der Realität nicht in ihrer Absolutheit umgesetzt werden können[1505], ist

---

1498 Vgl. GRAMLICH, Review, S. 219 ff.; vgl. ferner FISHER, S. 324 ff.; HINES/THALER, S. 218 ff.; INMAN, Fiscal Performance, S. 270 ff.

1499 Grundlegend GRAMLICH, State and Local Governments, S. 175. Der Begriff wurde indes von Okun geprägt, welcher bemerkte, dass «das Geld dort kleben bleibt, wo es hinfliegt» (INMAN, Flypaper Effect, S. 2).

1500 Vgl. FELD/KIRCHGÄSSNER, S. 67 ff.; GOOD et al., S. 468; SCHALTEGGER, Föderalismus, S. 13; SCHALTEGGER, Nutzen-Spillover, S. 169.

1501 Vgl. CAPPELLETTI/SOGUEL, S. 43 und 62 f..

1502 Vgl. für eine umfassende Übersicht BAILEY/CONNOLLY, S. 342 ff.

1503 Vgl. FELD/KIRCHGÄSSNER/SCHALTEGGER, S. 28; vgl. ferner zur ausgabenbeschränkenden Wirkung des Föderalismus vorn Rz. 137.

1504 Vgl. zum Grundsatzentscheid vorn Rz. 141.

1505 Vgl. MAUCHLE/SCHALTEGGER, Rz. 26; vgl. ferner vorn Rz. 141 ff.

klar, dass falls eine solche Umsetzung möglich ist – indem der Kreis der Steuerzahler dem Kreis der Nutzniesser angepasst wird – eine Finanzausgleichslösung nur subsidiär zum Tragen kommen sollte.[1506] Dies ist im Einklang mit der Tatsache, dass der NFA vor allem eine Verteilungsfunktion hat und *spillovers* grundsätzlich nicht abgelten will.[1507]

Ein weiterer Vorteil der Primärverteilung liegt darin, dass die steuerpflichtigen Personen unmittelbar spüren, was die gesamten Leistungen am Arbeits- bzw. Geschäftsort kosten.[1508] Insofern besteht diesbezüglich Transparenz. Diese kann bei einem Lastenausgleich nicht im gleichen Ausmass gewährleistet werden, weil Einzahlungen in den Lastenausgleich als kumulierter Ausgabenposten in den Staatsrechnungen erscheinen. 486

Zuletzt ist darauf hinzuweisen, dass das im dritten Teil dieser Untersuchung hergeleitete Postulat 5, welches aus Gründen der Allokationseffizienz und Nachhaltigkeit eine Reduktion des Pendelanreizes fordert[1509], nur dann umgesetzt werden kann, wenn die Anreizstruktur der steuerpflichtigen Person geändert wird. Dies kann nur mittels einer Änderung der Primärverteilung geschehen, da die Sekundärverteilung die steuerpflichtigen Personen nicht tangiert. Bei der Sekundärverteilung handelt es sich ausschliesslich um ein Verhältnis zwischen den betroffenen Gebietskörperschaften. 487

Gegen eine Regelung auf Stufe der Primärverteilung sprechen mögliche fiskalische Externalitäten.[1510] Mit einem geteilten Besteuerungsrecht nutzen die an der Besteuerung berechtigten Kantone die gleiche Steuerbasis, weshalb es zu Wechselwirkungen im Falle von Änderungen in der Besteuerung kommen kann.[1511] Erhöht bspw. einer der beiden Kantone den Steuersatz, könnte dies zu einer Reduktion des Steuerertrags des anderen Kantons führen, falls der Steuerpflichtige aufgrund der höheren Gesamtsteuerbelastung seine Erwerbstätigkeit reduziert.[1512] Es stellt sich die Frage, ob diese Wechselwirkungen ein relevantes Ausmass annehmen können. FELD argumentiert dahingehend, dass die Kantone aufgrund ihrer langen Erfahrung mit dem interkantonalen Steuerwettbewerb 488

---

1506 Vgl. MAUCHLE/SCHALTEGGER, Rz. 199; gl. A. wohl BLANKART, Öffentliche Finanzen, S. 437 f.; KOLLER et al., S. 45.

1507 Vgl. vorn Rz. 142.

1508 Vgl. KORIOTH, S. 243, welcher diesen Vorteil allgemein dem Trennsystem im Gegensatz zum Verbundsystem zuordnet.

1509 Vgl. vorn Rz. 326.

1510 Vgl. zum Begriff der fiskalischen Externalitäten vorn Rz. 138, insb. Fn. 503.

1511 Vgl. in Bezug auf Wechselwirkungen im vertikalen Verhältnis BOADWAY/KEEN, S. 151; VALLENDER/SCHALTEGGER/HUWYLER/ANGELINI, S. 1517.

1512 Vgl. zum Substitutionseffekt vorn Rz. 302, gemäss welchem bei steigender Besteuerung die Arbeitszeit durch Freizeit substituiert wird.

Entlastungs- und Belastungswirkungen voraussehen und in ihrer Entscheidungsfindung berücksichtigen, sodass die fiskalischen Externalitäten kompensiert werden können.[1513] Des Weiteren ist anzumerken, dass die horizontalen fiskalischen Externalitäten aufgrund eines geteilten Besteuerungsrechts in ihrem Ausmass geringer sind als die im Trennsystem ohnehin vorhandenen vertikalen fiskalischen Externalitäten. Während beim geteilten Besteuerungsrecht die Kantone zusammen nur einmal die Bemessungsgrundlage besteuern dürfen, erfolgt im Trennsystem eine doppelte Besteuerung der gesamten Bemessungsgrundlage durch Bund und Kanton.

489 In Abwägung der genannten Vor- und Nachteile bestehen m. E. überzeugende Gründe für eine Neukonzeption, welche beim interkantonalen Steuerrecht ansetzt. Deshalb werden für den weiteren Verlauf dieser Untersuchung eine Neukonzeption auf Stufe der Primärverteilung erarbeitet (Rz. 490 ff.) und nur punktuelle Anpassungen auf Stufe der Sekundärverteilung empfohlen (Rz. 538 ff.).

## *2.2 Neukonzeption der Primärverteilung*

### 2.2.1 Vorbemerkung

490 Die Neukonzeption wird soweit wie möglich mittels eines konkreten Normtextes im passenden Gesetz ausformuliert. Damit wird das erste Postulat umgesetzt, welches für die Grundzüge des Doppelbesteuerungsrechts, namentlich für die Zuteilungsnormen, eine gesetzliche Regelung forderte.[1514] Für ein besseres Verständnis sind Ergänzungen unterstrichen, Korrekturen ~~durchgestrichen~~ und Hinweise *kursiv*. Die Neukonzeption wird von einem Kommentar begleitet, welcher die relevanten Anpassungen erläutert. An ausgewählten Stellen dienen Anwendungsbeispiele der Veranschaulichung.

---

[1513] Vgl. FELD, Steuerharmonisierung, S. 33 mit Verweis auf KEEN/MARCHAND, S. 33 ff.
[1514] Vgl. vorn Rz. 253.

### 2.2.2 Neues Nebensteuerdomizil des Arbeitsorts

a) Normvorschlag

**Art. 4 StHG: Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit**

[1] Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten unterhalten, Grundstücke besitzen, nutzen oder damit handeln.

[1bis] Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie:

a. im Kanton eine Erwerbstätigkeit ausüben, insbesondere interkantonale Pendler und Wochenaufenthalter;

b. als Mitglieder der Verwaltung oder Geschäftsführung von juristischen Personen mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton Tantiemen, Sitzungsgelder, feste Entschädigungen, Mitarbeiterbeteiligungen oder ähnliche Vergütungen beziehen.

[2] Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie:

~~a. im Kanton eine Erwerbstätigkeit ausüben;~~

~~b. als Mitglieder der Verwaltung oder Geschäftsführung von juristischen Personen mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton Tantiemen, Sitzungsgelder, feste Entschädigungen, Mitarbeiterbeteiligungen oder ähnliche Vergütungen beziehen;~~

[…] *(Bst. c–g erfahren keine Änderungen)*

b) Kommentar

Ein neues Nebensteuerdomizil des Arbeitsorts bedingt aus steuersystematischer Sicht eine Änderung von Art. 4 StHG.[1515] Deshalb wird in einem neuen Absatz 1[bis] festgehalten, dass die wirtschaftliche Anknüpfung der Erwerbstätigkeit (Bst. a) und der Verwaltungsratstätigkeit (Bst. b) ebenfalls im interkantonalen Verhältnis durchsetzbar werden. Es wurde bewusst darauf verzichtet, diese beiden wirtschaftlichen Anknüpfungspunkte in Absatz 1 zu verschieben, 491

[1515] Vgl. ausführlich vorn Rz. 329 ff.

obwohl dieser Absatz Anknüpfungspunkte beinhaltet, die bereits heute ein Nebensteuerdomizil bilden können. Damit soll die Systematik erhalten bleiben, dass Absatz 1 Steuerpflichten umfasst, welche eine ordentliche Veranlagung auslösen, während Absatz 2 i. d. R. zu einem Quellensteuerverfahren führt.[1516] Dem neuen Absatz 1$^{bis}$ kommt in dieser Hinsicht eine Doppelfunktion zu, weil im internationalen Verhältnis i. d. R. das Quellensteuerverfahren und im interkantonalen Verhältnis die ordentliche Veranlagung Anwendung findet.

492 Wie bereits erwähnt, begründet nach dieser Konzeption neben einer Erwerbstätigkeit auch eine Verwaltungsratstätigkeit ein Nebensteuerdomizil. Die gleiche Behandlung dieser Tätigkeiten drängt sich deshalb auf, weil die Verwaltungsratstätigkeit im interkantonalen Steuerrecht als unselbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert.[1517] Im Gegensatz zur Erwerbstätigkeit befindet sich das Nebensteuerdomizil bei der Verwaltungsratstätigkeit nicht am Ort der physischen Ausübung, sondern am Gesellschaftssitz. Damit wird das interkantonale Steuerrecht in dieser Hinsicht an die Regelung des internationalen Steuerrechts angepasst.[1518]

493 Beim Anknüpfungspunkt der Erwerbstätigkeit wird eine Ergänzung im Vergleich zum bestehenden Recht vorgeschlagen. Konkret sollten die interkantonalen Pendler und Wochenaufenthalter im Sinne einer beispielhaften, nicht abschliessenden Aufzählung angeführt werden. Damit wird bezweckt, dass namentlich bei den Wochenaufenthaltern klargestellt wird, dass diese eine wirtschaftliche Zugehörigkeit am Arbeitsort begründen.[1519]

---

1516 Vgl. für die analogen Ausführungen zu Art. 4 und 5 DBG REICH, Steuerrecht, § 11, Rz. 33.

1517 Grundlegend BGE 121 I 259, E. 3d; bestätigt in Urteil BGer v. 16.5.1997, StE 1997 A 24.32, Nr. 3, E. 3.

1518 Vgl. vorn Rz. 438 f.

1519 Vgl. diesbezüglich das Postulat 7 vorn in Rz. 333.

### 2.2.3 Verteilung von unselbständigen Erwerbseinkünften zwischen Hauptsteuerdomizil und Arbeitsort

a) Normvorschlag

**Art. 4bis StHG: Einkünfte aus Erwerbstätigkeit im interkantonalen Verhältnis *(neu)***

[1] Das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit einer natürlichen Person mit Hauptsteuerdomizil in einem Kanton und Arbeitsort in einem anderen Kanton wird zu zwei Dritteln dem Hauptsteuerdomizil und zu einem Drittel dem Arbeitsort zur Besteuerung zugeteilt. Vorbehalten bleibt Absatz 6. Die Gewinnungskosten werden sinngemäss zugeteilt. *(Abs. 6 beinhaltet eine* de-minimis-*Regelung; vgl. hinten Rz. 530 ff.)*

b) Kommentar

Nachdem der Arbeitsort als neues Nebensteuerdomizil gesetzlich normiert wurde, müssen die unselbständigen Erwerbseinkünfte auf das Hauptsteuerdomizil und den Arbeitsort aufgeteilt werden. In Anwendung der Globaläquivalenz als Soll-Verteilungsregel wird dem Arbeitsort derjenige Anteil zugeteilt, welcher mit den dortigen, von den Unselbständigerwerbenden verursachten Kosten übereinstimmt.[1520] Schätzungen im dritten Teil dieser Untersuchung bezifferten diese Kosten im Sinne einer Bandbreite zwischen CHF 2'510 und CHF 9'039 pro Zupendler.[1521] Ausgehend vom Mittelwert von CHF 5'775 und dem standardisierten Steuersatz von 26.1 %, welcher für den Ressourcenausgleich verwendet wird[1522], müssen dem Arbeitsort unselbständige Erwerbseinkünfte in der Höhe von CHF 22'126 zugeteilt werden, damit diese Kosten abgegolten sind. Bei einem jährlichen Bruttolohn von CHF 78'024 (schweizweiter Medianwert[1523]) entspricht dies einer Quote von 28.4 %. Weil die – unten in einem eigenen Kapitel dargestellte – *de-minimis*-Regelung zugunsten des Hauptsteuerdomizils wirkt, scheint m. E. eine Aufrundung dieser Quote auf 494

[1520] Vgl. vorn Rz. 198 ff.
[1521] Vgl. vorn Rz. 236.
[1522] Vgl. Art. 5 Abs. 3 FiLaV; vgl. ferner FiLaV, Anhang 1.
[1523] Vgl. BFS, Monatlicher Bruttolohn (Zentralwert und Quartilbereich) nach Lebensalter, beruflicher Stellung und Geschlecht 2016 [Datensatz].

einen Drittel angemessen. Aufgrund dieser Überlegungen werden die unselbständigen Erwerbseinkommen zu einem Drittel auf den Arbeitsort und zu zwei Dritteln auf das Hauptsteuerdomizil verlegt.[1524]

495 Die Gewinnungskosten (Berufsauslagen) folgen dieser Zuteilung, was im Normvorschlag explizit festgehalten wird. Nach dieser Konzeption wird in einem ersten Schritt das unselbständige Erwerbseinkommen quotenmässig auf die Steuerdomizile verteilt. Anschliessend werden in einem zweiten Schritt die Gewinnungskosten gemäss dem jeweiligen kantonalen Recht ermittelt und ebenfalls in Anwendung der Quote zum Abzug zugelassen. Im Ergebnis führt diese Vorgehensweise dazu, dass sowohl der Arbeitsort als auch das Hauptsteuerdomizil das jeweilige Recht zur Bestimmung der Gewinnungskosten anwendet.

### c) Anwendungsbeispiele

#### aa) Ganzjährige unselbständige Erwerbstätigkeit eines Pendlers

496 Eine steuerpflichtige Person mit Wohnsitz im Kanton A übt eine unselbständige Erwerbstätigkeit im Kanton B aus und kehrt täglich an ihren Wohnsitz zurück. Der Lohn beträgt CHF 100'000 und die Berufsauslagen CHF 10'000. Ausserdem wurde eine Einzahlung in die Säule 3a im Umfang von CHF 6'000 getätigt. Die interkantonale Steuerausscheidung gemäss der Neukonzeption präsentiert sich wie folgt:

*Tabelle 23: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei ganzjähriger unselbständiger Erwerbstätigkeit eines Pendlers*

| **Einkünfte (in TCHF)** | **Total** | **Kanton A (Wohnort)** | **Kanton B (Arbeitsort)** |
|---|---|---|---|
| Unselbständiges Erwerbseinkommen | 100 | 66.67 | 33.33 |
| Berufsauslagen | –10 | –6.67 | –3.33 |
| Unselbständige Erwerbseinkünfte | 90 | 60 | 30 |
| Säule 3a | –6 | –4 | –2 |
| **Reineinkommen** | **84** | **56** | **28** |
| Quote nach Reineinkommen | 100 % | 66.67 % | 33.33 % |

[1524] Gl. A. Motion Grobet, welche – allerdings ohne Begründung – ebenfalls ein Drittel der Erwerbseinkünfte dem Arbeitsort zuteilen wollte.

Sowohl das unselbständige Erwerbseinkommen wie auch die Berufsauslagen werden zu zwei Dritteln dem Kanton A als Hauptsteuerdomizil und zu einem Drittel dem Kanton B als Arbeitsort zugeteilt. Ferner beeinflusst die Neukonzeption die Ausscheidung der Einzahlungen in die Säule 3a. Weil diese Einzahlungen einen sachlichen Zusammenhang mit den unselbständigen Erwerbseinkünften aufweisen, werden diese analog zugewiesen.[1525] Folglich erfahren die Einzahlungen in die Säule 3a ebenfalls eine Aufteilung mit derselben Quote.

### bb) Unterjährige unselbständige Erwerbstätigkeit eines Pendlers

In Bezug auf eine unterjährige unselbständige Erwerbstätigkeit, namentlich Begründung oder Beendigung während der Steuerperiode, ist auf Art. 4b Abs. 2 StHG hinzuweisen. Der dort festgehaltene Grundsatz der Einheit der Steuerperiode bewirkt, dass die beschränkte Steuerpflicht in einem Kanton mit wirtschaftlicher Zugehörigkeit während der ganzen Steuerperiode begründet wird.[1526] Dieser Grundsatz wird mit der Neukonzeption ebenso auf die unselbständige Erwerbstätigkeit ausgeweitet. Wird bspw. die unselbständige Erwerbstätigkeit im vorherigen Anwendungsbeispiel am 30. Juni beendet, erfolgt eine proportionale Kürzung nach Massgabe der Dauer der Erwerbstätigkeit. Zusätzlich wird für das nachfolgende Beispiel angenommen, dass die Berufsauslagen (hier bspw. Fahrkosten) in den jeweiligen kantonalen Steuergesetzen auf CHF 3'500 (Kanton A) und auf CHF 5'000 (Kanton B) beschränkt sind. Dies bewirkt, dass die insgesamt angefallenen Berufsauslagen von CHF 5'000 nur im Umfang von CHF 4'000 zum Abzug zugelassen werden, weil im Kanton A eine Kürzung um CHF 1'000 erfolgt (CHF 2'333 anstelle von CHF 3'333). 497

*Tabelle 24: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei unterjähriger unselbständiger Erwerbstätigkeit infolge Beendigung*

| **Einkünfte (in TCHF)** | **Total** | **Kanton A (Wohnort)** | **Kanton B (Arbeitsort)** |
|---|---|---|---|
| Unselbständiges Erwerbseinkommen | 50 | 33.33 | 16.67 |
| Berufsauslagen | –4 | –2.33 | –1.67 |
| Unselbständige Erwerbseinkünfte | 46 | 31 | 15 |
| Säule 3a | –3 | –2.02 | –0.98 |

[1525] Vgl. BETSCHART, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 24, Rz. 14.
[1526] Vgl. ausführlich KS SSK Nr. 18, Ziff. 31.

| **Einkünfte (in TCHF)** | **Total** | **Kanton A (Wohnort)** | **Kanton B (Arbeitsort)** |
|---|---|---|---|
| **Reineinkommen** | **43** | **28.98** | **14.02** |
| Quote nach Reineinkommen | 100 % | 67.40 % | 32.60 % |

### 2.2.4 Weitgehende Angleichung des echten Wochenaufenthalters an den Pendler

a) Normvorschlag

**Art. 9 StHG: Allgemeines**

[1] Von den gesamten steuerbaren Einkünften werden die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgezogen. Für die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte kann ein Maximalbetrag festgesetzt werden.

[1bis] Mehrkosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt sind nur dann notwendige Aufwendungen im Sinne von Absatz 1, falls der Wochenaufenthalt vorübergehend ist. Vorübergehender Wochenaufenthalt liegt maximal während eines Jahres vor.

[2] […] *(Abs. 2–4 erfahren keine Änderungen)*

b) Kommentar

498 Im geltenden Recht werden Pendler und echte Wochenaufenthalter in Bezug auf die Primärverteilung gleichbehandelt. Diese Gleichbehandlung wird mit der Neukonzeption beibehalten, indem grundsätzlich bei allen Unselbständigerwerbenden eine teilweise Zuteilung der Erwerbseinkünfte an den Arbeitsort erfolgt. Eine andere Lösung würde zu unnötigen Abgrenzungs- und Beweisschwierigkeiten in Bezug auf die Rückkehr führen. Ebenso rechtfertigt sich aus Sicht der Globaläquivalenz eine Zuteilung von einem Drittel der unselbständigen Erwerbseinkünfte bei echten Wochenaufenthaltern, weil deren Konnex zum Arbeitsort vergleichbar mit jenem von Pendlern erscheint.[1527]

[1527] Vgl. vorn Rz. 494.

Indem der echte Wochenaufenthalter gemäss der Neukonzeption am Arbeitsort steuerpflichtig wird, verliert diese Rechtsfigur an steuerplanerischer Attraktivität, weil die oftmals tiefere Steuerbelastung am Wohnort nicht mehr vollumfänglich ausgeschöpft werden kann. Es stellt sich in der Folge die Frage, ob der zweite Vorteil des Wochenaufenthalters, die höheren Abzüge bei den Gewinnungskosten[1528], ebenfalls aufgegeben werden sollte, um eine weitgehende Angleichung des echten Wochenaufenthalters an den Pendler zu erreichen. Zunächst ist auf Art. 9 Abs. 1 StHG hinzuweisen, der im Bereich der unselbständigen Erwerbstätigkeit nur die beruflich notwendigen Gewinnungskosten zum Abzug zulässt.[1529] Das Bundesgericht hat die berufliche Notwendigkeit dahingehend präzisiert, als nur diejenigen Kosten gemeint sind, deren Vermeidung der steuerpflichtigen Person nicht zumutbar sind.[1530] In Bezug auf die Mehrkosten bei auswärtigem Wochenaufenthalt erachtet die bundesgerichtliche Praxis diese Bedingung als erfüllt an und verweist insbesondere auch auf den für die dBSt geltenden Art. 9 BKV.[1531] In der Lehre ist diese Auffassung teilweise umstritten. HÖHN/WALDBURGER bejahen die berufliche Notwendigkeit, falls ein besonderes Arbeitsverhältnis wie Pikettdienst oder unregelmässige Arbeitszeit mit Beginn bzw. Ende in der Nacht vorliegt.[1532] Liegt hingegen kein besonderes Arbeitsverhältnis vor und ist das Pendeln aufgrund der grossen Distanz zwischen Wohnsitz und Arbeitsort nicht möglich, werfen diese Autoren die Frage auf, «ob es nicht eher zumutbar wäre, den Wohnsitz näher zum Arbeitsort zu verlegen», was bei langjährigem auswärtigem Wochenaufenthalt zu bejahen sei.[1533] 499

Letzterem ist m. E. zuzustimmen. Wie bereits im Zusammenhang mit dem Pendelanreiz dargelegt, handelt es sich bei der Arbeits- und Wohnortswahl in der mittleren oder längeren Frist um eine gemischte Entscheidung, welche neben der Produktions- auch die Konsumseite betrifft.[1534] Konkret entscheidet sich der echte Wochenaufenthalter auch aus Gründen der Lebenshaltung (inkl. aus steuerlichen Gründen) für den Wochenaufenthalt und gegen eine Wohnsitzverlegung an den 500

1528 Vgl. vorn Rz. 64.
1529 Vgl. vorn Rz. 28.
1530 Vgl. anstelle vieler BGE 124 II 29, E. 3a; kritisch REICH, Steuerrecht, § 13, Rz. 18, welcher darauf hinweist, dass damit – trotz einheitlichem Gewinnungskostenbegriff – bei den Unselbständigerwerbenden eine strengere Praxis als bei den Selbständigerwerbenden gilt.
1531 Vgl. m. w. H. Urteil BGer v. 30.7.2015, 2C_374/2014, E. 2.4.2; vgl. zu den Einschränkungen der Rechtsprechung betreffend unechten Wochenaufenthalt vorn Rz. 66 ff.
1532 Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 44, Rz. 101.
1533 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 44, Rz. 101.
1534 Vgl. ausführlich vorn Rz. 304 ff.

Arbeitsort, weil er am Wohnort bspw. seinen Familien- und Freundeskreis unterhält, in einem Verein engagiert ist oder seine Kinder dort zur Schule gehen.[1535] Handelt es sich bei der Arbeits- und Wohnortswahl zumindest teilweise um eine Konsumentscheidung, ist das Produktionseffizienztheorem, welches aus ökonomischer Sicht den Abzug der Mehrkosten von auswärtigem Wochenaufenthalt als Gewinnungskosten vorschreiben würde, nicht in seiner Absolutheit anwendbar.[1536] In der Folge stellen die Mehrkosten bei langjährigem auswärtigem Wochenaufenthalt m. E. Lebenshaltungskosten dar, die nicht abzugsfähig sein sollten.[1537] Weil in der kurzen Frist eine Wohnsitzverlegung zu praktischen Schwierigkeiten führen kann, ist HÖHN/WALDBURGER zuzustimmen, dass die Mehrkosten bei vorübergehendem auswärtigem Wochenaufenthalt zuzulassen seien.[1538] Diese Auffassung ist ferner in Übereinstimmung mit der ökonomischen Theorie, welche die Arbeitsortswahl als reine Produktionsentscheidung betrachtet (weshalb das Produktionseffizienztheorem uneingeschränkt Anwendung findet), falls kein Wohnortswechsel möglich ist.[1539] An dieser Stelle wird vorgeschlagen, die zulässige Frist bei einem Jahr anzusetzen.

501 Die vorliegende Auffassung führt dazu, dass die Mehrkosten für auswärtigen Wochenaufenthalt stark eingeschränkt werden und der echte Wochenaufenthalter weitgehend an den Pendler angeglichen wird.[1540] Diese Konsequenz ist im Einklang mit der im dritten Teil dieser Untersuchung gewonnenen Erkenntnis, dass die Bedeutung dieser Rechtsfigur in der heutigen Zeit ohnehin abgenommen

---

1535 A. A. KARRENBROCK, S. 59 f., welcher dieses Argument im Zusammenhang mit dem Fahrkostenabzug als «schlichtweg realitätsfern» bezeichnet, weil regelmässig der entsprechende Wohnraum nicht zur Verfügung stehe. Dieser Einwand kann für echte Wochenaufenthalter nicht im gleichen Ausmass gelten.

1536 Vgl. vorn Rz. 306.

1537 Vgl. zur Nichtabzugsfähigkeit von Lebenshaltungskosten bei der dBSt Art. 34 Bst. a DBG.

1538 Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II, § 44, Rz. 101.

1539 Vgl. vorn Rz. 304.

1540 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der echte Wochenaufenthalter unter dem alten Recht auch dazu gedient hat, einer steuerpflichtigen Person den (sehr hohen) Fahrkostenabzug zu verweigern und lediglich die tieferen Mehrkosten bei auswärtigem Wochenaufenthalt zu gewähren, falls der Arbeits- und Wohnort weit auseinander gelegen haben (vgl. anschaulich Urteil BGer v. 26.11.2008, 2C_445/2008, E. 6.2, mit einer Distanz zwischen Arbeits- und Wohnort von 160 km). Diese Funktion ist mit der pauschalen Begrenzung des Fahrkostenabzugs im neuen Recht ohnehin weggefallen (vgl. Art. 9 Abs. 1 Satz 2 StHG).

hat.[1541] Aus diesen Gründen bietet sich eine Ergänzung von Art. 9 StHG um einen Abs. 1$^{bis}$ an.[1542]

### c) Folgen dieser Angleichung auf die von der Rechtsprechung entwickelten Strategien zur Identifizierung von unechten Wochenaufenthaltern

Die weitgehende Angleichung des echten Wochenaufenthalters an den Pendler führt dazu, dass die Unterscheidung zwischen echten und unechten Wochenaufenthaltern inskünftig an Bedeutung verlieren wird. In der Folge treten ebenfalls die Strategien zur Identifizierung von unechten Wochenaufenthaltern, namentlich die «Basler Praxis»[1543] sowie die geografischen Kriterien (Zumutbarkeit des Pendelns aufgrund der Nähe zum Wohnort[1544] sowie die fehlende Einsparung von Pendelzeit bei Dreiecksverhältnissen[1545]), in den Hintergrund. Dieser Umstand erhöht massgeblich die Praktikabilität der Besteuerung von Unselbständigerwerbenden im interkantonalen Verhältnis, weil die oftmals schwierige Abgrenzung zwischen Pendlern, echten und unechten Wochenaufenthaltern nicht mehr notwendig sein wird. Einzige Ausnahme bildet der vorübergehende Wochenaufenthalt, dessen Beginn (und Ende) in der Praxis i. d. R. mittels eines Mietvertrags mit bescheidenem Aufwand festgestellt werden kann. 502

### d) Anwendungsbeispiele

#### aa) Langjähriger echter Wochenaufenthalt

Eine steuerpflichtige Person wohnt im Kanton A und übt eine unselbständige Erwerbstätigkeit im Kanton B aus. Weil die Pendelzeit über eine Stunde pro Weg beanspruchen würde, hat die steuerpflichtige Person eine 1-Zimmer-Wohnung im Kanton B gemietet (ortsübliche Kosten: CHF 1'000 pro Monat). Am Wochenende kehrt sie immer in den Kanton A zurück (jährliche Fahrkosten: CHF 3'000). Der Lohn beträgt CHF 100'000 und die Berufsauslagen CHF 10'000.[1546] 503

---

1541 Vgl. vorn Rz. 334 f.

1542 Um eine vertikal harmonisierte Regelung zu erhalten und weil die Kantone teilweise direkt auf die Regelung bei der dBSt verweisen (vgl. bspw. Art. 20 Abs. 2 StV/SG), wäre ebenso die BKV sinngemäss abzuändern.

1543 Vgl. vorn Rz. 70 f.

1544 Vgl. vorn Rz. 75 f.

1545 Vgl. vorn Rz. 77 f.

1546 Aus Vereinfachungsgründen werden ab diesem Anwendungsbeispiel die Einzahlungen in die Säule 3a weggelassen.

*Tabelle 25: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei langjährigem echtem Wochenaufenthalt*

| **Einkünfte (in TCHF)** | **Total** | **Kanton A (Wohnort)** | **Kanton B (Arbeitsort)** |
|---|---|---|---|
| Unselbständiges Erwerbseinkommen | 100 | 66.67 | 33.33 |
| Berufsauslagen | –10 | –6.67 | –3.33 |
| **Unselbständige Erwerbseinkünfte** | **90** | **60** | **30** |
| Quote | 100 % | 66.67 % | 33.33 % |

Als Erstes ist ersichtlich, dass die Steuerausscheidung eines langjährigen echten Wochenaufenthalters identisch mit jener eines Pendlers.[1547] Einerseits kommt bei der Zuteilung der unselbständigen Erwerbseinkünfte die gleiche Quote zur Anwendung. Andrerseits werden die Mehrkosten des auswärtigen Wochenaufenthalts von insgesamt CHF 12'000 als Lebenshaltungskosten qualifiziert und nicht zum Abzug zugelassen, weil es sich um langjährigen Wochenaufenthalt handelt. Ebenso sind die Fahrkosten zwischen Wohn- und Wochenaufenthaltsort nicht abzugsfähig. Hingegen können die Berufsauslagen, namentlich die Fahrkosten zwischen Wochenaufenthalts- und Arbeitsort, als Gewinnungskosten vom Einkommen abgezogen werden.

### bb) Vorübergehender echter Wochenaufenthalt

504 Ausgehend vom obigen Sachverhalt[1548] besteht die einzige Änderung in der Tatsache, dass die steuerpflichtige Person die unselbständige Erwerbstätigkeit per 1. Januar neu aufgenommen hat. Damit handelt es sich in dieser Steuerperiode[1549] um einen vorübergehenden Wochenaufenthalt, weshalb die entsprechenden Mehrkosten abziehbar sind. Unter der Annahme, dass die Fahrkosten zwischen Wochenaufenthalts- und Arbeitsort bereits den kantonalen Maximalbetrag ausschöpfen, ändert sich die Steuerausscheidung wie folgt:

[1547] Vgl. vorn Rz. 496 f.
[1548] Vgl. vorn Rz. 503.
[1549] In der darauffolgenden Steuerperiode liegt indes kein vorübergehender Wochenaufenthalt mehr vor.

*Tabelle 26: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei vorübergehendem echtem Wochenaufenthalt*

| **Einkünfte (in TCHF)** | **Total** | **Kanton A (Wohnort)** | **Kanton B (Arbeitsort)** |
|---|---|---|---|
| Unselbständiges Erwerbseinkommen | 100 | 66.67 | 33.33 |
| Berufsauslagen | –10 | –6.67 | –3.33 |
| Mehrkosten für vorübergehenden, auswärtigen Wochenaufenthalt | –12 | –8 | –4 |
| **Unselbständige Erwerbseinkünfte** | **78** | **52** | **26** |
| Quote | 100 % | 66.67 % | 33.33 % |

### cc) Arbeits- und Wochenaufenthaltsort in verschiedenen Kantonen

Bis anhin wurde davon ausgegangen, dass der Wochenaufenthalts- und der Arbeitsort identisch, d. h. im gleichen Kanton gelegen, sind. Im Sinne eines Spezialfalls ist es ferner möglich, dass der Wochenaufenthalt in einem dritten Kanton stattfindet. Wiederum ausgehend vom ersten Sachverhalt[1550] befindet sich der Wochenaufenthaltsort im Kanton C. Zunächst ist in Bezug auf diese Fallkonstellation anzumerken, dass die Kosten von ausserkantonalen Zupendlern am Arbeitsort unabhängig davon entstehen, ob diese vom Wohnort oder vom (ausserkantonalen) Wochenaufenthaltsort zupendeln. In beiden Varianten handelt es sich aus Sicht des Arbeitsorts um einen Pendler. Aus diesem Grund ist dem Arbeitsort – analog zum Pendler – einen Drittel der unselbständigen Erwerbseinkünfte zuzuweisen. Schwieriger erscheint die Frage, wie mit den verbleibenden zwei Dritteln zu verfahren ist. Eine erste Möglichkeit besteht darin, diese vollumfänglich dem Hauptsteuerdomizil zuzuweisen (vgl. für diese Lösung Tabelle 27). Diese Lösung hätte den Vorteil der Einfachheit, weil im Verhältnis zwischen Wohn- und Wochenaufenthaltsort keine (weitere) Aufteilung der Erwerbseinkünfte resultiert. Falls es sich wie im vorliegenden Beispiel um einen echten Wochenaufenthalter handelt, wäre der Kanton A das Hauptsteuerdomizil.[1551] 505

[1550] Vgl. vorn Rz. 503.

[1551] Indes wäre es auch denkbar, dass sich der Lebensmittelpunkt am Wochenaufenthaltsort befindet und der Wohnort ein blosses Wochenenddomizil darstellt.

*Tabelle 27: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei Arbeits- und Wochenaufenthaltsort in verschiedenen Kantonen*

| **Einkünfte (in TCHF)** | **Total** | **Kanton A (HStD)** | **Kanton B (Arbeitsort)** | **Kanton C (Wochenaufenthaltsort)** |
|---|---|---|---|---|
| Unselbständiges Erwerbseinkommen | 100 | 66.67 | 33.33 | |
| Berufsauslagen | –10 | –6.67 | –3.33 | |
| **Unselbständige Erwerbseinkünfte** | **90** | **60** | **30** | **0** |
| Quote | 100 % | 66.67 % | 33.33 % | 0 % |

506 Eine zweite Möglichkeit kann darin gesehen werden, dass zwischen dem Wohnort als Hauptsteuerdomizil und dem Wochenaufenthaltsort eine weitere Steuerteilung vorgenommen wird.[1552] Diese Lösung wäre eher kompatibel mit dem Konzept der Globaläquivalenz als Soll-Verteilungsergebnis, weil dem Wochenaufenthaltsort in der Theorie ebenfalls entsprechende Kosten entstehen können.[1553] An dieser Stelle muss offengelassen werden, ob die Datenlage eine ökonometrische Schätzung dieser Kosten zulässt, bzw. ob mit einer solchen Studie überhaupt ökonomisch relevante Kosten gefunden werden können. Weiter verliert der Wochenaufenthaltsort im Gegensatz zum Arbeitsort kein Steuersubstrat, weil der Lohn als geschäftsmässig begründeter Aufwand bei der Gewinnsteuer des Arbeitgebers abgezogen werden kann.[1554] Aus diesen Gründen wird hier die erste Möglichkeit favorisiert, welche in Tabelle 27 dargestellt ist.

[1552] Als steuerpflichtbegründende Norm am Wochenaufenthaltsort könnte nach der hier vertretenen Auffassung der qualifizierte Aufenthalt ohne Erwerbstätigkeit gemäss Art. 3 Abs. 1 StHG dienen.

[1553] Wenn der Beitrag des Wohnorts zur Erzielung von Erwerbseinkünften darin gesehen wird, dass die Arbeitskraft in der Freizeit und damit am Wohnort wiederhergestellt wird (vgl. vorn Rz. 199), dann trifft dies ebenso auf den Wochenaufenthaltsort zu.

[1554] Vgl. dazu vorn Rz. 272.

### 2.2.5 Anpassung der Familienbesteuerung

a) Normvorschlag

**Art. 4bis StHG: Einkünfte aus Erwerbstätigkeit im interkantonalen Verhältnis** ***(neu)***

1 *(Vgl. für diesen Absatz zur unselbständigen Erwerbstätigkeit vorn Rz. 494 ff.)*

2 Das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit einer natürlichen Person, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt und deren Hauptsteuerdomizil am Arbeitsort liegt, wird zu zwei Dritteln dem Hauptsteuerdomizil des Ehepartners und zu einem Drittel dem Hauptsteuerdomizil am Arbeitsort zur Besteuerung zugeteilt, falls die Mittel gemeinschaftlich verwendet werden. Liegt keine gemeinschaftliche Mittelverwendung vor, wird das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ausschliesslich dem Hauptsteuerdomizil am Arbeitsort zur Besteuerung zugeteilt. Die Gewinnungskosten werden sinngemäss zugeteilt.

b) Kommentar

In Bezug auf die Familienbesteuerung wurde im dritten Teil dieser Untersuchung festgestellt, dass die Verteilung der Erwerbseinkünfte nicht aufgrund der Einkommensverwendung und damit hälftig vorgenommen werden sollte, sondern dass diese an der Globaläquivalenz zu messen sei (Postulat 11).[1555] Bei Pendlern und echten Wochenaufenthaltern führte diese Argumentation zu einer Zuteilung von einem Drittel der unselbständigen Erwerbseinkünfte an den Arbeitsort.[1556] Allerdings dürften die Kosten von echten und unechten Wochenaufenthaltern – bei Letzteren kommt die Familienbesteuerung regelmässig zur Anwendung – am Arbeitsort identisch sein. Konkret verursacht ein unechter Wochenaufenthalter nicht mehr Kosten am Arbeitsort, nur weil bspw. die tägliche Rückkehr zumutbar wäre. Aus diesem Grund sollte die Familienbesteuerung grundsätzlich ebenfalls zu einem Primärverteilungsergebnis von einem Drittel zugunsten des Arbeitsorts führen. Im Sinne einer einheitlichen Regelung wird bei der unregelmässigen Rückkehr das gleiche Primärverteilungsergebnis befürwortet, falls die Familienbesteuerung Anwendung findet. Damit wird zugleich die Forderung eines Teils der Lehre umgesetzt, dass 507

[1555] Vgl. vorn Rz. 343 f.
[1556] Vgl. für Pendler vorn Rz. 494; vgl. für echte Wochenaufenthalter vorn Rz. 498.

der Wohnort stärker gewichtet werden sollte, vor allem wenn dort Kinder betreut werden.[1557]

508 Die im geltenden Recht bestehende Ausnahme zur hälftigen Teilung, namentlich falls jeder Ehepartner seinen Unterhalt selbst bestreitet (keine gemeinschaftliche Mittelverwendung), erscheint sinnvoll, weshalb sie für die Neukonzeption übernommen wird. In diesem eher seltenen Spezialfall erfolgt eine objektmässige Ausscheidung der Erwerbseinkünfte auf dasjenige Hauptsteuerdomizil, an welchem sie erwirtschaftet wurden.

### c) Anwendungsbeispiele

#### aa) Unregelmässige Rückkehr mit intakter Ehe oder eingetragener Partnerschaft

509 Eine steuerpflichtige Person wohnt mit ihrem Ehepartner und den gemeinsamen Kindern in einer Wohnung im Kanton A. Ihre unselbständige Erwerbstätigkeit übt sie im Kanton B aus. Der Ehepartner ist nichterwerbstätig. Die Wochenenden verbringt die steuerpflichtige Person nur alle zwei Wochen im Kanton A. Der Lohn beträgt CHF 100’000 und die Berufsauslagen CHF 10’000.

*Tabelle 28: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei unregelmässiger Rückkehr mit intakter Ehe oder eingetragener Partnerschaft*

| **Einkünfte (in TCHF)** | **Total** | **Kanton A (Wohnort)** | **Kanton B (Arbeitsort)** |
|---|---|---|---|
| Unselbständiges Erwerbseinkommen | 100 | 66.67 | 33.33 |
| Berufsauslagen | –10 | –6.67 | –3.33 |
| **Unselbständige Erwerbseinkünfte** | **90** | **60** | **30** |
| Quote | 100 % | 66.67 % | 33.33 % |

Aufgrund der unregelmässigen Rückkehr liegt der Lebensmittelpunkt und damit das Hauptsteuerdomizil der steuerpflichtigen Person am Arbeitsort im Kanton B. Davon abweichend ist das Hauptsteuerdomizil ihres Ehepartners am Wohnort im Kanton A zu lokalisieren (getrennte Hauptsteuerdomizile der Ehepartner). Die Familienbesteuerung führt in Anwendung des vorgeschlagenen

[1557] Vgl. vorn Rz. 69.

Art. 4bis Abs. 2 StHG zu einer Aufteilung der unselbständigen Erwerbseinkünfte, indem ein Drittel dem Hauptsteuerdomizil der steuerpflichtigen Person (Arbeitsort) und zwei Drittel dem Hauptsteuerdomizil des Ehepartners bzw. der Kinder (Wohnort) zugeteilt werden.[1558]

Mit diesem Anwendungsbeispiel zeigt sich ein weiterer Aspekt der Neukonzeption: Das Verteilungsergebnis ist bei intakter Ehe oder eingetragener Partnerschaft immer identisch, unabhängig davon, wie oft die steuerpflichtige Person an den Wohnort (Hauptsteuerdomizil des Ehepartners) zurückkehrt. Sowohl bei täglicher, wöchentlicher oder gar unregelmässiger Rückkehr werden dem Arbeitsort einen Drittel und dem Wohnort zwei Drittel der unselbständigen Erwerbseinkünfte zugeteilt. Dieser Aspekt ist aus Praktikabilitätssicht deshalb vorteilhaft, weil damit die entsprechenden Dokumentations- und Beweisschwierigkeiten entfallen. 510

### bb) Unregelmässige Rückkehr ohne intakte Ehe oder eingetragene Partnerschaft

Dieses Anwendungsbeispiel unterscheidet sich vom vorangegangenen lediglich darin, dass die steuerpflichtige Person ledig ist. Weil die Familienbesteuerung eine intakte Ehe oder eingetragene Partnerschaft voraussetzt, findet eine getrennte Besteuerung statt, weshalb die steuerpflichtige Person am Wohnort kein Steuerdomizil aufweist. In der Folge werden sämtliche unselbständigen Erwerbseinkünfte dem Arbeitsort als Hauptsteuerdomizil zugewiesen. Diese Fallkonstellation hat gegenüber dem geltenden Recht keine Änderung erfahren. 511

### cc) Unechter Wochenaufenthalt

Der unechte Wochenaufenthalt führt zum gleichen Verteilungsergebnis wie die unselbständige Erwerbstätigkeit mit unregelmässiger Rückkehr. Liegt eine intakte Ehe oder eingetragene Partnerschaft vor, kann auf Rz. 509 f. verwiesen werden. Liegt keine intakte Ehe oder eingetragene Partnerschaft vor, kann auf Rz. 511 verwiesen werden. 512

---

[1558] Ein anderes Verteilungsergebnis wäre denkbar, falls keine Kinder vorhanden wären und beide Ehepartner ihren Lebensunterhalt mit den eigenen Mitteln bestreiten würden. In diesem Fall wäre es wie im geltenden Recht zweckmässig, die (unselbständigen Erwerbs-)Einkünfte von jedem Ehepartner vollständig seinem Hauptsteuerdomizil zuzuweisen.

### dd) Gemeinsamer Wochenaufenthalt mit dem Partner

513 Eine steuerpflichtige Person wohnt im Kanton A und übt eine unselbständige Erwerbstätigkeit im Kanton B aus. Weil ihr Konkubinatspartner ebenfalls im Kanton B einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgeht, entscheiden sie sich für einen gemeinsamen Wochenaufenthalt am Arbeitsort. Der Lohn beträgt CHF 100'000 und die Berufsauslagen CHF 10'000.

*Tabelle 29: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei gemeinsamem Wochenaufenthalt mit dem Partner*

| **Einkünfte (in TCHF)** | **Total** | **Kanton A (Wohnort)** | **Kanton B (Arbeitsort)** |
|---|---|---|---|
| Unselbständiges Erwerbseinkommen | 100 | | 100 |
| Berufsauslagen | –10 | | –10 |
| **Unselbständige Erwerbseinkünfte** | **90** | **0** | **90** |
| Quote | 100 % | 0 % | 100 % |

Das Hauptsteuerdomizil der steuerpflichtigen Person befindet sich aufgrund des gemeinsamen Wochenaufenthalts am Arbeitsort im Kanton B. Aufgrund einer fehlenden steuerlichen Anknüpfung am Wohnort werden sämtliche Einkünfte dem Arbeitsort zugewiesen. An diesem Ergebnis ändert auch eine allfällige Ehe nichts, weil sich das Hauptsteuerdomizil des Ehepartners aufgrund des gemeinsamen Wochenaufenthalts ebenfalls am Arbeitsort befindet. Weil keine getrennten Hauptsteuerdomizile zwischen den Ehepartnern vorliegen, kann die Familienbesteuerung zu keinem anderen Verteilungsergebnis führen.[1559] In beiden Fallkonstellationen (mit und ohne Ehe) verkommt der Wohnort zu einem blossen Wochenenddomizil.

[1559] Selbstverständlich würde die Steuerausscheidung aufgrund der Faktorenaddition zusätzlich die Faktoren des Ehepartners beinhalten. Dies ändert jedoch nichts daran, dass sämtliche Einkünfte dem Arbeitsort zugewiesen werden.

### 2.2.6 Abschaffung diverser Rechtsfiguren im Zusammenhang mit der unselbständigen Erwerbstätigkeit

#### a) Leitender Angestellter

##### aa) Normvorschlag

**Art. 3 StHG: Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit**

[1] [...]

[2] Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist. Ein leitender Angestellter begründet keinen steuerrechtlichen Wohnsitz am Arbeitsort.

[3] [...] *(Abs. 3 und 4 erfahren keine Änderungen)*

##### bb) Kommentar

Es wurde im dritten Teil dieser Untersuchung ausführlich dargelegt, weshalb der leitende Angestellte nicht zukunftsfähig ist.[1560] Deshalb wird im Rahmen der Neukonzeption auf diese Rechtsfigur vollumfänglich verzichtet. Aus steuersystematischer Sicht ist ohnehin eine wirtschaftliche Zugehörigkeit am Arbeitsort überzeugender als ein mittels einer leitenden Stellung «konstruierter» Lebensmittelpunkt, welcher eine persönliche Zugehörigkeit am Arbeitsort auslöst. Aufgrund der Stellung des Arbeitsorts als Nebensteuerdomizil wird der leitende Angestellte in der Neukonzeption ohnehin obsolet. Deshalb wird vorgeschlagen, Art. 3 Abs. 2 StHG dahingehend zu ergänzen, dass ein leitender Angestellter keinen steuerrechtlichen Wohnsitz am Arbeitsort begründen kann. 514

##### cc) Anwendungsbeispiel

Eine steuerpflichtige Person mit Wohnort im Kanton A übt eine unselbständige Erwerbstätigkeit im Kanton B aus, welche gemäss heutiger Rechtslage als leitende Anstellung qualifiziert. Sie kehrt jedes Wochenende zum Ehepartner (nichterwerbstätig) und den gemeinsamen Kindern in den Kanton A zurück. Aus Vergleichsgründen werden die gleichen Zahlen wie in den vorangegangenen Anwendungsbeispielen verwendet. 515

[1560] Vgl. vorn Rz. 336 ff.; vgl. ferner das Postulat 8 in Rz. 338.

*Tabelle 30: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei unregelmässiger Rückkehr mit intakter Ehe oder eingetragener Partnerschaft*

| **Einkünfte (in TCHF)** | **Total** | **Kanton A (Wohnort)** | **Kanton B (Arbeitsort)** |
|---|---|---|---|
| Unselbständiges Erwerbseinkommen | 100 | 66.67 | 33.33 |
| Berufsauslagen | –10 | –6.67 | –3.33 |
| **Unselbständige Erwerbseinkünfte** | **90** | **60** | **30** |
| Quote | 100 % | 66.67 % | 33.33 % |

Das Hauptsteuerdomizil der steuerpflichtigen Person befindet sich gemäss der Neukonzeption am Wohnort im Kanton A, weil eine leitende Anstellung nicht mehr den Lebensmittelpunkt am Arbeitsort begründen kann. Allerdings stellt der Arbeitsort ein Nebensteuerdomizil dar und die interkantonale Steuerausscheidung erfolgt nach den bereits bekannten Grundsätzen.[1561]

b) Saisonarbeiter

aa) Kommentar

516 Das im dritten Teil dieser Untersuchung formulierte Postulat 9 fordert für den Saisonarbeiter und die Familienbesteuerung das gleiche Verteilungsergebnis, weil in beiden Konstellationen sowohl am Arbeits- als auch am Wohnort eine persönliche Zugehörigkeit besteht.[1562] In der Neukonzeption stimmt das Verteilungsergebnis bei der Familienbesteuerung mit dem allgemeinen Grundsatz, dass dem Arbeitsort als Nebensteuerdomizil quotenmässig ein Drittel der unselbständigen Erwerbseinkünfte zugeteilt wird, überein. Dieser allgemeine Grundsatz gilt aufgrund des Wortlauts des vorgeschlagenen Art. 4$^{bis}$ Abs. 1 StHG ebenfalls für den Saisonarbeiter. Eine Fortführung dieser Rechtsfigur ist nicht nur obsolet, sondern würde gegen den vorgeschlagenen Art. 4$^{bis}$ Abs. 1 StHG verstossen. Eine explizite Abschaffung des Saisonarbeiters ergibt sich demnach bereits aus dieser Norm.

[1561] Vgl. vorn Rz. 494 ff.
[1562] Vgl. vorn Rz. 339.

### bb) Anwendungsbeispiel

Eine steuerpflichtige Person wohnt mit ihrem Ehepartner (nichterwerbstätig) und den gemeinsamen Kindern im Kanton A. Im Kanton B arbeitet sie jeweils für die Monate Oktober bis März in einem Saisonbetrieb. Dieser gewährt Kost und Logis. Während dieser Zeit kann die steuerpflichtige Person nicht an den Wohnort zurückkehren. Die restlichen Monate ist sie im Kanton A bei einem anderen Arbeitgeber angestellt und wohnt in dieser Zeit bei ihrer Familie. Zusätzlich sind folgende Angaben zu beachten: 517

- Lohn Saisonbetrieb Kanton B: CHF 60'000
- Lohn unselbständige Erwerbstätigkeit Kanton A: CHF 40'000
- Berufsauslagen: insgesamt CHF 10'000

*Tabelle 31: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei einem Saisonarbeiter*

| **Einkünfte (in TCHF)** | **Total** | **Kanton A (HStD)** | **Kanton B (Arbeitsort)** |
|---|---|---|---|
| Unselbständiges Erwerbseinkommen | | | |
| – Saisonbetrieb Kanton B | 60 | 40 | 20 |
| – Kanton A | 40 | 40 | |
| Berufsauslagen | –10 | –8 | –2 |
| **Unselbständige Erwerbseinkünfte** | **90** | **72** | **18** |
| Quote | 100 % | 80 % | 20 % |

Das unselbständige Erwerbseinkommen aus dem Kanton A wird vollumfänglich diesem Kanton zugeteilt, weil sich dort ebenfalls das Hauptsteuerdomizil befindet. Hingegen kommt es beim Lohn aus der Saisonarbeit zu einer Aufteilung im Rahmen der allgemeinen Grundsätze für die unselbständige Erwerbstätigkeit, weil der Kanton B neu ein Nebensteuerdomizil darstellt. Die gesamten Berufsauslagen werden aus Vereinfachungsgründen im Verhältnis der Erwerbseinkommen aufgeteilt.[1563]

[1563] Eine abweichende Ausscheidung ist ebenfalls denkbar (Zuteilung der Berufsauslagen des Kanton A vollumfänglich an diesen Kanton; Aufteilung der Berufsauslagen der Saisonarbeit im Kanton B im Verhältnis 2:1).

### c) Alternierender Wohnsitz mit unselbständiger Erwerbstätigkeit

#### aa) Normvorschlag

**Art. 4bis StHG: Einkünfte aus Erwerbstätigkeit im interkantonalen Verhältnis *(neu)***

1 *(Vgl. für diesen Absatz zur unselbständigen Erwerbstätigkeit vorn Rz. 494 ff.)*

2 *(Vgl. für diesen Absatz zur Familienbesteuerung vorn Rz. 507 ff.)*

3 Natürliche Personen mit unselbständiger Erwerbstätigkeit können das Hauptsteuerdomizil nicht in mehreren Kantonen aufweisen.

#### bb) Kommentar

518 In Bezug auf den alternierenden Wohnsitz fordert das Postulat 10 die Abschaffung dieser Rechtsfigur, falls eine unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegt.[1564] Für die Neukonzeption ist es aus steuersystematischer Sicht vorzuziehen, in einem solchen Sachverhalt dem Arbeitsort den Status als Nebensteuerdomizil zuzuerkennen und die Aufteilung der unselbständigen Erwerbseinkünfte gemäss den üblichen Regeln vorzunehmen. Aufgrund der in der Praxis sehr seltenen Anwendung des alternierenden Wohnsitzes erscheint es m. E. vertretbar, dass damit eine Reduktion der Quote des Arbeitsorts von 50 % auf 33.33 % einhergeht. Hingegen ist das Bedürfnis nach einer kohärenten Konzeption der Primärverteilung hoch zu gewichten. Deshalb wird der vorgeschlagene Art. 4bis StHG um einen dritten Absatz ergänzt, in dem klargestellt wird, dass nur ein Hauptsteuerdomizil im Zusammenhang mit unselbständigen Erwerbseinkünften möglich ist.

#### cc) Anwendungsbeispiel

519 Eine steuerpflichtige Person, arbeitet für einen Arbeitgeber sowohl im Kanton A wie auch im Kanton B, wobei die Arbeitszeit im Kanton A leicht überwiegt (55 %). Sie verfügt über je eine Wohnung in den Kantonen A und B. In diesen hält sie sich mit ihrem Ehepartner (nichterwerbstätig) während des Jahres abwechselnd während einiger Wochen auf. Insgesamt ist der Aufenthalt an beiden Orten in etwa gleich lang. An beiden Orten unterhält das Ehepaar ihren

1564 Vgl. vorn Rz. 340 ff.

Familien- und Freundeskreis. Der Lohn beträgt CHF 100'000 und die Berufsauslagen CHF 10'000.

*Tabelle 32: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei alternierendem Wohnsitz*

| **Einkünfte (in TCHF)** | **Total** | **Kanton A (HStD)** | **Kanton B (Arbeitsort)** |
|---|---|---|---|
| Unselbständiges Erwerbseinkommen | | | |
| – Kanton A | 55 | 55 | |
| – Kanton B | 45 | 30 | 15 |
| Berufsauslagen | –10 | –8.5 | –1.5 |
| **Unselbständige Erwerbseinkünfte** | **90** | **76.5** | **13.5** |
| Quote | 100 % | 85 % | 15 % |

In Anwendung der obengenannten Regeln zur unselbständigen Erwerbstätigkeit kommt dem Kanton B nicht mehr den Status als Haupt-, sondern als Nebensteuerdomizil zu, weshalb die unselbständigen Erwerbseinkünfte, welche auf diesen Kanton entfallen, dort zu einem Drittel zugeteilt werden. Die restlichen Erwerbseinkünfte werden dem Kanton A als Hauptsteuerdomizil zugeteilt.

### 2.2.7 Verteilung von selbständigen Erwerbseinkünften zwischen Hauptsteuerdomizil und Geschäftsort

a) Normvorschlag

**Art. 4$^{bis}$ StHG: Erwerbseinkünfte im interkantonalen Verhältnis *(neu)***

[1] *(Vgl. für diesen Absatz zur unselbständigen Erwerbstätigkeit vorn Rz. 494 ff.)*

[2] *(Vgl. für diesen Absatz zur Familienbesteuerung vorn Rz. 507 ff.)*

[3] *(Vgl. für diesen Absatz zum alternierenden Wohnsitz vorn Rz. 518 f.)*

[4] Die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit einer natürlichen Person mit Hauptsteuerdomizil in einem Kanton und einem Geschäftsbetrieb in einem anderen Kanton werden zu einem Drittel dem Geschäftsort und zu zwei Dritteln dem Hauptsteuerdomizil zur Besteuerung zugeteilt. Vorbehalten bleibt Absatz 6. *(Abs. 6 beinhaltet die* de-minimis-*Regelung; vgl. hinten Rz. 530 ff.)*

### b) Kommentar

520 Die Verteilung von selbständigen Erwerbseinkünften erfolgt wiederum in Anwendung der Globaläquivalenz als Soll-Verteilungsregel. Die ökonometrischen Schätzungen der von Erwerbstätigen verursachen Kosten am Arbeitsort umfassen ebenfalls die Selbständigerwerbenden.[1565] Aus diesem Grund kommt bei der selbständigen Erwerbstätigkeit für die Neukonzeption eine quotenmässige Zuteilung von einem Drittel der Erwerbseinkünfte an den Geschäftsort zur Anwendung.[1566] Die verbleibenden zwei Drittel werden dem Hauptsteuerdomizil zugewiesen. Diese Verteilung gilt unabhängig von der Rechtsform, d. h. sowohl für Einzelunternehmen, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften als auch für einfache oder stille Gesellschaften, falls am Geschäftsort feste Anlagen oder ständige Einrichtungen vorliegen.

521 Neben der Gleichbehandlung der Gesellschaftsformen weist die Neukonzeption weitere Vorteile auf: Weil die Aufteilung der selbständigen Erwerbseinkünfte mittels einer im Gesetz verankerten Quote vorgenommen wird, entfällt die Ausscheidung eines Tätigkeitsentgelts bei den Personengesellschaften. Damit erfolgt die Steuerteilung unabhängig davon, ob eine aktive Mitarbeit des Gesellschafters vorliegt. Ebenso entfällt die Möglichkeit eines Drittvergleiches, was aus Praktikabilitätssicht zu begrüssen ist. Des Weiteren hält die fixe Quote von einem Drittel Rechtsgleichheitsüberlegungen stand, weil mit steigenden Einkünften die absoluten Beträge am Geschäftsort bzw. am Hauptsteuerdomizil proportional zunehmen.[1567]

522 Ein Vergleich mit den geltenden Regeln zur Ausscheidung eines Tätigkeitsentgelts in Bezug auf die Höhe der Quote zeigt, dass sich die Neukonzeption bei tiefen Erwerbseinkünften, d. h. bis zu CHF 60’000, für den Geschäftsort positiv auswirkt. Liegen die Erwerbseinkünfte zwischen CHF 60’000 und CHF 112’500, wirkt sich der vorliegende Vorschlag neutral aus, weil bei diesen Beträgen sowohl im geltenden Recht wie bei der Neukonzeption jeweils ein Drittel an den Geschäftsort ausgeschieden wird.[1568] Bei höheren Einkünften

---

1565 Vgl. vorn Rz. 210.

1566 Vgl. zur Begründung der Quote vorn Rz. 494. Bei Vorliegen von Betriebsstätten in weiteren Kantonen müsste dieser Drittel – wie im geltenden Recht – in Anwendung der Grundsätze zu den interkantonalen Unternehmen zwischen dem Geschäftsort und den Betriebsstätteorten aufgeteilt werden (vgl. ausführlich zu diesen Grundsätzen HÖHN/MÄUSLI, § 29, Rz. 13 ff.).

1567 Vgl. zum gegenteiligen Ergebnis bei den Konkordaten der deutschsprachigen Kantone vorn Rz. 347 ff.

1568 Freilich schwankt im geltenden Recht die konkret anzuwendende Quote zwischen diesen Beträgen um den 33 %-Wert.

kann das Hauptsteuerdomizil von der Neukonzeption profitieren. Weil gemäss Statistik ca. 77 % aller Selbständigerwerbenden Einkünfte von weniger als CHF 104'000 aufweisen[1569], kann erwartet werden, dass für die überwiegende Mehrheit der Einkünfte ein ähnliches Primärverteilungsergebnis wie im geltenden Recht eintreten wird.

523 Liegen am Geschäftsort keine festen Anlagen oder ständigen Einrichtungen vor, ist der vorgeschlagene Art. 4bis Abs. 4 StHG nicht einschlägig, da es an einem Geschäftsbetrieb fehlt. Demgemäss resultiert wie im geltenden Recht eine ausschliessliche Zuteilung der selbständigen Erwerbseinkünfte an das Hauptsteuerdomizil. Damit wird für die Neukonzeption das Betriebsstättenprinzip beibehalten.[1570] Eine Legiferierung der Primärverteilung bei fehlendem Geschäftsbetrieb ist nicht notwendig. Ein entsprechender Absatz hätte bloss deklaratorische Natur, weil in diesen Fällen mangels eines steuerlichen Anknüpfungspunktes ohnehin kein weiteres Steuerdomizil neben dem Hauptsteuerdomizil vorliegt, was eine notwendige Voraussetzung für eine andere Primärverteilung wäre.

### c) Anwendungsbeispiele

524 Die nachfolgenden Anwendungsbeispiele beziehen sich auf die Kollektivgesellschaft und gelten sinngemäss für die Kommanditgesellschaft. Für ein Anwendungsbeispiel in Bezug auf Einzelunternehmen wird auf Rz. 529 verwiesen.

#### aa) Kollektivgesellschaft mit festen Anlagen oder ständigen Einrichtungen

525 Eine steuerpflichtige Person mit Hauptsteuerdomizil im Kanton A ist Teilhaberin (50 %) an einer Kollektivgesellschaft mit Geschäftsbetrieb im Kanton B. Die Kollektivgesellschaft hat einen Jahresgewinn von CHF 120'000 erwirtschaftet. Die steuerpflichtige Person erhält neben ihrem Gewinnanteil einen Eigenkapitalzins von CHF 6'000 sowie ein Tätigkeitsentgelt von CHF 90'000. Sowohl der Eigenkapitalzins als auch das Tätigkeitsentgelt wurden der Erfolgsrechnung belastet. Der zweiten Teilhaberin dieser Kollektivgesellschaft (Wohnsitz Kanton A) wurde ebenfalls ein Eigenkapitalzins von CHF 6'000, aber mangels aktiver Mitarbeit kein Tätigkeitsentgelt ausbezahlt. Die interkantonale Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption gestaltet sich für die (erste) steuerpflichtige Person wie folgt:

---

[1569] Vgl. BFS, Erwerbstätige nach Erwerbsstatus, Bruttoerwerbseinkommen in Klassen, Beschäftigungsgrad und Geschlecht 2017 [Datensatz].

[1570] Vgl. zu dieser Forderung in Postulat 12 vorn Rz. 356 f.

*Tabelle 33: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei einer Kollektivgesellschaft mit aktiver Mitarbeit*

| **Einkünfte (in TCHF)** | **Total** | **Kanton A (HStD)** | **Kanton B (Geschäftsort)** |
|---|---|---|---|
| Selbständige Erwerbseinkünfte | | | |
| – Gewinnanteil | 60 | 40 | 20 |
| – Eigenkapitalzins | 6 | 4 | 2 |
| – Tätigkeitsentgelt | 90 | 60 | 30 |
| **Total** | **156** | **104** | **52** |
| Quote | 100 % | 66.67 % | 33.33 % |

Sämtliche Einkünfte der Teilhaberin aus dem Geschäftsverhältnis, d. h. Gewinnanteil, Eigenkapitalzins und Tätigkeitsentgelt, werden zu einem Drittel dem Geschäftsort und zu zwei Dritteln dem Hauptsteuerdomizil zugeteilt. Aus diesem Grund ist es aus steuerlicher Sicht unerheblich, unter welchem zivilrechtlichen Titel die Einkünfte an die Teilhaberin ausbezahlt werden.

526 Als Variante wird die interkantonale Steuerausscheidung der anderen Teilhaberin aufgezeigt. Sie leistet keine aktive Mitarbeit in der Kollektivgesellschaft, weshalb kein Tätigkeitsentgelt ausgeschieden wird. Nichtsdestotrotz erfolgt im Rahmen der Neukonzeption eine Aufteilung der selbständigen Erwerbseinkünfte gemäss den üblichen Grundsätzen. Darin besteht ein wesentlicher Unterschied zum geltenden Recht.

*Tabelle 34: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei einer Kollektivgesellschaft ohne aktive Mitarbeit*

| **Einkünfte (in TCHF)** | **Total** | **Kanton A (HStD)** | **Kanton B (Geschäftsort)** |
|---|---|---|---|
| Selbständige Erwerbseinkünfte | | | |
| – Gewinnanteil | 60 | 40 | 20 |
| – Eigenkapitalzins | 6 | 4 | 2 |
| – Tätigkeitsentgelt | 0 | | |
| **Total** | **66** | **44** | **22** |
| Quote | 100 % | 66.67 % | 33.33 % |

### bb) Unternehmensverlust

Ausgehend vom ersten Anwendungsbeispiel wird anstelle eines Jahresgewinns ein Jahresverlust von CHF 120'000 ausgewiesen.[1571] Das Tätigkeitsentgelt sowie die Eigenkapitalzinsen wurden trotzdem ausbezahlt und der Erfolgsrechnung belastet.[1572] Die interkantonale Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption gestaltet sich für die erste Teilhaberin wie folgt: 527

*Tabelle 35: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei einer Kollektivgesellschaft mit Unternehmensverlust*

| **Einkünfte (in TCHF)** | **Total** | **Kanton A (HStD)** | **Kanton B (Geschäftsort)** |
|---|---|---|---|
| Selbständige Erwerbseinkünfte | | | |
| – Verlustanteil | –60 | –40 | –20 |
| – Eigenkapitalzins | 6 | 4 | 2 |
| – Tätigkeitsentgelt | 90 | 60 | 30 |
| **Total** | **36** | **24** | **12** |
| Quote | 100 % | 66.67 % | 33.33 % |

Obwohl die Gesellschaft aus wirtschaftlicher Sicht – d. h. ohne Berücksichtigung der Sondervergütungen – insgesamt einen Verlust von CHF 18'000 erwirtschaftet hat, bewirkt die Verabredung eines Tätigkeitsentgelts und Eigenkapitalzinses im Verlustfall, dass der Kapitalanteil der ersten Teilhaberin um CHF 36'000 zunimmt. Diese Zunahme ist im Verhältnis der üblichen Quote am Hauptsteuerdomizil und Geschäftsort zu versteuern.[1573] Die Differenz von CHF 45'000 zwischen dem anteiligen Verlust von CHF 9'000 und dem zu versteuernden Einkommen vom CHF 36'000, welche dem hälftigen Tätigkeitsentgelt entspricht, wurde dem Kapitalanteil der zweiten Teilhaberin belastet.[1574] Deren Steuerausscheidung sieht wie folgt aus:

---

1571 Vgl. vorn Rz. 525.

1572 Falls gemäss Gesellschaftsvertrag die Sondervergütungen im Verlustfall entfallen, würden beide Teilhaberinnen je einen Verlust von CHF 9'000 erwirtschaften, welcher wiederum gemäss der üblichen Quote dem Hauptsteuerdomizil und dem Geschäftsort zugeteilt wird (HStD: – CHF 6'000; Geschäftsort: – CHF 3'000).

1573 Vgl. vorn Rz. 520 ff.

1574 Vgl. zu diesem Lösungsansatz bereits unter dem geltenden Recht ALIG, S. 180.

*Tabelle 36: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei einer Kollektivgesellschaft mit Unternehmensverlust II*

| **Einkünfte (in TCHF)** | **Total** | **Kanton A (HStD)** | **Kanton B (Geschäftsort)** |
|---|---|---|---|
| Selbständige Erwerbseinkünfte | | | |
| – Verlustanteil | –60 | –40 | –20 |
| – Eigenkapitalzins | 6 | 4 | 2 |
| – Tätigkeitsentgelt | 0 | | |
| **Total** | **–54** | **–36** | **–18** |
| Quote | 100 % | 66.67 % | 33.33 % |

Es ist ersichtlich, dass der Kapitalanteil der zweiten Teilhaberin um CHF 54'000 abnimmt, weil sie einerseits den Anteil am erwirtschafteten Verlust im Umfang von CHF 9'000 sowie andrerseits das hälftige Tätigkeitsentgelt der ersten Teilhaberin im Umfang von CHF 45'000 tragen muss. Falls die zweite Teilhaberin keine weiteren steuerbaren Einkünfte (bspw. private Vermögenserträge) hat, welche mit den Verlusten verrechenbar wären, kann sie in der folgenden Steuerperiode Verlustvorträge im Umfang von CHF 36'000 am Hauptsteuerdomizil bzw. CHF 18'000 am Geschäftsort geltend machen.[1575] Falls sie im Sinne einer ersten Variante private Vermögenserträge von CHF 36'000 aufweisen würde, kann der Verlust am Hauptsteuerdomizil vollständig verrechnet werden und derjenige am Geschäftsort bleibt weiterhin bestehen.[1576] Falls im Sinne einer zweiten Variante private Vermögenserträge von CHF 54'000 bestehen würden, muss das Hauptsteuerdomizil zusätzlich die Verluste vom Geschäftsort definitiv übernehmen.

[1575] Vgl. Art. 10 Abs. 2 StHG.

[1576] Die privaten Vermögenserträge werden mit dem Verlust am Hauptsteuerdomizil verrechnet, weil sie ebenfalls dem Hauptsteuerdomizil zugeteilt werden (vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 14, Rz. 4).

### 2.2.8 Objektmässige Schuldzinsverlegung bei Einzelunternehmen

a) Normvorschlag

**Art. 4bis StHG: Erwerbseinkünfte im interkantonalen Verhältnis *(neu)***

1 *(Vgl. für diesen Absatz zur unselbständigen Erwerbstätigkeit vorn Rz. 494 ff.)*

2 *(Vgl. für diesen Absatz zur Familienbesteuerung vorn Rz. 507 ff.)*

3 *(Vgl. für diesen Absatz zum alternierenden Wohnsitz vorn Rz. 518 f.)*

4 *(Vgl. für diesen Absatz zur selbständigen Erwerbstätigkeit vorn Rz. 520 ff.)*

5 Die Ausscheidung von geschäftlichen Schuldzinsen erfolgt objektmässig.

b) Kommentar

In Erfüllung des Postulats 3 wird für die Neukonzeption in Art. 4bis Abs. 5 StHG vorgeschlagen, dass die geschäftlichen Schuldzinsen objektmässig verlegt werden, weshalb diese Methode neu auch bei Einzelunternehmen zur Anwendung kommt.[1577] Damit kann ebenso in dieser Hinsicht die Rechtsformneutralität zu den Personengesellschaften hergestellt werden. In der Folge entfällt die vorgängige Zuweisung eines Eigenkapitalzinses zu den Vermögenserträgen. Dies ist nicht mehr notwendig, weil der Geschäftsort nicht an den privaten Schuldzinsen partizipieren muss. 528

c) Anwendungsbeispiel

Eine steuerpflichtige Person mit Hauptsteuerdomizil im Kanton A ist Inhaberin eines Einzelunternehmens mit Geschäftsbetrieb im Kanton B. Der Jahresgewinn beträgt CHF 100’000. Der Erfolgsrechnung wurden Eigenkapitalzinsen von CHF 5’000 und Fremdkapitalzinsen von CHF 12’000 belastet. Des Weiteren betragen die privaten Vermögenserträge CHF 50’000 und die privaten Schuldzinsen CHF 10’000. 529

[1577] Vgl. vorn Rz. 280 ff.

*Tabelle 37: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei einem Einzelunternehmen*

| **Einkünfte (in TCHF)** | **Total** | **Kanton A (HStD)** | **Kanton B (Geschäftsort)** |
|---|---|---|---|
| Private Vermögenserträge | 50 | 50 | |
| Private Schuldzinsen | –10 | –10 | |
| Nettovermögensertrag | 40 | 40 | |
| Selbständige Erwerbseinkünfte | 105 | 70 | 35 |
| **Reineinkommen** | **145** | **110** | **35** |
| Quote nach Reineinkommen | 100 % | 75.86 % | 24.14 % |

Dieses Anwendungsbeispiel zeigt – neben der objektmässigen Verlegung von geschäftlichen Schuldzinsen – anschaulich auf, dass die quotenmässige Zuteilung von einem Drittel der selbständigen Erwerbseinkünfte auf den Geschäftsort gemäss Neukonzeption ebenfalls für das Einzelunternehmen gilt. Damit herrscht zwischen einem Einzelunternehmen und einer Personengesellschaft strikte Rechtsformneutralität. Wird neben diesen Rechtsformen zusätzlich die Aktiengesellschaft berücksichtigt, muss dieses Ergebnis etwas relativiert werden. Zwar werden die unselbständigen Erwerbseinkünfte, welche wirtschaftlich dem «Tätigkeitsentgelt» des Alleinaktionärs entsprechen, ebenfalls nach derselben Quote zugeteilt.[1578] Weil aber erstens die Dividenden als private Vermögenserträge (richtigerweise) ausschliesslich dem Hauptsteuerdomizil zugeteilt werden und zweitens die Aufteilung in Lohn und Dividenden dem Alleinaktionär überlassen ist[1579], kann die Neukonzeption nur – aber immerhin – eine Annäherung an die Rechtsformneutralität zwischen der Aktiengesellschaft und den Personengesellschaften bzw. dem Einzelunternehmen bewirken. Damit kann mit der Neukonzeption im Ergebnis eine möglichst weitgehende Rechtsformneutralität umgesetzt werden.[1580]

[1578] Vgl. vorn Rz. 494.

[1579] Allerdings bestehen diesbezüglich steuer- und sozialversicherungsrechtliche Grenzen (vgl. dazu ausführlich MÜLLER, Optimierung, S. 1194 ff.).

[1580] Vgl. zu dieser Forderung im Postulat 2 vorn Rz. 283 f.

### 2.2.9 *De-minimis*-Regelung

a) Normvorschlag

| **Art. 4$^{bis}$ StHG: Erwerbseinkünfte im interkantonalen Verhältnis *(neu)*** |
|---|
| 1 *(Vgl. für diesen Absatz zur unselbständigen Erwerbstätigkeit vorn Rz. 494 ff.)* |
| 2 *(Vgl. für diesen Absatz zur Familienbesteuerung vorn Rz. 507 ff.)* |
| 3 *(Vgl. für diesen Absatz zum alternierenden Wohnsitz vorn Rz. 518 f.)* |
| 4 *(Vgl. für diesen Absatz zur selbständigen Erwerbstätigkeit vorn Rz. 520 ff.)* |
| 5 *(Vgl. für diesen Absatz zur objektmässigen Schuldzinsverlegung vorn Rz. 528 f.)* |
| 6 Die Erwerbseinkünfte werden ausschliesslich dem Hauptsteuerdomizil zur Besteuerung zugeteilt, falls der Anteil des Nebensteuerdomizils den Betrag von CHF 10'000 unterschreitet. |

b) Kommentar

Die wirtschaftliche Zugehörigkeit infolge unselbständiger Erwerbstätigkeit knüpft an der physischen Anwesenheit der steuerpflichtigen Person auf dem Territorium an.[1581] Im Hinblick auf die Digitalisierung ist zu beachten, dass Unselbständigerwerbende ihre Arbeitszeit nicht nur in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers, sondern auch am Wohnort oder an dritten, beliebigen Orten verbringen können.[1582] Im Extremfall kann eine starke Fragmentierung des Arbeitsorts eintreten. Aus Praktikabilitätssicht sollte eine solche Fragmentierung vermieden werden, falls es sich um geringfügige Beträge handelt, bei welchen sich ein Steuerverfahren an den zahlreichen Arbeitsorten finanziell nicht lohnt. Die gleiche Überlegung findet Anwendung, falls die Erwerbseinkünfte insgesamt tief sind. Dies dürfte bei der unselbständigen Erwerbstätigkeit typischerweise beim Nebenerwerb zutreffen. In Bezug auf die selbständige Erwerbstätigkeit können die Erwerbseinkünfte aufgrund des Jahresergebnisses tief ausfallen. In sämtlichen Konstellationen kann die oben vorgeschlagene *de-minimis*-Regelung in Anwendung des Praktikabilitätsgrundsatzes eine Aufteilung der Erwerbseinkünfte verhindern. Damit genügt m. E. 530

[1581] Vgl. vorn Rz. 45.

[1582] Vgl. anschaulich KOSTIĆ, S. 209 ff., welcher am Beispiel von «digitalen Nomaden» die Defizite des Arbeits- und Wohnsitzbegriffs aufzeigt.

die Neukonzeption den allgemeinen Anforderungen an die Praktikabilität gemäss Postulat 4.[1583]

531 Im geltenden Recht kann eine entsprechende *de-minimis*-Regelung in den interkantonalen Konkordaten betreffend Ausscheidung eines Tätigkeitsentgelts zwischen Hauptsteuerdomizil und Geschäftsort gefunden werden. Auf die Ausscheidung eines Tätigkeitsentgelts wird verzichtet, falls die selbständigen Erwerbseinkünfte insgesamt unter CHF 30'000 fallen.[1584] Ebenso ist im interkommunalen Steuerrecht oftmals eine solche Regelung anzutreffen, wobei die Betragsgrenzen tendenziell tiefer angesiedelt sind.[1585]

532 Für die Neukonzeption wird eine *de-minimis*-Regelung mit einer Mindestschwelle von CHF 10'000 in Bezug auf den Anteil des Nebensteuerdomizils vorgeschlagen. Damit müssen bei einer Quote von einem Drittel die gesamten Erwerbseinkünfte mindestens CHF 30'000 betragen, damit es zu einer Aufteilung des Besteuerungsrechts kommt. In Anbetracht der geltenden Regelung in Bezug auf das Tätigkeitsentgelt im interkantonalen Steuerrecht erscheint diese Mindestschwelle als sinnvoll.[1586] Ebenso kann sie mit Blick auf die interkommunalen Regelungen als praktikabel eingestuft werden, weil dort teilweise tiefere Mindestschwellen existieren.[1587]

### c) Anwendungsbeispiele

#### aa) Geringfügige, unselbständige Nebenerwerbstätigkeit

533 Eine steuerpflichtige Person hat ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton A und arbeitet im Kanton B (unselbständige Haupterwerbstätigkeit). Zusätzlich übt sie im Kanton C eine unselbständige Nebenerwerbstätigkeit aus. Dabei sind folgende Angaben zu berücksichtigen:

- Lohn unselbständige Haupterwerbstätigkeit im Kanton B: CHF 90'000
- Lohn unselbständige Nebenerwerbstätigkeit im Kanton C: CHF 10'000
- Berufsauslagen: insgesamt CHF 10'000

---

1583 Vgl. vorn Rz. 300.
1584 Vgl. vorn Rz. 91 f.
1585 Vgl. vorn Rz. 467.
1586 Indes ist zuzugestehen, dass jedem Schwellenwert eine gewisse willkürliche Komponente anhaftet.
1587 Vgl. vorn Rz. 463.

*Tabelle 38: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei geringfügiger, unselbständiger Nebenerwerbstätigkeit*

| **Einkünfte (in TCHF)** | **Total** | **Kanton A (HStD)** | **Kanton B (Arbeits-ort)** | **Kanton C (Arbeitsort)** |
|---|---|---|---|---|
| Unselbständiges Erwerbseinkommen | | | | |
| – Haupterwerb | 90 | 60 | 30 | |
| – Nebenerwerb | 10 | 10 | | |
| Berufsauslagen | –10 | –7 | –3 | |
| **Unselbständige Erwerbseinkünfte** | **90** | **63** | **27** | **0** |
| Quote | 100 % | 70 % | 30 % | 0 % |

Die Aufteilung der unselbständigen Erwerbseinkommen betreffend den Haupterwerb folgt den üblichen Grundsätzen, weil der Anteil des Kantons B mit CHF 30’000 höher ist als die Mindestschwelle von CHF 10’000. Hingegen findet beim Nebenerwerb die *de-minimis*-Regelung Anwendung, weil die quotenmässige Zuteilung zu einem Anteil von CHF 3’333 im Kanton C führen würde. Damit wird die geforderte Mindestschwelle deutlich unterschritten. In der Folge wird der gesamte Nebenerwerb am Hauptsteuerdomizil steuerpflichtig.

### bb) Fragmentierte, unselbständige Erwerbstätigkeit

Eine steuerpflichtige Person hat ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton A und arbeitet Vollzeit für einen Arbeitgeber, dessen Räumlichkeiten im Kanton B lokalisiert sind. Ihre Arbeitszeit verbringt sie jeweils zwei Tage in der Woche beim Arbeitgeber und im Homeoffice. Den verbleibenden Tag besucht sie verschiedene Kunden in den Kantonen C, D und E. Der Lohn beträgt CHF 60’000 und die Berufsauslagen belaufen sich auf CHF 6’000. 534

*Tabelle 39: Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei fragmentierter, unselbständiger Nebenerwerbstätigkeit*

| **Einkünfte (in TCHF)** | **Total** | **Kanton A (HStD)** | **Kanton B (Arbeitsort)** | **Kantone C–E (Arbeitsort)** |
|---|---|---|---|---|
| Unselbständiges Erwerbseinkommen | 60 | 60 | | |
| Berufsauslagen | –6 | –6 | | |
| **Unselbständige Erwerbseinkünfte** | **54** | **54** | **0** | **0** |
| Quote | 100 % | 100 % | 0 % | 0 % |

In einem ersten Schritt ist der Lohn, welcher auf die Kantone A, B und C–E gemäss der dortigen Anwesenheit entfällt, zu bestimmen. In den Kantonen A und B werden jeweils CHF 24'000 (40 % von CHF 60'000) und in den Kantonen C–E kumuliert CHF 12'000 (20 % von CHF 60'000) erwirtschaftet. In einem zweiten Schritt sind diese Anteile gemäss den anwendbaren Quoten den Kantonen zuzuweisen. Weil der Kanton A zugleich das Hauptsteuerdomizil ist, erhält er den vollen Anteil von CHF 24'000.[1588] Die Kantone B sowie C–E erhalten quotenmässig einen Drittel der auf ihrem Gebiet erwirtschafteten Anteil, namentlich CHF 8'000 (Kanton B) bzw. CHF 4'000 (Kantone C–E kumulativ). Beide Anteile liegen jedoch unterhalb der Mindestschwelle von CHF 10'000 gemäss der *de-minimis*-Regelung. Deshalb werden sämtliche unselbständigen Erwerbseinkünfte dem Hauptsteuerdomizil zugewiesen.

cc) Selbständige Erwerbstätigkeit

535 Eine steuerpflichtige Person hat ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton A und besitzt einen Anteil an einer Kollektivgesellschaft mit Geschäftsbetrieb im Kanton B. Insgesamt erhält sie selbständige Erwerbseinkünfte im Umfang von CHF 27'000 (Variante 1) bzw. CHF 33'000 (Variante 2). In Variante 1 ist klar ersichtlich, dass der Anteil des Kantons B als Geschäftsort mit CHF 9'000 unter der Mindestschwelle liegt, weshalb sämtliche selbständigen Erwerbseinkünfte dem Kanton A als Hauptsteuerdomizil zugeteilt werden müssen. In

[1588] Vgl. vorn in Rz. 494 den Wortlaut des neu vorgeschlagenen Art. 4 Abs. 1$^{bis}$ StHG, welcher für die quotenmässige Aufteilung das Auseinanderfallen von Hauptsteuerdomizil und Arbeitsort verlangt.

Variante 2 übersteigt der Anteil des Geschäftsorts die Mindestschwelle und dem Kanton B werden CHF 11'000 (33.33 % von CHF 33'000) zugeteilt.

Ein Vergleich mit dem geltenden Recht in Bezug auf die Ausscheidung eines Tätigkeitsentgelts zeigt auf, dass sich die vorliegende *de-minimis*-Regelung zugunsten des Geschäftsorts auswirkt. Gemäss geltendem Recht werden im konkreten Beispiel (Variante 2) dem Geschäftsort lediglich CHF 3'000 zugeteilt, weil die dortige Regelung im Sinne eines Freibetrags wirkt.[1589] Die Regelung gemäss Neukonzeption wirkt hingegen im Sinne einer Freigrenze. Dies entspricht m. E. eher den Praktikabilitätsanforderungen, weil mit dieser Ausgestaltung dem Geschäftsort Einkünfte in der Höhe von mindestens CHF 10'000 zugestanden werden. Nur auf diese Weise kann garantiert werden, dass sich eine Steuerveranlagung am Geschäftsort in jedem Fall lohnt. Dies ist im geltenden Recht, wie das vorliegende Anwendungsbeispiel aufzuzeigen vermag, nicht der Fall. 536

### 2.2.10 Zwischenfazit

Auf Grundlage der im dritten Teil dieser Untersuchung gefundenen Mängel bei der Primärverteilung sowie der in diesem Teil diskutierten Verteilungsalternativen wurde folgende Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften *de lege ferenda* erarbeitet: 537

[1589] Vgl. vorn Rz. 91 f.

*Tabelle 40: Schematische Übersicht des Primärverteilungsergebnisses bei unselbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Neukonzeption*

| **Ausprägung** | **Zuteilung an Arbeits- bzw. Wochenauf-enthaltsort** | **Zuteilung an Wohnort** | **Quote** |
|---|---|---|---|
| **Grundsatz: Unselbständiger-werbende**, insb.<br>– Pendler<br>– Echter Wochenaufenthalter<br>– Wochenaufenthalter mit leitender Anstellung (aufgehoben)<br>– Saisonarbeiter (aufgehoben)<br>– Alternierender Wohnsitz (aufgehoben) | Ja | Ja | 1:2 |
| **Ausnahme,** anwendbar bei **allen** steuerpflichtigen Personen<br>– Gemeinsamer Wochenaufenthalt mit dem Partner<br>**Ausnahmen,** nur anwendbar bei steuerpflichtigen Personen **ohne intakte Ehe oder eingetragene Partnerschaft**<br>– Unregelmässige Rückkehr<br>– Wochenaufenthalt trotz zumutbarem Pendeln<br>– Alleinstehende mit mehr als 5-jährigem Wochenaufenthalt oder über 30 Jahre alt<br>– Wochenaufenthalt im Dreiecksverhältnis | Ja | Nein | – |

*Tabelle 41: Schematische Übersicht des Primärverteilungsergebnisses bei selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Neukonzeption*

| **Ausprägung** | **Zuteilung an Geschäftsort** | **Zuteilung an Wohnort (HStD)** | **Quote** |
|---|---|---|---|
| Selbständige Erwerbstätigkeit mit festen Anlagen oder ständigen Einrichtungen, insb.<br>– Einzelunternehmen<br>– Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft<br>– Einfache oder stille Gesellschaft | Ja | Ja | 1:2* |
| Selbständige Erwerbstätigkeit ohne feste Anlagen oder ständigen Einrichtungen | Nein | Ja | – |

* Im Falle eines Unternehmensverlusts: In erster Linie erfolgt eine Verrechnung des Unternehmensverlusts mit anderen Einkünften am entsprechenden Steuerdomizil. Nicht am Geschäftsort verrechenbare Unternehmensverluste müssen vom Hauptsteuerdomizil definitiv übernommen werden und mit dortigen Einkünften verrechnet werden. Sind keine anderen Einkünfte vorhanden, kann der nicht verrechenbare, dem Hauptsteuerdomizil bzw. Geschäftsort zugewiesene Verlust dort vorgetragen werden.

## *2.3 Punktuelle Anpassungen in der Sekundärverteilung*

### 2.3.1 Abschaffung des soziodemografischen Lastenausgleichs betreffend Sonderlasten von Kernstädten

a) Normvorschlag

**Art. 8 FiLaG: Soziodemografischer Lastenausgleich**

[1] Der Bund gewährt den Kantonen, die durch ihre soziodemografische Situation übermässig belastet sind, einen Ausgleich.

[2] Kennzeichen für eine hohe Belastung sind insbesondere überdurchschnittlich hohe Anteile an:

a. in Armut lebenden Menschen;

b. Hochbetagten;

~~c. e. Zusätzlich ist der besonderen Belastung der Kernstädte von grossen Agglomerationen Rechnung zu tragen.~~

*(Zusätzlich ist die Festlegung der Mittel in Art. 9 FiLaG entsprechend zu kürzen. Weiter müssen die relevanten Artikel in der FiLaV sinngemäss angepasst werden.)*

b) Kommentar

538 Der soziodemografische Lastenausgleich unterteilt sich in je einen Teilausgleich zur Abgeltung der Sonderlasten der Bevölkerungsstruktur (Bst. a und b) und von Kernstädten (Bst. c–e).[1590] Im dritten Teil dieser Untersuchung wurde aufgezeigt, dass der erstgenannte Teilausgleich primär die Zentrumslasten der Wohnbevölkerung adressiert.[1591] Eine Änderung der Primärverteilung von Erwerbseinkünften tangiert die Notwendigkeit dieses Teilausgleichs in keinerlei Hinsicht, weshalb daran festgehalten werden sollte.

539 Zu einem anderen Ergebnis gelangt man bei der Betrachtung des Teilausgleichs zur Abgeltung der Sonderlasten von Kernstädten. Weil in diesem Lastenindex der Teilindikator der Beschäftigungsquote enthalten ist, besteht ein direkter Zusam-

[1590] Vgl. zur Konzeption des SLA vorn Rz. 168 ff.

[1591] Vgl. vorn Rz. 374, insb. der statistisch ungenügende Zusammenhang zwischen dem Lastenindex der Bevölkerungsstruktur und der Anzahl ausserkantonaler Erwerbstätigen.

menhang zwischen dem Kernstadtindikator und der Anzahl ausserkantonaler Erwerbstätigen.[1592] Deshalb werden die von den ausserkantonalen Erwerbstätigen am Arbeitsort verursachten Kosten zumindest teilweise mit diesem Teilausgleich abgegolten.[1593] Da in der Neukonzeption die Kosten von ausserkantonalen Erwerbstätigen bereits durch die Primärverteilung vollständig abgegolten werden, würde eine erneute Berücksichtigung dieser Kosten im Rahmen der Sekundärverteilung zu einer Überkompensation führen.[1594] Weil aufgrund der Konstruktion des Kernstadtindikators derjenige Anteil der Auszahlung, der auf eine hohe Beschäftigungsquote entfällt, nicht von den anderen Teilindikatoren Gemeindegrösse und Siedlungsdichte isoliert werden kann[1595], wird an dieser Stelle vorgeschlagen, den gesamten Teilausgleich abzuschaffen. Dieser Vorschlag ist in Übereinstimmung mit der Tatsache, dass der Kernstadtindikator insgesamt, d. h. unter Berücksichtigung aller drei Teilindikatoren, einen hohen statistischen Zusammenhang mit der Anzahl ausserkantonaler Erwerbstätigen aufweist.[1596] Die freiwerdenden Mittel sollten in den allgemeinen Bundeshaushalt zurückfliessen und können für andere Zwecke verwendet werden.

### 2.3.2 Keine Anpassungen im Ressourcenausgleich

#### a) Anwendung der Repartitionen auf das Nebensteuerdomizil des Arbeitsorts

Die Neukonzeption der Primärverteilung fügt sich nahtlos in den bestehenden Ressourcenausgleich ein. Damit finden die Repartitionen gemäss Art. 21 FiLaV nicht nur bei den bestehenden interkantonalen Steuerausscheidungen Anwendung, sondern ebenso in Bezug auf das neue Nebensteuerdomizil des Arbeitsorts. Problematisch erscheint indes die gewonnene Erkenntnis, dass interkantonale Steuerausscheidungen trotz Steuerrepartitionen faktisch weitgehend unberücksichtigt bleiben.[1597] Diese Problematik wird mit der Neukonzeption zweifellos zunehmen, weil sich die Anzahl interkantonaler Steuerausscheidungen mit dem neuen Nebensteuerdomizil des Arbeitsorts erhöht. 540

Ein möglicher Lösungsvorschlag besteht m. E. darin, dass für NFA-Zwecke nicht nur der Kantonsanteil wie im geltenden Recht, sondern die gesamte dBSt gemäss den Grundsätzen über das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot 541

[1592] Vgl. vorn Rz. 375.
[1593] Vgl. zur ungenügenden Ausgleichswirkung vorn Rz. 376 f.
[1594] Vgl. zur Schädlichkeit von Überkompensationen in Lastenausgleichsystemen MAUCHLE/SCHALTEGGER, Rz. 41.
[1595] Vgl. vorn Rz. 375.
[1596] Vgl. vorn Rz. 375.
[1597] Vgl. vorn Rz. 161 ff. und 370 ff.

zwischen den Kantonen verteilt und mit dem bereits bestehenden Gewichtungsfaktor im Ressourcenpotenzial korrigiert wird. Mit diesem Vorschlag wird das Nebensteuerdomizil bei einer interkantonalen Steuerausscheidung stärker gewichtet und gleichzeitig das Hauptsteuerdomizil in einem grösseren Umfang entlastet. Allerdings betrifft dieser Lösungsvorschlag nicht nur die für die vorliegende Untersuchung relevanten Nebensteuerdomizile des Arbeits- oder Geschäftsorts, sondern ebenso Liegenschaften und Betriebsstätten sowohl bei natürlichen wie auch bei juristischen Personen. Ein weitergehender Lösungsvorschlag könnte m. E. darin gesehen werden, dass das steuerbare Einkommen der dBSt gemäss der im geltenden Recht anwendbaren Quote für den Kantonsanteil zwischen Haupt- und Nebensteuerdomizil aufgeteilt wird und entsprechend in das Ressourcenpotenzial einfliesst. Inwiefern einer dieser Lösungsvorschläge sachgerecht ist, kann an dieser Stelle offenbleiben. Vielmehr zeigt sich, dass eine grundsätzliche Diskussion über den Nachvollzug der interkantonalen Steuerausscheidung im Ressourcenausgleich notwendig ist, welche insb. alle bereits bestehenden Nebensteuerdomizile miteinschliesst.

### b) Keine Korrektur beim Ressourcenpotenzial für Zentrumskantone

542 Ferner ist für die Neukonzeption wichtig, dass keine Korrektur beim Ressourcenpotenzial eingeführt wird. Falls die Auswirkungen auf die kantonalen Finanzhaushalte aus politischen Gründen abgelehnt werden, weil – gemäss dieser Ansicht – die Kantone mit vielen ausserkantonalen Erwerbstätigen zu stark vom neuen Primärverteilungsergebnis profitieren, könnte man geneigt sein, das Ressourcenpotenzial dieser Kantone im gewünschten Ausmass fiktiv zu erhöhen. Eine solche Erhöhung würde wiederum zu einer Vermischung zwischen Ressourcen- und Lastenausgleich führen, denn die Motivation besteht im Kern darin, dass das Ausmass der Abgeltung der Kosten von ausserkantonalen Erwerbstätigen nicht anerkannt wird. Neben dem bereits bekannten Argument, dass eine solche Vermischung zu Ineffizienzen und Intransparenz führt[1598], bestünde zusätzlich eine Ungleichbehandlung zwischen Kantonen mit einer tiefen und solchen mit einer hohen Anzahl ausserkantonaler Erwerbstätigen. Falls die Umverteilung im Ressourcenausgleich aus politischen Gründen geändert werden soll, ist dafür die Stellschraube der Abschöpfungsquote zu verwenden, welche alle finanzstarken Kantone betrifft.[1599]

[1598] Vgl. vorn Rz. 461.
[1599] Vgl. zur Abschöpfungsquote vorn Rz. 156.

### 2.3.3 Aufhebung der FDK-Vereinbarung

a) Vorschlag

| |
|---|
| Ersatzlose Aufhebung der FDK-Vereinbarung vom 18. September 2009 betreffend die Besteuerung der Mitglieder des Bundesrats. |

b) Kommentar

Die FDK-Vereinbarung kann mit der Neukonzeption ersatzlos aufgehoben werden. Zum einen begründen Bundesräte wie die übrigen Unselbständigerwerbenden ein Nebensteuerdomizil am Arbeitsort, weshalb dem Kanton Bern ohnehin ein Drittel der unselbständigen Erwerbseinkünfte zukommt.[1600] Eine weitere Abgeltung, wie sie die FDK-Vereinbarung vorsieht, würde zu einer Überkompensation der verursachten Kosten am Arbeitsort führen. Zum anderen setzt die Neukonzeption für die Abgeltung dieser Kosten bei der Primärverteilung an, was gegenüber dem in der FDK-Vereinbarung gewählten Ansatz auf Stufe der Sekundärverteilung zahlreiche Vorteile aufweist. Diese wurden bereits ausführlich an anderer Stelle erörtert, weshalb vollumfänglich auf diese Ausführungen verwiesen werden kann.[1601] 543

Abschliessend soll auf eine Gemeinsamkeit zwischen der Neukonzeption und der FDK-Vereinbarung hingewiesen werden. Im dritten Teil dieser Untersuchung konnte aufgezeigt werden, dass die FDK-Vereinbarung gleich wirkt, wie wenn im Durchschnitt 31.5 % der unselbständigen Erwerbseinkünfte dem Kanton Bern als Arbeitsort zugeteilt würden.[1602] Damit fällt die Wirkung der Neukonzeption und der FDK-Vereinbarung faktisch identisch aus. Diese Tatsache führt zur Erkenntnis, dass sich die Quote der Neukonzeption aus Sicht der Kantone durchaus in einem realistischen Rahmen befindet. 544

### 2.3.4 Zwischenfazit

Die Neukonzeption benötigt lediglich punktuelle Anpassungen in der Sekundärverteilung. Einerseits kann der soziodemografische Lastenausgleich betreffend Abgeltung der Sonderlasten von Kernstädten ersatzlos abgeschafft werden, weil die entsprechenden Lasten bereits mit der Primärverteilung abgegolten 545

[1600] Vgl. vorn Rz. 491 ff.
[1601] Vgl. vorn Rz. 482 ff.
[1602] Vgl. vorn Rz. 380 f.

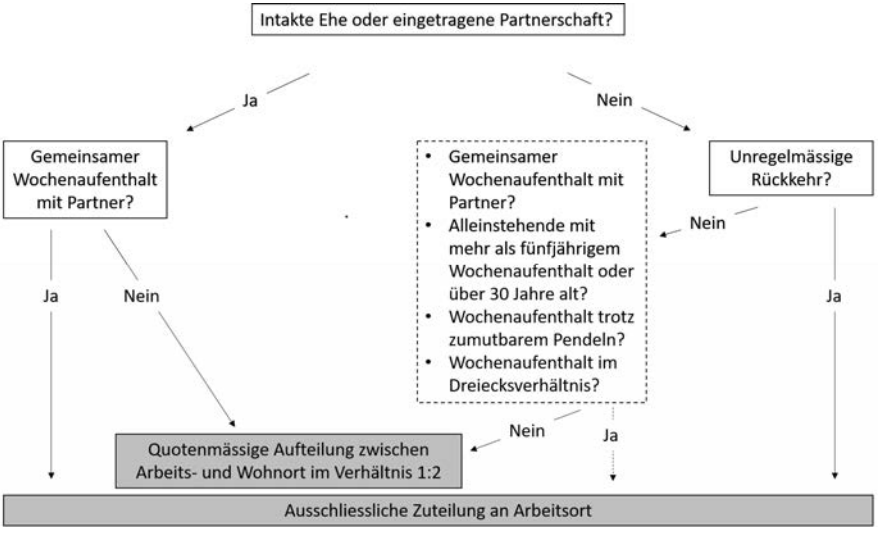
werden. Andrerseits trifft die gleiche Argumentation auf die FDK-Vereinbarung betreffend Besteuerung von Mitgliedern des Bundesrats zu. In Bezug auf den Ressourcenausgleich sind keine Änderungen notwendig.

### *2.4 Erkenntnisse und Fortgang*

546 Mit der Neukonzeption der Primärverteilung wurde ein Nebensteuerdomizil am Arbeitsort eingeführt.[1603] Falls die unselbständige Erwerbstätigkeit in einem anderen Kanton als dem Hauptsteuerdomizil ausgeübt wird, werden die Erwerbseinkünfte zu zwei Dritteln dem Hauptsteuerdomizil und zu einem Drittel dem Arbeitsort zugewiesen.[1604] Das gleiche Prinzip wurde für die Familienbesteuerung vorgeschlagen.[1605] Nebenbei führen die Angleichung des echten Wochenaufenthalters an den Pendler[1606] sowie die Abschaffung verschiedener Rechtsfiguren (leitender Angestellter, Saisonarbeiter und alternierender Wohnsitz)[1607] zu einer erheblichen Vereinfachung. Zusammengefasst kann die Neukonzeption für unselbständige Erwerbseinkünfte in folgendem Entscheidungsbaum begriffen werden:

[1603] Vgl. vorn Rz. 491 ff.
[1604] Vgl. vorn Rz. 494 ff.
[1605] Vgl. vorn Rz. 507 ff.
[1606] Vgl. vorn Rz. 498 ff.
[1607] Vgl. vorn Rz. 514 ff.

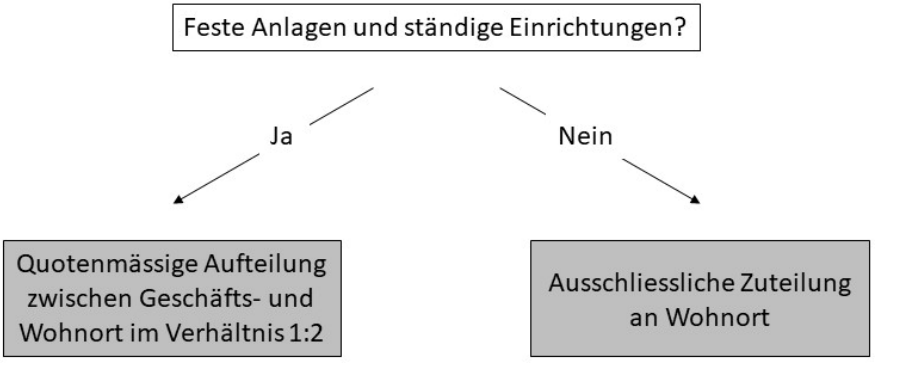
*Abbildung 15: Entscheidungsbaum für unselbständige Erwerbseinkünfte gemäss Neukonzeption*




In Bezug auf die selbständigen Erwerbseinkünfte beinhaltet die Neukonzeption die gleiche Aufteilung zwischen Hauptsteuerdomizil und Geschäftsort.[1608] Diese Aufteilung erfolgt unabhängig von der gewählten Rechtsform (Einzelunternehmen, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft, einfache oder stille Gesellschaft) und setzt in Anwendung des Betriebsstättenprinzips lediglich feste Anlagen oder ständige Einrichtungen am Geschäftsort voraus. Fehlen diese, erfolgt eine ausschliessliche Zuteilung der selbständigen Erwerbseinkünfte an das Hauptsteuerdomizil. Des Weiteren wurde die objektmässige Verlegung von geschäftlichen Schuldzinsen auf das Einzelunternehmen ausgedehnt.[1609] Zusätzlich kann eine *de-minimis*-Regelung, welche für sämtliche Erwerbseinkünfte anzuwenden ist, Praktikabilität garantieren, falls tiefe Erwerbseinkünfte vorliegen.[1610] Der Entscheidungsbaum für die selbständige Erwerbstätigkeit kann wie folgt dargestellt werden: 547

[1608] Vgl. vorn Rz. 520 ff.
[1609] Vgl. vorn Rz. 528 f.
[1610] Vgl. vorn Rz. 530 ff.

*Abbildung 16: Entscheidungsbaum für selbständige Erwerbseinkünfte gemäss Neukonzeption*




548 Die Neukonzeption erfährt im Bereich Sekundärverteilung lediglich punktuelle Anpassungen. Erstens kann der soziodemografische Lastenausgleich betreffend Abgeltung der Sonderlasten von Kernstädten ersatzlos abgeschafft werden.[1611] Die Lasten, welche mit diesem Teilausgleich abgegolten werden, beinhalten teilweise die Kosten von ausserkantonalen Erwerbstätigen. Eine Berücksichtigung sowohl auf Stufe der Primär- und Sekundärverteilung würde zu einer Überkompensation führen. Zweitens kann die Neukonzeption nahtlos in den Ressourcenausgleich integriert werden, weshalb diesbezüglich keine Anpassungen notwendig sind.[1612] Drittens kann die FDK-Vereinbarung betreffend Besteuerung von Mitgliedern des Bundesrats ersatzlos aufgehoben werden.[1613] Mittels Neukonzeption erfolgt die Abgeltung von Kosten am Arbeitsort neu nicht nur für Bundesräte, sondern auf Stufe der Primärverteilung für alle Erwerbstätigen.

549 Im nächsten Teil dieser Untersuchung soll die erarbeitete Neukonzeption einer summarischen Regulierungsfolgenabschätzung unterzogen werden, um ihre Auswirkungen in ausgewählten Bereichen aufzuzeigen.

[1611] Vgl. vorn Rz. 538 f.
[1612] Vgl. vorn Rz. 540 ff.
[1613] Vgl. vorn Rz. 543 f.

# V. Ausgewählte Auswirkungen der Neukonzeption *de lege ferenda*

## 1. Kantonsfinanzen

### *1.1 Primärverteilung: Steuereinnahmen*

#### 1.1.1 Methodische Vorbemerkungen

Die Neukonzeption, welche eine grundlegende Änderung bei der Zuteilung von Erwerbseinkünften im interkantonalen Steuerrecht vorschlägt, hat potenziell signifikante Auswirkungen auf die Kantonsfinanzen, weil ein Ungleichgewicht zwischen den Kantonen in Bezug auf die Anzahl ausserkantonaler Erwerbstätigen besteht.[1614] Insofern erscheint es unabdingbar, diese Auswirkung aufzuzeigen.[1615] Dazu dient im Folgenden eine Simulation, mit welcher die aggregierte Primärverteilung gemäss geltendem Recht und gemäss Neukonzeption für alle Kantone geschätzt werden kann. Die Differenz entspricht der Steuerbemessungsgrundlage, welche jeweils ein Kanton aufgrund der Neukonzeption dazugewinnt bzw. verliert. Wird diese Steuerbemessungsgrundlage mit einem Steuersatz multipliziert, resultiert der Effekt der Neukonzeption auf die jeweiligen Kantonsfinanzen. 550

Ausgangspunkt der Simulation bildet die Pendlermatrix.[1616] Dieser Datensatz enthält die Anzahl Personen, welche sich aus Erwerbsgründen in einen anderen Kanton als ihren Wohnkanton begeben.[1617] Nicht bekannt sind hingegen der Erwerbsstatus dieser Personen (selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit) sowie die Höhe ihrer Erwerbseinkünfte. Diese Angaben sind erforderlich, weil letztlich die Einkünfte relevant sind, welche die Erwerbstätigen im interkantonalen Verhältnis erzielen (sog. Einkünfte-Pendlermatrix). Aus diesem Grund erfolgt in methodischer Hinsicht eine Verknüpfung zwischen der Pendlermatrix 551

1614 Vgl. zu diesem Ungleichgewicht vorn Rz. 298 ff.

1615 Gl. A. in Bezug auf das internationale Steuerrecht WALDBURGER, Allocation, S. 213.

1616 Vgl. BFS, Erwerbstätige Bevölkerung nach Wohn- und Arbeitsgemeinde (Pendlermatrix) 2014 [Datensatz]. Für die Zwecke dieser Untersuchung wurde eine Konsolidierung auf Kantonsebene vorgenommen.

1617 Grundlage für die Pendlermatrix bildet die Verknüpfung des Gemeinde-Einwohnerregisters mit dem AHV-Register, weshalb sowohl der Wohnort als auch der Arbeitsort bekannt sind (vgl. ausführlich BFS, Methodik Pendlermatrix, S. 1).

und den erforderlichen Datensätzen betreffend Erwerbsstatus[1618] und Bruttoerwerbseinkommen[1619] inkl. Korrektur des Lohnniveaus[1620]. Dieser Vorgehensweise liegt die *ceteris paribus*-Annahme zugrunde, weil die dynamischen Auswirkungen der Neukonzeption vernachlässigt werden.[1621]

552 Die Simulation beinhaltet zwei Szenarien. Im ersten Szenario wird der Erwerbsstatus der Personen im Modell mitberücksichtigt. In der Folge wirken mit der Neukonzeption zwei entgegengesetzte Effekte auf den Finanzhaushalt eines Kantons mit vielen ausserkantonalen Erwerbstätigen: Erstens gewinnt ein solcher Kanton Steuereinnahmen, weil er neu einen Drittel der unselbständigen Erwerbseinkünfte besteuern darf. Zweitens verliert er Steuereinnahmen, weil nun zwei Drittel der selbständigen Erwerbseinkünfte an den Wohnort fliessen.[1622] Dieses Szenario wird nachfolgend als «realistisches Szenario» bezeichnet. Das zweite Szenario beruht auf der Annahme, dass sämtliche Erwerbstätigen Unselbständigerwerbende sind. Damit bleibt der oben erwähnte, entgegengesetzte Effekt in Bezug auf die Selbständigerwerbenden unberücksichtigt und es resultiert ein «extremes Szenario», welches unter zusätzlicher Anwendung einer (1.5-fach) höheren Ausschöpfbarkeit die grösstmöglichen Veränderungen aufzeigt. Die Abbildung 17 fasst die methodische Vorgehensweise grafisch zusammen.

---

1618 Vgl. BFS, Ständige Wohnbevölkerung ab 15 Jahren nach Erwerbsstatus und Kanton 2017 [Datensatz].

1619 Vgl. BFS, Erwerbstätige nach Erwerbsstatus, Bruttoerwerbseinkommen in Klassen, Beschäftigungsgrad und Geschlecht 2017 [Datensatz]. Weil die Verteilung insbesondere beim Bruttoerwerbseinkommen von Selbständigerwerbenden linksschief ist und deshalb der Medianwert unter dem Mittelwert liegt, wurde für das Bruttoerwerbseinkommen anhand der Klassen ein realistischerer Mittelwert berechnet. Dieser beträgt für Unselbständigerwerbende CHF 68'453 (Median: CHF 67'600) und für Selbständigerwerbende CHF 66'359 (Median: CHF 60'000).

1620 Vgl. BFS, Monatlicher Bruttolohn (Zentralwert) nach Wirtschaftszweigen und Grossregionen 2016 [Datensatz].

1621 Vgl. zur dynamischen Auswirkung auf die Wohn- und Arbeitsortswahl hinten Rz. 566 ff.

1622 Im Sinne einer konservativen Annahme wird davon ausgegangen, dass alle Selbständigerwerbenden ein Einzelunternehmen führen. Diese Annahme ist deshalb konservativ, weil damit der höchstmögliche Verlust an Steuereinnahmen in Bezug auf die selbständigen Erwerbseinkünfte am Geschäftsort unterstellt wird.

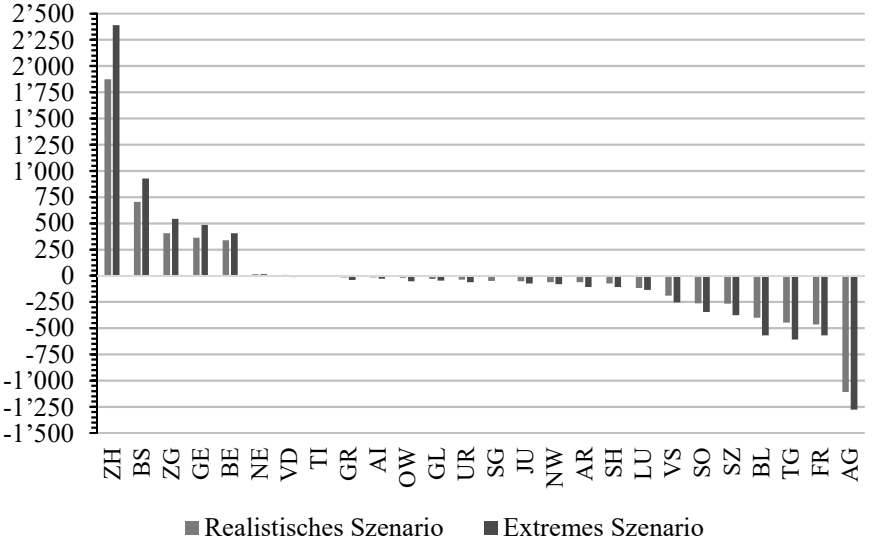
*Abbildung 17: Methodische Vorgehensweise der Simulation*




### 1.1.2 Simulation

Die Resultate der Simulation für die Änderung der Steuerbemessungsgrundlage aufgrund der Neukonzeption sind für beide Szenarien in Abbildung 18 dargestellt. Wie erwartet erhöht sich die Steuerbemessungsgrundlage von Kantonen mit einer hohen Anzahl ausserkantonaler Erwerbstätigen. Umgekehrt reduziert sich die Steuerbemessungsgrundlage von Kantonen, bei denen ein hoher Anteil der Wohnbevölkerung in einem anderen Kanton erwerbstätig ist. 553

*Abbildung 18: Simulierte Änderung der Steuerbemessungsgrundlage gemäss Neukonzeption in Mio. CHF*[1623]




554 Wird die simulierte Steuerbemessungsgrundlage mit einem Steuersatz multipliziert, welcher die Ausschöpfbarkeit abbildet, können Auswirkungen der Neukonzeption auf die Steuereinnahmen berechnet werden. Diese sind in Abbildung 19 dargestellt. Mit Blick auf das *realistische Szenario* ist ersichtlich, dass die Neukonzeption für verschiedene Kantone zu grösseren Veränderungen bei den Steuereinnahmen führen wird. Die Gewinner sind die Zentrumskantone Zürich (+ CHF 160 Mio.), Basel-Stadt (+ CHF 88 Mio.), Genf (+ CHF 46 Mio.) und Bern (+ CHF 45 Mio.). Am meisten Steuereinnahmen büssen die Kantone Aargau (– CHF 108 Mio.), Freiburg (– CHF 60 Mio.), Basel-Landschaft (– CHF 50 Mio.) und Thurgau (– CHF 47 Mio.) ein. Es stellt sich im Folgenden die Frage, ob die simulierten Veränderungen der Steuereinnahmen aufgrund der Neukonzeption als erheblich einzustufen sind. Erhebliche Verwerfungen in Bezug auf die Kantonsfinanzen wären politisch sensibel.[1624] Dazu bietet sich ein Vergleich zum gesamten Fiskalertrag der Kantone an. Die grössten Veränderungen resultieren bei den Kantonen Basel-Stadt (+3.1 %) und Thurgau (–5.6 %).[1625] Die restlichen Kantone

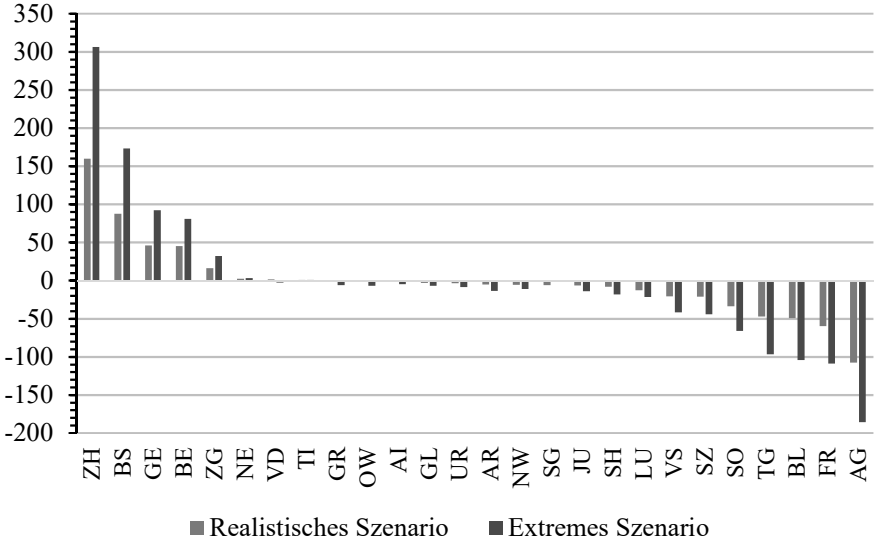
[1623] Vgl. die Berechnungen im Anhang in Tabelle 48 für das realistische Szenario bzw. in Tabelle 49 für das extreme Szenario.

[1624] Vgl. in Bezug auf die Neueinführung des Finanzausgleichs Botschaft NFA, BBl 2001, S. 2410; vgl. in Bezug auf die STAF Botschaft SV17, BBl 2018, S. 2562.

[1625] Eigene Berechnungen mit Daten aus EFV, Finanzstatistik, FS-Modell: Kantone, Standardauswertungen 2017 [je ein Datensatz pro Kanton].

befinden sich zwischen diesen Werten. Eine solche Veränderung des gesamten Fiskalertrags bis in den mittleren einstelligen Prozentbereich kann m. E. nicht als erhebliche Verwerfung bezeichnet werden. Im *extremen Szenario*, in welchem zusätzlich zur grösstmöglichen Veränderung der Steuerbemessungsgrundlage auch die Ausschöpfbarkeit um den Faktor 1.5 erhöht wurde, sind die Veränderungen weitreichender als im realistischen Szenario. Während der Kanton Thurgau ca. 11.4 % seiner gesamten Fiskaleinnahmen verliert, gewinnt der Kanton Basel-Stadt 6.0 %. Die restlichen Kantone liegen wiederum zwischen diesen Werten. Damit kann festgestellt werden, dass das extreme Szenario durchaus zu Verwerfungen der Kantonsfinanzen führen könnte.

*Abbildung 19: Simulierte Änderung der Steuereinnahmen gemäss Neukonzeption in Mio. CHF*[1626]




Für eine Interpretation der simulierten Veränderung der Steuereinnahmen erscheint es naheliegend, auf die Ausgleichswirkung abzustellen. In Tabelle 42 ist der ausgeglichene Anteil der Kosten ausserkantonaler Erwerbstätiger bei Kantonen mit einem hohen positiven Pendlersaldo ersichtlich. Es zeigt sich, dass diese Kosten durch die Neukonzeption im realistischen Szenario nur zum Teil ausgeglichen werden. Dieser Umstand ist im Wesentlichen auf zwei Gründe zurückzuführen. 555

[1626] Vgl. die Berechnungen im Anhang in Tabelle 48 für das realistische Szenario bzw. in Tabelle 49 für das extreme Szenario.

Erstens wurden für die Festlegung der anzuwendenden Quote für die Zuteilung an den Arbeits- bzw. Geschäftsort von 33.33 % die Durchschnittskosten aller Kantone mit einer hohen Anzahl ausserkantonaler Erwerbstätigen verwendet.[1627] Falls ein Kanton im Einzelfall überdurchschnittliche Kosten aufweist, werden diese nicht vollumfänglich ausgeglichen. Zweitens können die Kantone die ihr zugeteilte Steuerbemessungsgrundlage nicht im identischen Ausmass ausschöpfen, weil unterschiedliche Steuersätze zur Anwendung kommen. Während die Neukonzeption eine Ausschöpfung im Umfang von 26.1 % unterstellt[1628], liegt der Steuersatz gemäss Simulation in allen Kantonen um einiges tiefer. Im extremen Szenario fällt die Ausgleichswirkung für Kantone mit einem stark positiven Pendlersaldo deutlich höher aus. Dieser Umstand ist massgeblich auf die höhere Ausschöpfung im Gegensatz zum realistischen Szenario zurückzuführen.

*Tabelle 42: Ausgleichswirkung der Neukonzeption bei ausgewählten Kantonen*

| | | ZH | BS | BE | ZG | GE |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | **Pendlersaldo** | 87'409 | 39'857 | 23'543 | 20'285 | 18'861 |
| | **Geschätzte Kosten (Bandbreite) in Mio. CHF** | 443–1'288 | 228–262 | 178–786 | 82–129 | 134–711 |
| **Realistisches Szenario** | **Mehreinnahmen Neukonzeption in Mio. CHF** | 160 | 88 | 45 | 16 | 46 |
| | **Ausgleich in %** | 12.4–36.1 | 33.6–38.6 | 5.7–25.3 | 12.4–19.5 | 6.5–34.3 |
| **Extremes Szenario** | **Mehreinnahmen Neukonzeption in Mio. CHF** | 306 | 173 | 81 | 32 | 92 |
| | **Ausgleich in %** | 23.8–69.1 | 66.0–75.9 | 10.3–45.5 | 24.8–39.0 | 12.9–68.7 |

556 Die Simulation bringt zwei wesentliche Erkenntnisse. Erstens ist eine hohe Ausgleichswirkung der Neukonzeption nicht mit unerheblichen Verwerfungen bei den Steuereinnahmen vereinbar. Zweitens können die Kantone mit der Festlegung ihres Steuertarifs die Ausgleichswirkung wesentlich beeinflussen. Erhöhen

[1627] Vgl. vorn Rz. 494.

[1628] Vgl. zum standardisierten Steuersatz im Ressourcenausgleich vorn Rz. 494, insb. Fn. 1522.

sie den Steuertarif und damit die Ausschöpfung der ihnen zugeteilten Steuerbemessungsgrundlage, können sie gleichzeitig die Ausgleichswirkung verbessern. Falls die Kantone eine Erhöhung des Steuertarifs ablehnen, kann dieser Akt als freiwilliger Verzicht auf eine höhere Ausgleichswirkung interpretiert werden. Weil die Neukonzeption eine relativ hohe Ausschöpfung von 26.1 % unterstellt, ergibt sich hier eine finanzpolitische Stellschraube seitens der Kantone. Dass die Kantone mit der Festlegung ihres Steuertarifs die Ausgleichswirkung wesentlich selbst beeinflussen können, ist aus föderaler Sicht, namentlich aufgrund des Subsidiaritätsprinzips, zu begrüssen.[1629]

## *1.2 Sekundärverteilung: Finanzausgleichsbeiträge*

### 1.2.1 Ressourcenausgleich

#### a) Methodische Vorbemerkungen

Neben den Auswirkungen der Neukonzeption auf die Steuereinnahmen interessieren ebenso die Auswirkungen auf die Finanzausgleichsbeiträge. Die Änderung der Ressourcenausgleichtransfers wird anhand der oben dargelegten Szenarien simuliert. Dazu wird in einem ersten Schritt für jeden Kanton berechnet, inwiefern sich das Ressourcenpotenzial aufgrund der neuen Primärverteilung verändert. In einem zweiten Schritt werden die neuen Ressourcenindizes berechnet, wobei die Ressourcenindizes unter Berücksichtigung der STAF als Grundlage dienen. Darauf aufbauend können in einem dritten Schritt die Änderungen der Ressourcenausgleichtransfers aufgezeigt werden. 557

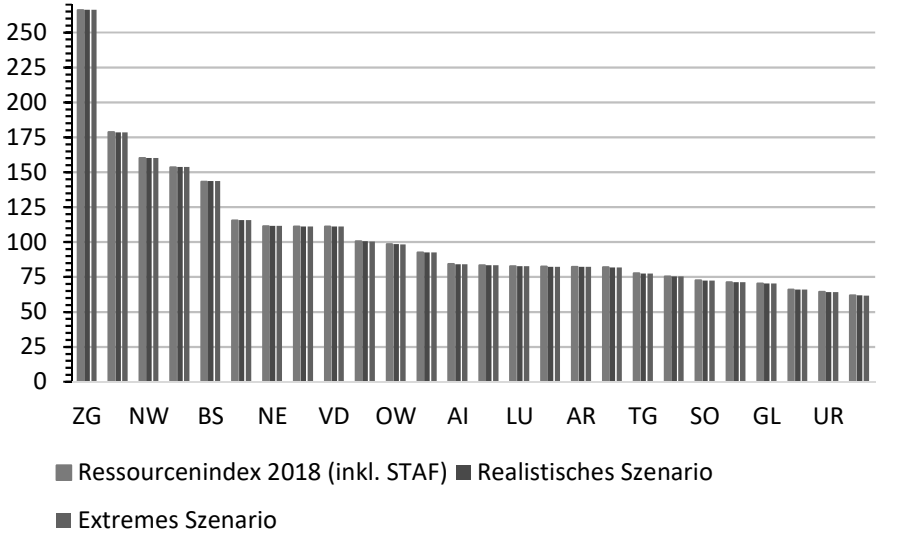
#### b) Simulation

Die Simulation der Ressourcenindizes in Abbildung 20 zeigt auf, dass sich diese in beiden Szenarien aufgrund der Neukonzeption nur marginal ändern. In anderen Worten wird die Primärverteilung der Neukonzeption nicht in den Ressourcenausgleich übernommen. In der Folge bleiben die Ressourcenindizes gemäss geltendem Recht und gemäss Neukonzeption fast identisch. Die Ursache kann in der bereits beschriebenen Problematik, dass interkantonale Steuerausscheidungen im Ressourcenausgleich *de facto* nicht nachvollzogen werden, gefunden werden.[1630] Deshalb werden die neuen Steuerausscheidungen zwischen 558

[1629] Vgl. zum Subsidiaritätsprinzip vorn Rz. 135 f.
[1630] Vgl. vorn Rz. 161 ff. und 370 ff.

Hauptsteuerdomizil und Arbeitsort ebenfalls nicht bzw. in einem ungenügenden Ausmass im Ressourcenausgleich abgebildet. Die Änderung der Ressourcenindizes beträgt maximal ±0.3 Ressourcenindexpunkte.

*Abbildung 20: Simulierte Änderung der Ressourcenindizes gemäss Neukonzeption*[1631]




559 Das gleiche Ergebnis offenbart sich bei der Betrachtung der simulierten Auswirkungen auf die Ressourcenausgleichtransfers. In Abbildung 21 sind die Änderungen auf die Einzahlungen in den Ressourcenausgleich, in Abbildung 22 diejenigen auf die Auszahlungen aus dem Ressourcenausgleich dargestellt.

[1631] Vgl. die Berechnungen im Anhang in Tabelle 50 für das realistische Szenario bzw. in Tabelle 51 für das extreme Szenario.

*Abbildung 21: Simulierte Änderung der Einzahlungen in den Ressourcenausgleich gemäss Neukonzeption in Mio. CHF*[1632]

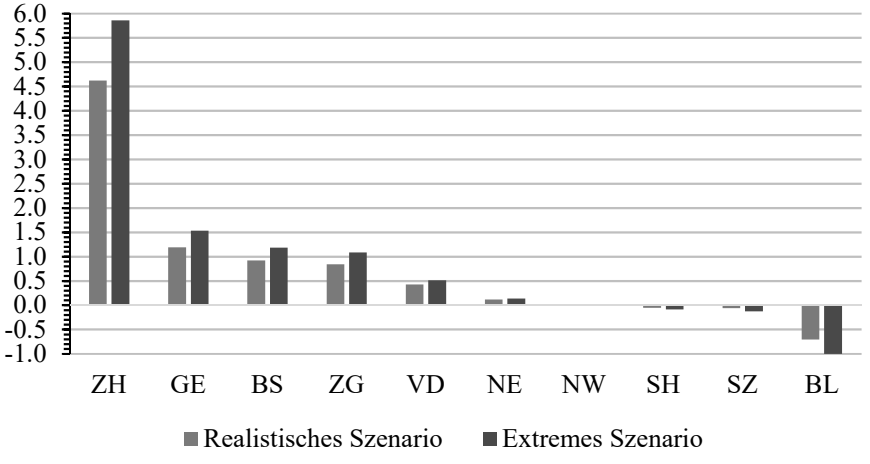
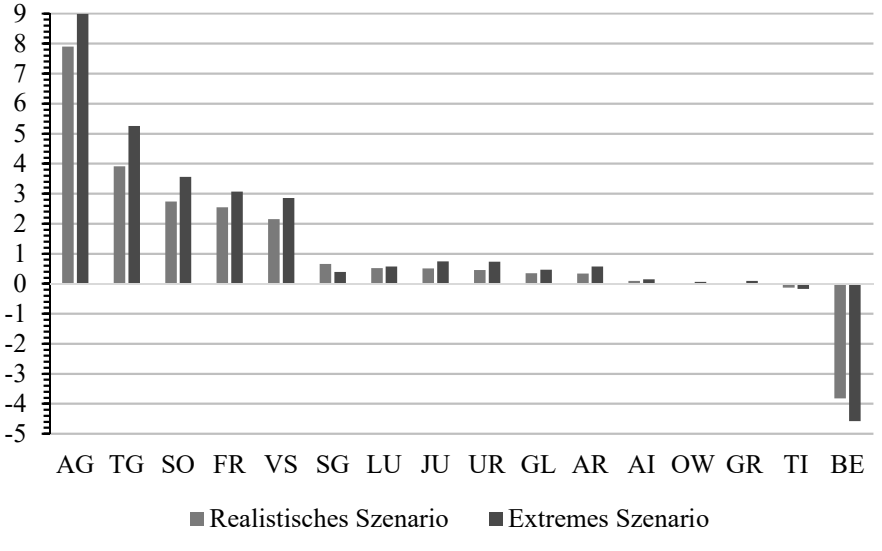



*Abbildung 22: Simulierte Änderung der Auszahlungen aus dem Ressourcenausgleich gemäss Neukonzeption in Mio. CHF*[1626]




[1632] Vgl. die Berechnungen im Anhang in Tabelle 50 für das realistische Szenario bzw. in Tabelle 51 für das extreme Szenario.

560 Damit die Änderung der Ressourcenausgleichtransfers interpretiert werden können, bietet es sich an, diese ins Verhältnis zu den bestehenden Transfers (inkl. STAF) zu setzen. Im realistischen Szenario verändern sich die Ressourcenausgleichtransfers der meisten Kantone um maximal 4.1 % (OW). Einzig der Kanton Basel-Landschaft schuldet ca. 24.7 % weniger Einzahlungen, was jedoch aufgrund des ohnehin kleinen Betrags nicht weiter relevant ist. Der basellandschaftliche Ressourcenindex ist nämlich nur marginal höher als 100 Indexpunkte. Im extremen Szenario sind die Prozentzahlen nahezu vergleichbar. Damit bestätigt sich die bereits im Zusammenhang mit den simulierten Ressourcenindizes erlangte Erkenntnis, dass die Neukonzeption die Ressourcenausgleichstransfers nur in einem geringen Ausmass beeinflussen wird.

### 1.2.2 Soziodemografischer Lastenausgleich

561 Nicht nur der Ressourcenausgleich, sondern auch der soziodemografische Lastenausgleich ist von der Neukonzeption betroffen. Folglich sind diese Änderungen für die Auswirkungen auf die Kantonsfinanzen ebenfalls zu berücksichtigen. Die in der Neukonzeption integrierte Abschaffung des Kernstädte-Teilausgleichs bewirkt, dass die entsprechenden Transfers nicht mehr ausbezahlt werden. Die Mindereinnahmen der anspruchsberechtigten Kantone sind in der Tabelle 43 ausgewiesen, wobei die neue Dotation gemäss STAF bereits berücksichtigt ist.[1633]

*Tabelle 43: Auswirkung der Abschaffung des Kernstädte-Teilausgleichs*[1634]

| **Kanton** | **Mindereinnahmen in Mio. CHF** |
|---|---|
| ZH | 91 |
| BS | 26 |
| VD | 5 |
| GE | 45 |

[1633] Vgl. vorn Rz. 168.

[1634] Eigene Berechnungen mit Daten aus EFV, Soziodemografischer Lastenausgleich, Kernstadtindikator (SLA F) 2017 [Datensatz].

## *1.3 Gesamtergebnis*

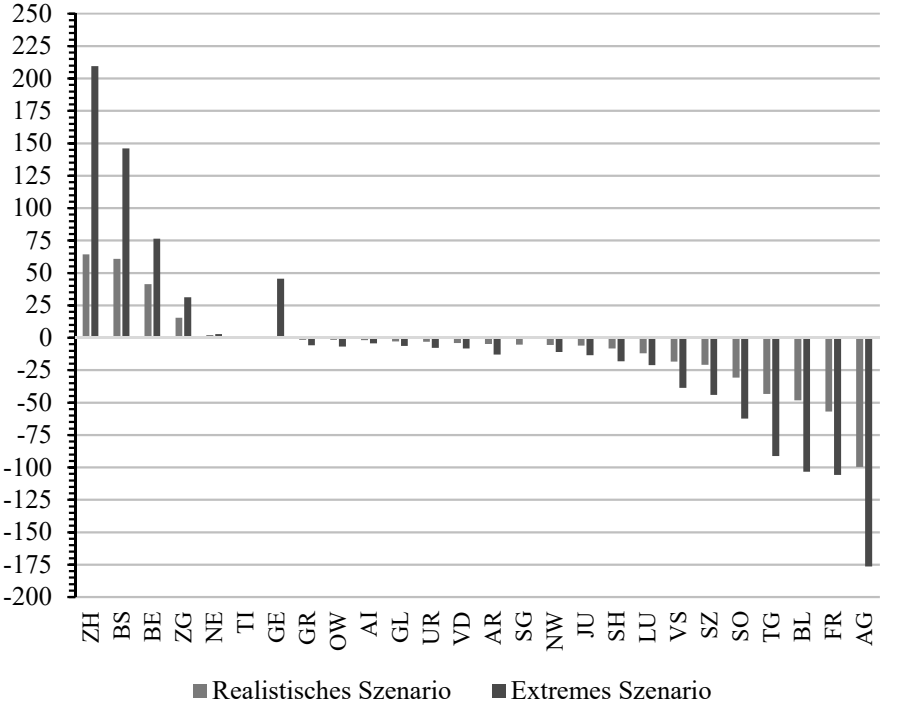
562 Nachdem die Änderungen der Steuereinnahmen und der Finanzausgleichsbeiträge mittels zwei Szenarien simuliert wurden, interessiert für das Gesamtergebnis vor allem eine Nettobetrachtung.[1635] Es zeigt sich, dass das Gesamtergebnis massgeblich durch die Änderungen der Steuereinnahmen sowie durch die Abschaffung des Kernstädte-Teilausgleichs geprägt ist. Das Gesamtergebnis der einzelnen Kantone kann Abbildung 23 entnommen werden.[1636] Es ist ersichtlich, dass diejenigen Kantone mit einem positiven Pendlersaldo (ZH, BS, BE, ZG, NE) gesamthaft von der Neukonzeption profitieren können. Umgekehrt werden sich die Kantonsfinanzen derjenigen Kantone mit einem stark negativen Pendlersaldo gesamthaft verschlechtern (AG, FR, BL, TG, SO, SZ, VS). Bei den restlichen Kantonen ergeben sich Änderungen unter CHF 20 Mio. Im Sinne eines Spezialfalls ist auf den Kanton Genf hinzuweisen. Nur falls das extreme Szenario eintreffen sollte, kann dieser Kanton ein positives Gesamtergebnis erzielen, was auf die im Vergleich hohen pauschalen Zahlungen aus dem Kernstädte-Teilausgleich zurückzuführen ist, welche mit der Neukonzeption wegfallen.

563 An dieser Stelle soll kurz auf die politische Akzeptanz eingegangen werden. Grundsätzlich kann die Neukonzeption dann mehrheitsfähig sein, wenn mehr Einwohner bevorteilt werden als bisher.[1637] Im realistischen Szenario befinden sich ca. 41.5 % der Bevölkerung in einem Kanton, in welchem die Neukonzeption einen positiven Effekt auf die Kantonsfinanzen hat. Im extremen Szenario sind dies sogar 51.8 %. Somit könnte die Neukonzeption durchaus mehrheitsfähig sein. Allenfalls könnte die Neukonzeption mit einer Übergangsregelung ergänzt werden, welche die Reformverlierer mittels eines zeitlich beschränkten Härteausgleichs teilweise entschädigt. Damit würde die politische Akzeptanz wesentlich verbessert.

---

1635 Vgl. vorn Rz. 19.
1636 Vgl. ferner Anhang, Tabelle 52.
1637 Vgl. BLANKART, Öffentliche Finanzen, S. 493 f.; MAUCHLE/SCHALTEGGER, Rz. 32.

*Abbildung 23: Nettobetrachtung der Auswirkungen der Neukonzeption auf die Kantonsfinanzen in Mio. CHF*




## *1.4 Erkenntnisse und Fortgang*

564 In diesem Kapitel wurden die Auswirkungen der Neukonzeption auf die Kantonsfinanzen mithilfe von Simulationen aufgezeigt. Einerseits verändert die Neukonzeption die Steuereinnahmen der Kantone.[1638] Andrerseits resultieren Änderungen bei den Finanzausgleichtransfers.[1639] Letztlich ist für den Gesamteffekt eine Nettobetrachtung anzustellen.[1640] Diese hat aufgezeigt, dass für gewisse Kantone je nach Szenario erhebliche Gewinne oder Verluste resultieren. Dieser Effekt ist massgeblich darauf zurückzuführen, dass der Ressourcenausgleich die neue Primärverteilung *de facto* nicht nachvollzieht. Somit können Kantone mit stark negativem Pendlersaldo die wegfallenden Steuereinnahmen

[1638] Vgl. vorn Rz. 550 ff.
[1639] Vgl. vorn Rz. 557 ff.
[1640] Vgl. vorn Rz. 562 f.

nicht mit höheren Auszahlungen aus dem Ressourcenausgleich wettmachen. Ebenso müssen Kantone mit stark positivem Pendlersaldo nicht mit einer markanten Erhöhung der Einzahlungen in den Ressourcenausgleich rechnen. Stärker wirkt die Abschaffung des Kernstädte-Teilausgleichs, weil die entsprechenden Beitragsempfänger teilweise auf hohe Millionenbeträge verzichten müssen.

Im nächsten Kapitel sollen die Auswirkungen der Neukonzeption auf die Pendlermobilität untersucht werden. Damit wird die bis anhin statische Regulierungsfolgenabschätzung um eine dynamische Komponente erweitert. 565

## 2. Pendlermobilität und die Folgen für Zersiedelung und Infrastruktur

### *2.1 Methodische Vorbemerkungen*

Die Folgen der Pendlermobilität für die Zersiedelung und Infrastruktur wurden bereits ausführlich vorn in Rz. 309 f. dargelegt. Demnach führt eine zunehmende Pendlermobilität zu mehr Zersiedelung und höheren Infrastrukturkosten. Aus diesem Grund wurde in Postulat 5 mit Blick auf die Allokationseffizienz und die Nachhaltigkeit gefordert, dass mit der Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften der Pendelanreiz reduziert werden sollte.[1641] Wenn nun im Folgenden summarisch die Auswirkungen der Neukonzeption auf die Zersiedelung und Infrastruktur aufgezeigt werden sollen, dann ist in erster Linie die Auswirkung auf die Pendlermobilität zu untersuchen. 566

Der mit der Neukonzeption eingeführte Grundsatz des geteilten Besteuerungsrechts für Erwerbseinkünfte kann aufgrund der steuerlichen Anreize die Wohn- und Arbeitsortsentscheidung von steuerpflichtigen Personen beeinflussen. Nachfolgend soll zunächst anhand des mit einer progressiven Einkommensteuer erweiterten Alonso-Muth-Mills(AMM)-Modells untersucht werden, wie sich die Neukonzeption auf die Pendlermobilität auswirken kann (Rz. 568 ff.).[1642] Anschliessend werden die mit dem theoretischen Modell gewonnenen Erkenntnisse auf das interkantonale Steuerrecht angewandt, um die Auswirkungen auf die Pendlermobilität zwischen den Zentren und ihren Nachbarskantonen abzuschätzen und Perspektiven in Bezug auf die Zersiedelung 567

[1641] Vgl. vorn Rz. 327.

[1642] Vgl. zur Herleitung des AMM-Modells mit progressiver Einkommensteuer ausführlich vorn Rz. 312 ff.

und Infrastruktur zu formulieren (Rz. 571 f.). Den Abschluss bilden Überlegungen zu weiteren Folgerungen betreffend eine mögliche Anpassungsfrist (Rz. 573) sowie den interkantonalen Steuerwettbewerb (Rz. 574 f.).

## *2.2 Pendlermobilität im Alonso-Muth-Mills-Modell*

568 Ausgangspunkt für die nachfolgenden Ausführungen bildet das AMM-Modell mit unterschiedlich progressiven Einkommensteuertarifen, welches bereits für die Analyse des geltenden Rechts verwendet wurde.[1643] Dabei weist das Nicht-Zentrum wiederum eine tiefere Steuerbelastung sowie tiefere Wohnkosten als das Zentrum auf. Die steuerpflichtige Person kann demnach zwischen den bekannten vier Entscheidungsvarianten wählen:

- NN: Wohnen und Arbeiten im Nicht-Zentrumsgebiet
- NZ: Wohnen im Nicht-Zentrumsgebiet und Arbeiten im Zentrumsgebiet
- ZN: Wohnen im Zentrumsgebiet und Arbeiten im Nicht-Zentrumsgebiet
- ZZ: Wohnen und Arbeiten im Zentrumsgebiet

In Bezug auf das geltende Recht wurde festgestellt, dass unterschiedlich progressive Einkommensteuertarife den Pendelanreiz bei den mittleren und höchsten Einkommen erhöht. Bei den mittleren Einkommen ist dieser Effekt auf die Tatsache zurückzuführen, dass im Zentrum eine höhere Einkommensteuer geschuldet ist als im Nicht-Zentrum und deshalb der Zentrumslohn stärker steigen muss, damit die Person den Wohnort ins Zentrum verlegt und die dort höheren Wohnkosten akzeptiert. Bei den höchsten Einkommen führen unterschiedliche Steuerbelastungen dazu, dass ab einer gewissen Lohnhöhe die Steuerersparnis grösser wird als die Differenz zwischen den Wohn- und Pendelkosten, welche bei einem Wohnort im Zentrum eingespart werden kann. Es stellt sich nun die Frage, wie sich dieser Pendelanreiz mit der Einführung der Neukonzeption ändert.

569 Mit der Neukonzeption wird ein Drittel der unselbständigen Erwerbseinkünfte am Arbeitsort besteuert, während zwei Drittel weiterhin dem Wohnort zur Besteuerung zugeteilt werden. Folglich gibt es gegenüber der Analyse zum geltenden Recht lediglich eine Änderung für die Entscheidungsvariante, in welcher der Wohn- und Arbeitsort auseinanderfallen (NZ).[1644] Für die Entscheidungsvarianten, in welchen der Wohn- und Arbeitsort zusammenfallen (NN,

---

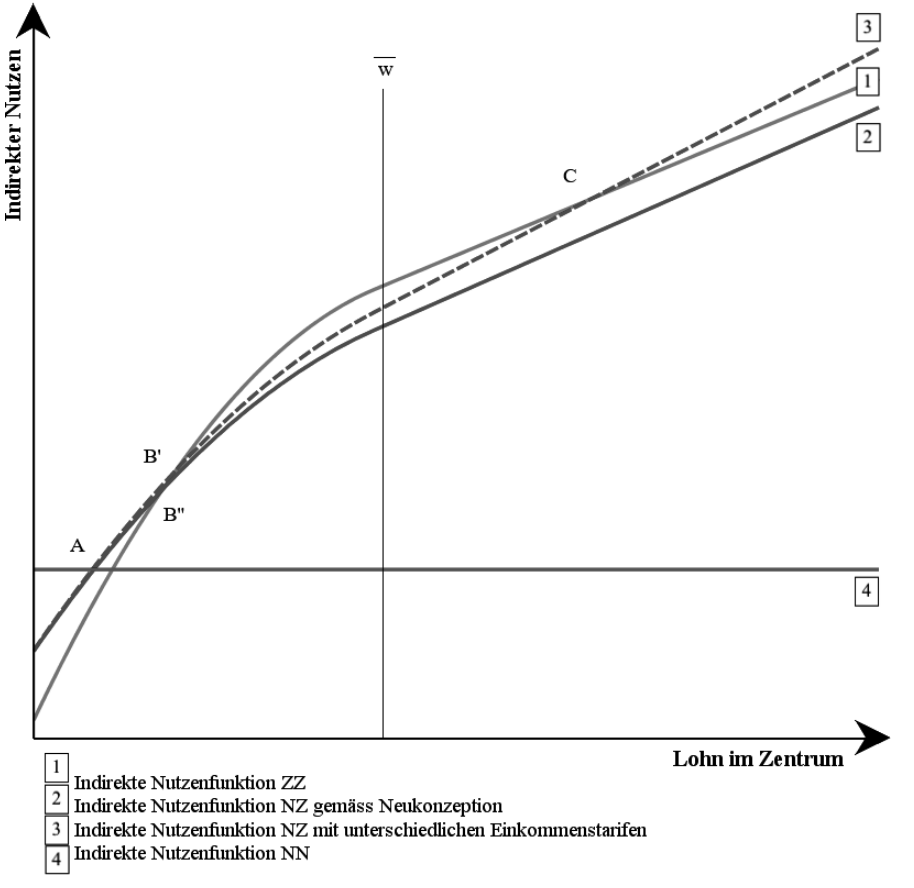
1643 Vgl. vorn Rz. 312 ff

1644 Wiederum handelt es sich um eine durchschnittliche Person, weshalb die Entscheidungsvariante mit Wohnort im Zentrum und Arbeitsort im Nicht-Zentrum (ZN) nie optimal ist. Deshalb wird diese Konstellation im Folgenden ausgeschlossen.

ZZ), gibt es keine Abweichung zur Ausgangslage, weil die Neukonzeption in diesen Fällen sämtliche Erwerbseinkünfte wie im geltenden Recht dorthin zuweist. Somit ist im Folgenden die Änderung der indirekten Nutzenfunktion bei der Entscheidungsvariante NZ genauer zu betrachten.

Die Neukonzeption wirkt im Ergebnis wie eine Steuererhöhung im Nicht-Zentrum, welche ausschliesslich auf Pendler beschränkt ist. Deshalb vermindert sich der indirekte Nutzen der Entscheidungsvariante NZ mit steigendem Zentrumslohn überproportional. In Abbildung 24 entspricht dieser Umstand einer Drehung der Linie [3] (geltendes Recht) zur Linie [2] (Neukonzeption). Dabei treten zwei massgebliche Effekte auf. Erstens bewirkt die Steuererhöhung bei Pendlern, dass die Pendelkosten ebenfalls steigen. Damit wird das Zentrum als Wohnort bei mittleren Einkommen attraktiver. Dieser Effekt ist in der Abbildung dadurch ersichtlich, dass die Entscheidungsvariante ZZ bereits im Punkt $B''$ und nicht erst im Punkt $B'$ optimal wird. Zweitens reduziert die Neukonzeption die Steuerersparnis bei den höchsten Einkommen, falls diese den Wohn- und Arbeitsort auseinanderfallen lassen. In der Folge muss der Zentrumslohn im Vergleich zum geltenden Recht höher ausfallen, damit die Steuerersparnis grösser wird als die Differenz zwischen den Wohn- und Pendelkosten. In der Abbildung verschiebt sich der Punkt $C$ nach rechts, wobei der neue Punkt $C'$ nicht mehr abgebildet ist. Diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass die Existenz eines Punkts $C'$ bedeutet, dass es auch mit einem geteilten Besteuerungsrecht nicht möglich ist, die Steuerersparnis einer Wohnsitzverlegung bei den höchsten Einkommen vollumfänglich zu beseitigen. Im Ergebnis bewirken aber beide Effekte, dass der Pendelanreiz im Vergleich zur ausschliesslichen Besteuerung am Wohnort erheblich reduziert werden kann. 570

*Abbildung 24: Indirekte Nutzenfunktionen in Abhängigkeit des Zentrumslohns unter Berücksichtigung der Neukonzeption*




## *2.3 Anwendung des Modells im interkantonalen Steuerrecht bei Pendlern und Perspektive in Bezug auf die Zersiedelung und Infrastruktur*

571 Das Modell vermag die Auswirkung der Neukonzeption auf die Wohn- und Arbeitsortswahl zwischen zwei Kantonen mit grösseren Unterschieden in der Progression bei den Einkommensteuertarifen aufzuzeigen. Die Abkehr von der ausschliesslichen Zuteilung der unselbständigen Erwerbseinkünfte von Pendlern an den Wohnsitzkanton und die Einführung eines geteilten Besteuerungs-

rechts zwischen Wohn- und Arbeitsort bewirken, dass der Pendelanreiz, welcher aufgrund der kantonal unterschiedlich progressiven Einkommensteuertarifen besteht, vor allem bei den mittleren und höchsten Einkommen abgemildert wird. Konkret trifft diese Analyse bei den drei Zentrumskantonen Zürich, Bern und Genf zu, erstens, weil diese von mindestens einem anderen Kanton mit einem tieferen Spitzengrenzsteuersatz umgeben sind und zweitens, weil hohe Pendlerströme in den jeweiligen Zentrumskanton beobachtet werden können.[1645] Damit stimmt die Ausgangslage dieser Kantone mit den getroffenen Modellannahmen überein.

572 Die Pendlermobilität zwischen den Kantonen hat in den vergangenen Jahren markant zugenommen. Während im Jahr 1990 noch 12 % der Erwerbstätigen auf dem Weg zur Arbeit eine kantonale Grenze überschritten haben, waren dies im Jahr 2016 bereits 20 %.[1646] Das ARE schätzt, dass das Personenverkehrsaufkommen, welches mit der Arbeit verbunden ist, bis ins Jahr 2040 um ca. 10 % wachsen wird.[1647] In diesem Kontext kann davon ausgegangen werden, dass die Neukonzeption mit dem gesunkenen Pendelanreiz in der mittleren bis längeren Frist einen Beitrag dazu leisten kann, dieses Wachstum abzubremsen.[1648] Die Distanz zwischen Wohn- und Arbeitsort ist einer der zentralen Einflussfaktoren für die Nachfrage nach Mobilität.[1649] Daneben gibt es jedoch weitere Einflussfaktoren wie die Zunahme der Bevölkerung insgesamt, die sich verändernde Altersverteilung, das Einkommen sowie das Verkehrsangebot.[1650] Steigende Mobilitätskosten, auf welchen der sinkende Pendelanreiz beruht, scheinen hingegen weniger bestimmend zu sein als die bereits genannten, strukturellen Einflussgrössen.[1651] Damit verdichten sich die Hinweise, dass die Neukonzeption lediglich – aber immerhin – das Wachstum der Pendlermobilität abbremsen, es jedoch nicht vollständig verhindern kann. Des Weiteren dürfte die gesunkene Pendlermobilität im interkantonalen Verhältnis dazu führen, dass diejenige im innerkantonalen Verhältnis zunimmt. Diese Erkenntnisse lassen den Schluss zu, dass mit der Neukonzeption positive Effekte in Bezug auf die Zersiedelung und Infrastrukturkosten einhergehen. Damit kann

1645 Vgl. vorn Rz. 324 ff.
1646 Vgl. BFS, Mobilität, S. 33.
1647 Vgl. ARE, Verkehrsperspektiven 2040, S. 133; vgl. ferner LINDEN/WITTMER, S. 16.
1648 Vgl. ferner KOWALD et al., S. 1062, welche ebenfalls die Kosten von Mobilität mit dem Pendelanreiz in Verbindung bringen.
1649 Vgl. ARE, Verkehrsperspektiven 2040, S. 34; BFS, Mobilität, S. 33.
1650 Vgl. ARE, Verkehrsperspektiven 2040, S. 34.
1651 Vgl. ARE, Verkehrsperspektiven 2040, S. 34.

die Neukonzeption die Anforderungen des Postulats 5 umsetzen, was im Vergleich zum geltenden Recht aus Nachhaltigkeitssicht zu begrüssen ist.[1652]

## *2.4 Weitere Folgerungen*

### 2.4.1 Notwendigkeit einer Anpassungsfrist

573 Die Kantone müssen laufend Investitionen in die bestehende Infrastruktur tätigen sowie neue Infrastruktur finanzieren.[1653] Wie oben dargelegt, ändert sich mit der Neukonzeption teilweise das Bedürfnis nach Infrastruktur.[1654] Insofern ändern sich auch die Rahmenbedingungen für Investitionsentscheide. Gewisse Investitionen wären unter den neuen Rahmenbedingungen nicht im gleichen Ausmass getätigt worden. Den Kantonen ist deshalb in Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben eine sofortige Umstellung auf die Neukonzeption nicht zuzumuten.[1655] Insofern sollte den Kantonen m. E. eine temporale Besitzstandsgarantie zugestanden werden.[1656] Es wird vorgeschlagen, im Rahmen der Neukonzeption eine Anpassungsfrist von wenigen Jahren (max. 5 Jahre) vorzusehen.[1657] Zum Vergleich: Die Nutzungsdauer von Tiefbauten beträgt gemäss HRM2 40 bis 60 Jahre.[1658] Eine kürzere Besitzstandsgarantie kann damit gerechtfertigt werden, dass die Neukonzeption die bereits getätigten Investitionen i. d. R. nicht sinnlos machen. Diese Anpassungsfrist kann als Voraussetzung betrachtet werden, damit die Kantone die neuen Rahmenbedingungen antizipieren und ihre Investitionsentscheide entsprechend ausrichten können.

---

1652 Vgl. zum Postulat 5 vorn Rz. 327.

1653 Vgl. für einen allgemeinen Überblick über den Erhaltungs- und Erweiterungsbedarf des Infrastrukturbestands in der Schweiz SCHALCHER et al., S. 133.

1654 Vgl. vorn Rz. 572.

1655 Vgl. Art. 5 Abs. 3 BV; vgl. ferner MÜLLER, Rechtsetzung, S. 35, welcher darauf hinweist, dass «jede einzelne Vorschrift des neuen Rechts daraufhin zu prüfen [sei], ob sie sich auf unter dem alten Recht begründete Rechtsverhältnisse, eingeleitete Verfahren oder erlassene Vorschriften in einer Weise auswirkt, die aus Gründen der Verhältnismässigkeit, des Vertrauensschutzes oder der Rechtsklarheit eine besondere Regelung notwendig macht»; vgl. im Allgemeinen zur Notwendigkeit einer materiellen Übergangsordnung BJ, Gesetzgebungsleitfaden, Rz. 1038 ff.

1656 Vgl. zum Begriff der Besitzstandsgarantie KÖLZ, S. 191 ff.; vgl. zum Begriff der Anpassungsfrist BÖCKEL, S. 48 ff.; KÖLZ, S. 233 ff.

1657 Kritsch KÖLZ, S. 233, welcher darauf hinweist, dass zu lange Schonfristen mit dem Gesetzeszweck im Widerspruch stehen und die «Glaubwürdigkeit des Gesetzgebers in Frage stellen» können.

1658 Vgl. KdK, Handbuch HRM 2, Fachempfehlung 12, S. 5; vgl. für die Amortisationsdauer als Kriterium bereits BGE 101 Ia 336, E. 8b.

### 2.4.2 Interkantonaler Steuerwettbewerb

Die i. d. R. ausschliessliche Besteuerung unselbständiger Erwerbseinkünfte am Wohnsitz bewirkt im geltenden Recht, dass die Kantone im Hinblick auf den interkantonalen Steuerwettbewerb vor allem an der Ansiedlung natürlicher Personen interessiert sind.[1659] Hingegen ist das Schaffen neuer Arbeitsplätze durch die Ansiedlung von Unternehmen nur beschränkt attraktiv. Zwar können die Kantone in diesen Fällen höhere Gewinnsteuern vereinnahmen. LEISIBACH/SCHALTEGGER konnten jedoch nachweisen, dass der Ressourcenausgleich in den meisten Kantonen dahingehend wirkt, dass letztlich eine negative Marge auf den zusätzlichen Gewinnsteuereinnahmen verbleibt.[1660] In diesen Fällen ist das Schaffen neuer Arbeitsplätze nur dann attraktiv, wenn zusätzlich in genügend hohem Ausmass Mitarbeitende und damit Einkommensteuersubstrat angesiedelt werden können. Eine solche Strategie ist nicht in jedem Fall erfolgsversprechend. Werden die Arbeitsplätze mit Erwerbstätigen besetzt, welche ihren Wohnsitz in einem anderen Kanton beibehalten, lohnen die neuen Arbeitsplätze finanziell nicht. 574

Mit der Neukonzeption, welche im Grundsatz ein geteiltes Besteuerungsrecht für Erwerbseinkünfte vorsieht, wird der interkantonale Steuerwettbewerb auf die Arbeitsortswahl ausgedehnt. Die Kantone stehen somit nicht nur bei der Ansiedlung natürlicher Personen im Wettbewerb, sondern auch bei der Schaffung von Arbeitsplätzen. Damit kann dem oben erwähnten Fehlanreiz teilweise begegnet werden. Neben den zusätzlichen Steuereinnahmen begünstigt auch der Ressourcenausgleich das Anziehen ausserkantonaler Erwerbstätigen, weil interkantonale Steuerausscheidungen im Ressourcenausgleich nur in einem geringen Ausmass nachvollzogen werden.[1661] 575

## *2.5 Erkenntnisse und Fortgang*

Im Rahmen der summarischen Rechtsfolgenanalyse wurden die Auswirkungen der Neukonzeption auf die Zersiedelung und die Infrastrukturkosten geschätzt. 576

---

1659 Vgl. im Allgemeinen FELD, S. 45; relativierend im Hinblick auf gewisse finanzschwache Kantone LEISIBACH/SCHALTEGGER, S. 267.

1660 Vgl. LEISIBACH/SCHALTEGGER, S. 266 f. Die Autoren weisen darauf hin, dass mit der STAF eine Minderung der negativen Anreizsituation eintritt. Nichtsdestotrotz bleiben die Margen der Mehrheit der finanzschwachen Kantone negativ (vgl. LEISIBACH/SCHALTEGGER, S. 268 f.).

1661 Vgl. vorn Rz. 161 ff. und 370 ff.

Als Ausgangspunkt diente der positive Zusammenhang mit der Pendlermobilität.[1662] Somit konnte mithilfe des durch eine progressive Einkommensteuer erweiterten Alonso-Muth-Mills(AMM)-Modells aufgezeigt werden, dass das mit der Neukonzeption eingeführte geteilte Besteuerungsrecht zwischen Wohn- und Arbeitsort dazu beitragen kann, das bis in das Jahr 2040 prognostizierte Wachstum der Pendlermobilität im interkantonalen Verhältnis zu bremsen.[1663] Damit wirkt sich die Neukonzeption im Vergleich zum geltenden Recht positiv auf die Zersiedelung und auf die Infrastrukturkosten aus. Des Weiteren wurde dargelegt, dass die Kantone infolge eines geänderten Bedürfnisses nach Infrastruktur eine zeitlich beschränkte Besitzstandsgarantie im Sinne einer Anpassungsfrist zugestanden werden sollte.[1664] Mit Blick auf den interkantonalen Steuerwettbewerb führt die Neukonzeption ferner dazu, dass es für Kantone attraktiver wird, Arbeitsplätze zu schaffen.[1665] Demnach wird der interkantonale Steuerwettbewerb von der Wohnortwahl auf die Arbeitsortswahl ausgedehnt.

577 Im nächsten Kapitel gilt es, die Auswirkungen der Neukonzeption auf die Steuern als Einflussfaktor bei ausgewählten Sachverhaltsgestaltungen zu untersuchen.

## 3. Steuern als Einflussfaktor bei Sachverhaltsgestaltungen

### *3.1 Vorbemerkung*

578 Aufgrund des mit der Neukonzeption eingeführten Nebensteuerdomizils des Arbeitsorts ergeben sich Änderungen der Steuern als Einflussfaktor auf bereits bestehende, aber auch zukünftige Sachverhaltsgestaltungen. Im Allgemeinen stellt die Suche nach Gestaltungsmöglichkeiten für einen bestimmten Lebenssachverhalt ein Entscheidungsproblem dar, indem steuerliche Aspekte mitberücksichtigt werden.[1666] Dabei ist die Steuerbelastung freilich nur ein Faktor

1662 Vgl. vorn Rz. 566.
1663 Vgl. vorn Rz. 568 ff.
1664 Vgl. vorn Rz. 573.
1665 Vgl. vorn Rz. 574 f.
1666 Vgl. zur Rechtsgeschäftsplanung als Entscheidungsproblem HÖHN/WEBER, S. 4 f.; vgl. zur Steuerbelastung als Einflussfaktor GROTHERR, S. 5 f.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 7, Rz. 32; vgl. ferner etwas plakativ REICH, Steuerrecht, § 1, Rz. 15: «Für den *homo oeconomicus* gibt es wenig, was ihn mehr motiviert als eine Gelegenheit, Steuern zu sparen. Das Steuerrecht wirkt […] auch auf die Standortfrage von Unternehmen und unter Umständen sogar auf die Wohnsitznahme natürlicher Personen ein».

unter vielen.[1667] Dennoch interessiert im Folgenden, wie sich die Steuern als Einflussfaktor bei ausgewählten Sachverhaltsgestaltungen im Zusammenhang mit der Neukonzeption verhalten, weil damit «vertiefte Einsichten in die Auswirkungen der steuerrechtlichen Vorschriften» – gemeint ist hier die Neukonzeption – gewonnen werden können.[1668]

## *3.2 Arbeitsortswahl*

Die Zuteilung von Erwerbseinkünften an den Arbeitsort in Kombination mit der Freistellungsmethode bewirkt, dass steuerpflichtige Personen bei der Arbeitsortswahl neu mit Steueraspekten konfrontiert werden. Mit der Arbeitsortswahl können die auf den Erwerbseinkünften geschuldeten Steuern teilweise beeinflusst werden. Ein rationaler Arbeitnehmer wird deshalb die geschuldeten Einkommensteuern am Arbeitsort bei der Wahl seines Arbeitgebers berücksichtigen, indem der Nachsteuerlohn als Vergleichsgrösse dient.[1669] Damit eröffnet sich für die Arbeitsortswahl ein Gestaltungspotenzial analog zur Wohnortswahl. Dieses bildet die Kehrseite der Medaille zur Ausdehnung des interkantonalen Steuerwettbewerbs auf die Arbeitsortswahl.[1670] Bereits aus diesem Grund erscheint dieses Gestaltungspotenzial als legitim.[1671] Ferner kann darauf hingewiesen werden, dass das Bundesgericht einen ausschliesslich steuerlich motivierten Wohnortswechsel als zulässig erachtet, sofern die Wohnsitzverlegung nicht fiktiv erfolgt ist.[1672] Aufgrund der engen Verknüpfung zwischen der Wohn- und Arbeitsortswahl[1673] kann diese höchstrichterliche Rechtsprechung unter der Neukonzeption ohne Weiteres auf die Arbeitsortswahl übertragen werden. 579

Das neu geschaffene Gestaltungspotenzial wird allerdings wiederum durch die physische Anwesenheit eingeschränkt, welche für die Begründung einer 580

---

1667 Vgl. illustrativ in Bezug auf die Wohnortswahl bzw. Wahl des Geschäftsstandorts RÜHL, S. 34 f.; vgl. ferner KRATZ, S. 34 f., welcher im Zusammenhang mit der Unternehmensbesteuerung ausführt, dass steuerplanerische Überlegungen im Allgemeinen den «unternehmungswirtschaftlichen Notwendigkeiten» folgen (sog. fehlende Selbständigkeit der Steuerplanung; kritisch, weil zu wenig differenzierend, ALLEMANN, S. 18 f.).

1668 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 7, Rz. 34.

1669 Vgl. zur Relevanz des Nachsteuerlohns für die simultane Arbeits- und Wohnortswahl vorn Rz. 315; vgl. zum Begriff der Rationalität vorn Rz. 13 f.

1670 Vgl. zur Auswirkung der Neukonzeption auf den interkantonalen Steuerwettbewerb vorn Rz. 571.

1671 Vgl. zu den Vorteilen der Ausdehnung des interkantonalen Steuerwettbewerbs auf die Arbeitsortwahl vorn Rz. 571.

1672 Vgl. Urteil BGer v. 22.2.2008, 2P.5/2007, E. 3.2.4.

1673 Vgl. zur simultanen Arbeits- und Wohnortswahl vorn Rz. 304 ff.

wirtschaftlichen Zugehörigkeit aufgrund einer Erwerbstätigkeit erforderlich ist.[1674] Somit müssen Arbeitnehmer physisch am Arbeitsort präsent sein, falls sie sich dort der beschränkten Steuerpflicht unterwerfen möchten. Des Weiteren scheint die Gefahr eines fiktiven Arbeitsorts geringer als diejenige eines fiktiven Wohnorts, weil bei der Arbeitsortswahl im Gegensatz zur Wohnortswahl i. d. R. eine unabhängige Drittpartei (Arbeitgeber) involviert ist.

581 Die Neukonzeption knüpft das Nebensteuerdomizil bei einer Verwaltungsratstätigkeit in Übereinstimmung mit dem internationalen Steuerrecht nicht am Ort der physischen Ausübung, sondern am Gesellschaftssitz an.[1675] Weil es für die Steuerverwaltungen oftmals schwierig festzustellen ist, ob ein Entgelt aufgrund eines Arbeitsverhältnisses oder einer Verwaltungsratstätigkeit bezahlt wird, können steuerpflichtige Personen versucht sein, ihre Vergütungen aus steuerlichen Gründen ins jeweils andere Kleid zu bringen.[1676] Obwohl dieses Gestaltungspotenzial mit der Neukonzeption ins interkantonale Steuerrecht importiert wird, kann es wiederum teilweise relativiert werden. Weil jeweils nur eine Quote von einem Drittel dem Arbeitsort (Erwerbstätigkeit) bzw. Gesellschaftssitz (Verwaltungsratstätigkeit) zugeteilt wird, sind die Steuereffekte erheblich kleiner als im internationalen Verhältnis.

## *3.3 Verlagerung von Schulden*

582 Die mit der Neukonzeption verbundene objektmässige Verlegung von geschäftlichen Schuldzinsen bei Einzelunternehmen löst die Frage aus, inwiefern steuerpflichtige Personen ihre Steuerschuld durch Verlagerung von Schulden manipulieren können.[1677] Dazu wird nachfolgend zwischen der Verlagerung von Schulden ins Geschäftsvermögen und ins Privatvermögen unterschieden.

### 3.3.1 Verlagerung ins Geschäftsvermögen

583 Eine Verlagerung privater Schulden ins Geschäftsvermögen führt gemäss Neukonzeption zunächst dazu, dass die darauf entfallenden Schuldzinsen der Erfolgsrechnung belastet werden und deshalb den Reingewinn schmälern. Weil der Reingewinn im Rahmen der selbständigen Erwerbseinkünfte neu quotenmässig zu einem Drittel dem Geschäftsort und zu zwei Dritteln dem Hauptsteuerdomizil

---

1674 Vgl. vorn Rz. 45.
1675 Vgl. vorn Rz. 492.
1676 Vgl. WALDBURGER, Einkommen aus unselbständiger Arbeit, S. 47.
1677 Vgl. zu diesem Motiv für eine proportionale Verlegung nach Lage der Aktiven vorn Rz. 280 ff.

zuzuweisen ist, resultiert die gleiche Ausscheidung für die Schuldzinsen. Im Ergebnis erfolgt damit eine Rückbelastung der Schuldzinsen im Umfang der anwendbaren Quote. Die steuerlich motivierte Verlagerung privater Schulden ins Geschäftsvermögen führt lediglich zu einer Steuerersparnis im Umfang von einem Drittel der Schuldzinsen multipliziert mit dem Unterschied in den Steuerbelastungen. Zur Veranschaulichung dient folgendes Beispiel:

*Tabelle 44: Verlagerung privater Schulden ins Geschäftsvermögen gemäss Neukonzeption*

| | **HStD** | **Geschäftsort** |
|---|---|---|
| Aktiven | 20 % | 80 % |
| Steuersatz | 15 % | 30 % |
| Schuldzinsen | –100 | –100 |
| Verlegung Schuldzinsen geltendes Recht | –40 | –160 |
| Verlegung Schuldzinsen Neukonzeption | –166.67 | –33.33 |
| Verlegung Schuldzinsen bei Verlagerung aller Schulden an den Geschäftsort | –133.33 | –66.67 |

Es ist ersichtlich, dass bei der Verlagerung der privaten Schulden ins Geschäftsvermögen die Neukonzeption diese Schuldzinsen grösstenteils dem Privatvermögen rückbelastet. Somit führt die Neukonzeption faktisch dazu, dass sämtliche – d. h. private sowie geschäftliche – Schuldzinsen maximal zu einem Drittel dem Geschäftsort belastet werden können. Deshalb kann der neu gewonnene Spielraum nur begrenzt als Gestaltungspotenzial genutzt werden. Darüber hinaus werden als Geschäftsschulden verbuchte Verbindlichkeiten, welche für private Zwecke verwendet wurden, ohnehin im gesamten Umfang dem Privatvermögen zugeordnet, falls dies von den Steuerverwaltungen erkannt wird.[1678]

### 3.3.2 Verlagerung ins Privatvermögen

Der umgekehrte Fall, dass eine steuerpflichtige Person geschäftliche Schulden ins Privatvermögen verschiebt, erscheint mit Blick auf das Gestaltungspotenzial problematischer, weil in dieser Konstellation keine Rückbelastung der Schuldzinsen an den Geschäftsort erfolgen kann. Das untenstehende Beispiel 584

[1678] Vgl. KS ESTV Nr. 22a, Ziff. 3.2.

zeigt diesen Effekt anschaulich auf, indem sämtliche Schuldzinsen dem Hauptsteuerdomizil zugeteilt werden. Ob diese Schuldzinsen am Hauptsteuerdomizil vollumfänglich genutzt werden können, ist allerdings fraglich. Das StHG sieht nämlich eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit privater Schuldzinsen vor. Gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. a StHG ist der Abzug privater Schuldzinsen nur im Umfang des Vermögensertrages zuzüglich weiterer CHF 50'000 zulässig. Damit ist das Verschieben geschäftlicher Schulden ins Privatvermögen i. d. R. unattraktiv. Nichtsdestotrotz entsteht im Rahmen dieser Beschränkung neues Gestaltungspotenzial. Dieses kann aber m. E. akzeptiert werden, weil die neu gewonnene Rechtsformneutralität zwischen Einzelunternehmen und Personengesellschaften in Bezug auf die Schuldzinsverlegung höher zu gewichten ist. Zudem liegt im Zweifelsfall die Beweislast, ob die fremden Mittel im Privat- oder Geschäftsvermögen verwendet wurden, bei der steuerpflichtigen Person.[1679]

*Tabelle 45: Verlagerung geschäftlicher Schulden ins Privatvermögen gemäss Neukonzeption*

| | **HStD** | **Geschäftsort** |
|---|---|---|
| Aktiven | 20 % | 80 % |
| Steuersatz | 30 % | 15 % |
| Schuldzinsen | –100 | –100 |
| Verlegung Schuldzinsen geltendes Recht | –40 | –160 |
| Verlegung Schuldzinsen Neukonzeption | –166.67 | –33.33 |
| Verlegung Schuldzinsen bei Verlagerung aller Schulden an das Hauptsteuerdomizil | –200 | 0 |

## *3.4 Verwendung der de-minimis-Regelung*

585 Eine *de-minimis*-Regelung steht naturgemäss im Spannungsverhältnis zwischen dem Erfordernis der Praktikabilität und der Rechtsgleichheit.[1680] Der Preis für die erhöhte Praktikabilität ist, dass ansonsten identische Sachverhalte unter- und oberhalb des Schwellenwerts zu unterschiedlichen Rechtsfolgen

[1679] Vgl. zur Beweislastverteilung im Steuerrecht im Allgemeinen HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 34, Rz. 16; vgl. in Bezug zum Schuldzinsabzug KS ESTV Nr. 22a, Ziff. 3.2.

[1680] Vgl. zu diesem Spannungsverhältnis bereits ausführlich vorn Rz. 288.

führen.[1681] Damit geht ein gewisses Gestaltungspotenzial einher. Nachfolgend sollen diesbezüglich zwei Gestaltungsstrategien diskutiert werden.

### 3.4.1 Unselbständige Erwerbstätigkeit mit mehreren Teilzeitstellen

Falls die Steuerbelastung am Hauptsteuerdomizil tiefer ist als am Arbeitsort, könnte eine steuerpflichtige Person versucht sein, anstelle einer Vollzeitstelle mehrere Teilzeitstellen anzunehmen. Zur Veranschaulichung dient folgendes Beispiel: Eine steuerpflichtige Person mit Wohnsitz im Kanton A gibt ihre 100 %-Anstellung im Kanton B auf (Lohn: CHF 57'000). Stattdessen arbeitet sie in zwei 50 %-Anstellungen im Kanton B, wobei die gesamte Entlöhnung identisch bleibt.[1682] Die 100 %-Anstellung fällt offensichtlich nicht unter die *de-minimis*-Regelung, weil der Kanton B einen Anteil von CHF 19'000 aufweist.[1683] Hingegen könnte mit Blick auf die beiden 50 %-Anstellungen die Ansicht vertreten werden, dass der jeweilige Anteil von CHF 9'500 unterhalb der Mindestschwelle liegt, weshalb sämtliche Erwerbseinkünfte dem Hauptsteuerdomizil zuzuweisen wären. Dieses aus wirtschaftlicher Sicht eher stossende Ergebnis kann bereits mit der Auslegung der *de-minimis*-Regelung vermieden werden.[1684] Nachfolgend ist nochmals deren Wortlaut abgebildet: 586

Die Erwerbseinkünfte werden ausschliesslich dem Hauptsteuerdomizil zur Besteuerung zugeteilt, falls der Anteil des Nebensteuerdomizils den Betrag von CHF 10'000 unterschreitet.

Eine grammatikalische Auslegung zeigt, dass im Normtext der «Anteil des Nebensteuerdomizils» im Singular verwendet wird. Dieser Umstand legt den Schluss nahe, dass sämtliche Einkünfte, welche dem Nebensteuerdomizil zugeordnet werden können, zusammengerechnet werden müssen, damit der gesuchte Anteil resultiert. Ebenso spricht die teleologische Auslegung für dieses Ergebnis. Der Sinn und Zweck der *de-minimis*-Regelung besteht darin, das Nebensteuerdomizil von nichtergiebigen Steuerveranlagungen zu entlasten. Indem in beiden Fällen die Steuerveranlagung am Nebensteuerdomizil gleich ergiebig ausfällt, erscheint es zweckwidrig, in einem der beiden Fälle die *de-minimis*-Regelung anzuwenden, während sie im anderen Fall offensichtlich nicht einschlägig ist.

---

1681 Vgl. zur Zulässigkeit vorn Rz. 288.

1682 Allfällige Berufsauslagen werden vernachlässigt.

1683 Vgl. zur *de-minimis*-Regelung ausführlich vorn Rz. 530 ff.

1684 Vgl. zu den auf Savary zurückgehenden Auslegungselementen HÖHN, Praktische Methodik, S. 103 ff.; VALLENDER, Auslegung, S. 191 ff.

587 Somit erweist sich die Neukonzeption in dieser Hinsicht als relativ gestaltungsrobust. Dies gilt im Besonderen für die «künstliche Aufteilung» einer Vollzeitstelle auf mehrere Teilzeitstellen im gleichen Kanton. Dabei stellt es sich als Vorteil heraus, dass diese Gestaltungsstrategie mittels Auslegung vereitelt werden kann und nicht die Rechtsfigur der Steuerumgehung bemüht werden muss, welche nur *ultima ratio* sein soll.[1685]

### 3.4.2 Selbständige Erwerbstätigkeit und optimale Bildung bzw. Auflösung von Willkürreserven

588 Des Weiteren besteht bei der selbständigen Erwerbstätigkeit, vor allem bei Einzelunternehmen, ein Anreiz, das Jahresergebnis mittels optimaler Ausübung von Rechnungslegungswahlrechten über oder unter die Mindestschwelle zu drücken, falls das Jahresergebnis in dieser Grössenordnung ausfällt. Konkret kann der Selbständigerwerbende durch die Bildung oder Auflösung von Willkürreserven unter Umständen das steuerliche Ergebnis beeinflussen.[1686] Diese Gestaltungsstrategie wird einerseits durch das handelsrechtliche Stetigkeitsgebot eingeschränkt, welches eine kontinuierliche Anwendung dieser Wahlrechte verlangt.[1687] Andrerseits beinhaltet das Steuerrecht explizite Korrekturnormen, weshalb Willkürreserven steuerlich weitgehend nicht anerkannt werden.[1688] Nichtsdestotrotz lässt das Steuerrecht aufgrund von ausserfiskalischen Zielsetzungen gewisse Willkürreserven, insb. steuerliche Wertberichtigungen auf dem Umlaufvermögen und teilweise auch auf dem Anlagevermögen, zu, welche in der Praxis mittels Pauschalen geltend gemacht werden können.[1689] Insofern ergibt sich diesbezüglich nur ein enger Spielraum für Gestaltungsalternativen.

---

1685 Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 5, Rz. 80 f.

1686 Vgl. zur handelsrechtlichen Zulässigkeit von Willkürreserven bei Aktiven Art. 960a Abs. 4 OR und bei Passiven Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR bzw. Art. 960e Abs. 4 OR. Willkürreserven bezeichnen stille Reserven, welche infolge der «Differenz zwischen den gesetzlichen Höchstwerten und den tiefer angesetzten Buchwerten von Aktiven resp. den höher angesetzten Buchwerten von Passiven» entstehen (HWP, S. 245); vgl. ferner zur Tradition von Willkürreserven im Schweizer Rechnungslegungsrecht BERTSCHINGER, Rz. 63.

1687 Vgl. Art. 958c Abs. 1 Ziff. 6 OR; vgl. zum Stetigkeitsprinzip eingehend HWP, S. 38 f.

1688 Vgl. anstelle vieler Art. 31 Abs. 3 i. V. m. Art. 82 Abs. 1 StG/SG. Die steuerlichen Korrekturnormen verhindern die Bildung von Willkürreserven, weil sie nicht mit dem wirtschaftlichen Leistungsfähigkeitsprinzip, konkretisiert durch das Periodizitätsprinzip, vereinbar sind (vgl. BERTSCHINGER, Rz. 163).

1689 Vgl. anstelle vieler Art. 41 Abs. 1 Bst. b i. V. m. Art. 24 Abs. 3 StV/SG; vgl. ferner eingehend BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 311 ff.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 18, Rz. 89 f.; REICH, Steuerrecht, § 15, Rz. 111 ff.

## *3.5 Lohn versus Dividende*

Bereits im geltenden Recht besteht ein gewisser Ermessensspielraum bei der Frage, ob ein Aktionär, der gleichzeitig Arbeitnehmer in seinem Unternehmen ist, seine Vergütungen als Lohn oder als Dividende ausschütten soll. Dabei spielen mehrere Faktoren eine Rolle. Sowohl aus steuerrechtlicher als auch aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht besteht zurzeit die Tendenz, möglichst hohe Dividenden zu beziehen, weil Dividenden einerseits aufgrund der Teilbesteuerung steuerlich privilegiert werden und andrerseits darauf keine AHV-Beiträge zu entrichten sind.[1690] Die STAF hat diese Tendenz mit der Erhöhung der Teilbesteuerung auf Bundesebene abgemildert.[1691] Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass hohe Dividenden und tiefe Löhne zu Nachteilen in der Ansparung von Altersguthaben in der zweiten Säule führen und namentlich das Einkaufspotenzial verringern.[1692] Zudem gilt der Lohnaufwand im Gegensatz zu den Dividenden bei der Gewinnsteuer als geschäftsmässig begründeter Aufwand.[1693] Diese Faktoren können im Einzelfall und unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Steuerbelastungen sowie der Progressionswirkung zu verschiedenen Bezugsstrategien führen.[1694] 589

Diese grundsätzliche Ausgangslage hat sich mit der Neukonzeption nicht verändert. Hingegen kommt mit der teilweisen Besteuerung der Erwerbseinkünfte am Arbeitsort ein weiterer Faktor zur Bestimmung der optimalen Bezugsstrategie dazu. Je nach Höhe der Steuerbelastung am Arbeitsort kann die Neukonzeption dazu führen, dass der Bezug von mehr Lohn oder mehr Dividenden im Vergleich zur bisherigen Bezugsstrategie attraktiver wird. Als Konsequenz müssen mit der Einführung der Neukonzeption sämtliche Bezugsstrategien auf ihre Aktualität hin überprüft werden. Zur Veranschaulichung dient nachfolgendes, vereinfachtes Beispiel. 590

Eine steuerpflichtige Person mit Wohnsitz im Kanton Zürich ist Alleinaktionärin sowie Geschäftsführerin einer Aktiengesellschaft mit Sitz im Kanton Zug. Die Steuerbelastung beträgt 40 % bei der Einkommensteuer im Kanton Zürich, 23 % bei der Einkommensteuer im Kanton Zug bzw. 17 % bei der Gewinnsteuer im Kanton Zug. Zudem ist auf dem Lohnanteil eine AHV-Abgabe in der Höhe von 591

---

1690 Vgl. zu den steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Grenzen MÜLLER, Optimierung, S. 1194 ff.; vgl. zur AHV-Verwaltungspraxis (sog. Nidwaldner Praxis) grundlegend BGE 134 V 297, E. 2.8; bestätigt in BGE 141 V 634, E. 2.2.2; kritisch RABAGLIO, AHV-Verwaltungspraxis, S. 102 ff.

1691 Vgl. Art. 20 Abs. 1$^{bis}$ DBG, welcher eine Teilbesteuerung im Umfang von 70 % vorschreibt.

1692 Vgl. MÜLLER, Optimierung, S. 1209; RABAGLIO, Unternehmenssteuerreform II, S. 81.

1693 Vgl. für die dBSt Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG.

1694 Vgl. RABAGLIO, Unternehmenssteuerreform II, S. 81.

11 % geschuldet. Unter der Annahme, dass sämtliche Gewinne ausgeschüttet werden, können verschiedene Bezugsstrategien unter dem geltenden Recht sowie unter der Neukonzeption dargestellt werden (vgl. Tabelle 46). Im Beispiel zeigt sich, dass die unter dem geltenden Recht gewählte Gestaltung der Bezugsstrategie unter der Neukonzeption nicht mehr optimal ist. Mit einer Erhöhung des Lohnanteils könnte die gesamte Steuerbelastung leicht gesenkt werden. Unter dem geltenden Recht wäre dieselbe Gestaltungsalternative mit einer höheren Steuerbelastung verbunden (TCHF 455). Damit konnte anschaulich aufgezeigt werden, wie die Neukonzeption die steuerlichen Einflussfaktoren bei Bezugsstrategien ändern kann.

*Tabelle 46: Bezugsstrategien unter der Neukonzeption in TCHF*

| | **Bestehende Gestaltung geltendes Recht** | **Bestehende Gestaltung Neukonzeption** | **Gestaltungsalternative Neukonzeption** |
|---|---|---|---|
| Lohnanteil | 200 | 200 | 300 |
| Dividendenanteil | 800 | 800 | 700 |
| Total | 1'000 | 1'000 | 1'000 |
| Gewinnsteuer | 136 | 136 | 119 |
| Lohnanteil: AHV | 22 | 22 | 33 |
| Einkommensteuer ZH | 71 | 47 | 71 |
| Einkommensteuer ZG | 0 | 14 | 20 |
| Dividendenanteil: Einkommensteuer mit Teilbesteuerung (Annahme: 70 %) | 224 | 224 | 196 |
| Total | 453 | 443 | 439 |

## *3.6 Erkenntnisse und Fortgang*

592 Die Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften wirkt sich in verschiedener Hinsicht auf die Steuern als Einflussfaktor bei Sachverhaltsgestaltungen auf. Zunächst führt die grundsätzliche Zuteilung von einem Drittel der Erwerbseinkünfte an den Arbeitsort dazu, dass steuerpflichtige Personen neu

Steueraspekte in die Arbeitsortswahl einbeziehen.[1695] Dieses Vorgehen erscheint grundsätzlich analog zur Wohnortswahl als legitim. Einschränkungen ergeben sich daraus, dass für die Erwerbstätigkeit als Nebensteuerdomizil eine physische Präsenz am Arbeitsort erforderlich ist. Im Gegensatz dazu stellt die Verwaltungsratstätigkeit auf den Gesellschaftssitz ab.[1696] Das sich daraus ergebende, höhere Gestaltungspotenzial kann mit einem Verweis auf die auf einen Drittel beschränkte Quote wiederum relativiert werden.

593 Die Einführung der objektmässigen Verlegung geschäftlicher Schuldzinsen bei Einzelunternehmen dient in erster Linie dazu, eine rechtsformneutrale Besteuerung herzustellen. Allerdings besteht die Befürchtung, dass durch das Verschieben von Schulden ins Geschäft- bzw. Privatvermögen die geschuldeten Steuern manipuliert werden können. Die Analyse hat gezeigt, dass diese Befürchtung teilweise relativiert werden kann.[1697] Werden private Schulden ins Geschäftsvermögen verschoben, erfolgt mit der Neukonzeption eine überwiegende Rückbelastung der darauf entfallenden Schuldzinsen auf das Hauptsteuerdomizil. Das Verschieben geschäftlicher Schulden ins Privatvermögen ist bereits im geltenden Recht aufgrund der beschränkten Abzugsfähigkeit der privaten Schuldzinsen wenig attraktiv.

594 Neue Gestaltungsstrategien könnten sich ferner mit der Verwendung der *de-minimis*-Regelung ergeben.[1698] Eine Möglichkeit besteht in der Aufspaltung einer Vollzeitstelle in mehrere Teilzeitstellen, sodass alle Tätigkeiten unter die Mindestschwelle fallen. Diese Strategie kann bereits mit einer grammatikalischen und teleologischen Auslegung der *de-minimis*-Regelung vereitelt werden. Eine andere Möglichkeit besteht in einer optimalen Bildung bzw. Auflösung von Willkürreserven bei der selbständigen Erwerbstätigkeit. Diese Gestaltungsstrategie wird durch das handelsrechtliche Stetigkeitsprinzip einerseits und die steuerrechtlichen Korrekturnormen andrerseits erheblich eingeschränkt.

595 Weiter wirkt sich die Neukonzeption auf die Bezugsstrategie aus, falls ein Unternehmer gleichzeitig Arbeitnehmer und Aktionär ist.[1699] Die teilweise Besteuerung am Arbeitsort führt in Abhängigkeit der dortigen Steuerbelastung zu einer Erhöhung oder Verminderung der Attraktivität eines Lohnbezugs. Die bestehenden Bezugsstrategien sind deshalb mit der Einführung der Neukonzeption auf ihre Aktualität hin zu überprüfen.

---

1695 Vgl. vorn Rz. 579.
1696 Vgl. vorn Rz. 581.
1697 Vgl. vorn Rz. 582 ff.
1698 Vgl. vorn Rz. 585 ff.
1699 Vgl. vorn Rz. 589 f.

596 Nachdem die Auswirkungen der Neukonzeption auf die Steuern als Einflussfaktor bei ausgewählten Sachverhaltsgestaltungen untersucht wurden, gilt es im Rahmen der Schlussbetrachtung auf die wichtigsten Erkenntnisse zurückzukommen. Dazu wird in einem ersten Kapitel der Gang der Arbeit nochmals zusammenfassend dargestellt. Abschliessend folgt in einem zweiten Kapitel ein Ausblick.

# VI. Schlussbetrachtung

## 1. Zusammenfassung

Abschluss der Untersuchung bildet eine Zusammenfassung der wesentlichen Erkenntnisse, welche der chronologischen Struktur dieser Arbeit folgt. Diese gliederte sich in eine Einleitung und vier Hauptblöcke. 597

Einleitung (I.)

In der Einleitung wurden die Divergenz zwischen der über 150 Jahre alten, bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot in Bezug auf Erwerbseinkünfte und dem Trend der zunehmenden Mobilität aufgezeigt (1.) und der Untersuchungsgegenstand erfasst (2.). Als Nächstes wurde in die bausteinartige Struktur der Untersuchung eingeführt (3.). Es folgten Ausführungen zur Einbettung der wirtschaftswissenschaftlichen Methoden in die Rechtswissenschaft (4.) und eine Definition der für den Fortgang zentralen Begriffe (5.). 598

1. Hauptblock (II.)

Im ersten Hauptblock wurde die Verteilung der Erwerbseinkünfte *de lege lata* im interkantonalen Steuerrecht (1.) und unter Berücksichtigung des Finanzausgleichs (2.) dargelegt. Dabei hat sich gezeigt, dass die Primärverteilung das Ergebnis des Zusammenspiels zwischen der kantonalen Steuerpflicht und der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis ist (1.1). Anhand verschiedener Fallkonstellationen von unselbständiger und selbständiger Erwerbstätigkeit wurde versucht, deren Primärverteilungsergebnis systematisch darzustellen (1.2). Dabei wurde der hohe Detailgrad des Doppelbesteuerungsrechts ersichtlich, welcher zum einen auf die kasuistische Methode des Richterrechts und zum anderen auf die Vielfalt an Lebenssachverhalten zurückgeführt werden kann. In der Folge führen marginale Sachverhaltsänderungen zu weitreichenden Änderungen im Primärverteilungsergebnis. Das ausschliessliche Besteuerungsrecht der unselbständigen Erwerbseinkünfte am Hauptsteuerdomizil führt zu erheblichen Schwierigkeiten zwischen den Kantonen (und der steuerpflichtigen Person) in der Lokalisierung des Lebensmittelpunkts. Teilweise vermag es die Familienbesteuerung mit der i. d. R. hälftigen Aufteilung der Erwerbseinkünfte, eine vermittelnde Stellung einzunehmen. Bei den selbständigen Erwerbseinkünften bilden das Betriebsstättenprinzip einerseits und die Rechtsform andrerseits wesentliche Einflussfaktoren für das Primärverteilungsergebnis. Diese Situation wurde mit dem Erlass des StHG punktuell gesetzlich «zementiert». 599

Eine rechtshistorische Analyse hat den Ursprung und die Entwicklung dieser Doppelbesteuerungspraxis beleuchtet (1.3). Dabei wurde in Bezug auf die unselbständigen Erwerbseinkünfte ersichtlich, dass sich das Bundesgericht vor allem von Praktikabilitätsüberlegungen und stellenweise vom Anspruch, dass 600

zwischen den an der Besteuerung interessierten Kantonen ein «gerechter» Ausgleich vorgenommen werden müsse, leiten liess. Hingegen spielt das Äquivalenzprinzip, welches eine Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen Arbeits- und Wohnort rechtfertigen kann, nur eine untergeordnete Rolle, was das Bundesgericht damit begründet, dass einerseits im Steuerrecht das Leistungsfähigkeitsprinzip vorherrschend sei und andrerseits auch die Volkswirtschaftslehre das Äquivalenzprinzip ablehne. In Bezug auf die selbständigen Erwerbseinkünfte konnte festgestellt werden, dass die zivilrechtliche Konzeption des Sondervermögens bei Personengesellschaften als zentrale Rechtfertigung für das unterschiedliche Primärverteilungsergebnis von Einzelunternehmen und Personengesellschaften dient.

601 Das Primärverteilungsergebnis wird durch verschiedene Finanzausgleichsmechanismen abgeändert, welche aufgrund der ganzheitlichen Betrachtungsweise ebenfalls berücksichtigt werden mussten. Ausgehend von den Idealtypen staatlicher Organisation wurden die Notwendigkeit und die Funktionen eines Finanzausgleichs im Föderalismus dargestellt (2.1). Als wichtigster Finanzausgleichsmechanismus wurde der nationale Finanzausgleich (NFA) identifiziert, welcher u. a. mittels eines Ressourcenausgleichs kantonale Disparitäten auf der Einnahmenseite reduzieren und mittels eines soziodemografischen Lastenausgleichs Zentrumslasten abgelten soll (2.2). Es konnte aufgezeigt werden, dass der Ressourcenausgleich das Primärverteilungsergebnis teilweise erheblich abändert. Finanzstarke Kantone können die ihnen zugeteilten Erwerbseinkünfte faktisch nur mit einer Quote zwischen 74 bis 100 % besteuern, weil der Rest gedanklich in den Finanzausgleich ausgeschieden werden muss. Hingegen können finanzschwache Kantone teilweise bis zu 170 % der Erwerbseinkünfte besteuern, weil die Auszahlungen aus dem Ressourcenausgleich wie eine entsprechende Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage wirken. Ferner musste festgestellt werden, dass es für die Wirkung des Ressourcenausgleichs relevant ist, ob die Zuteilung auf Stufe der Primärverteilung auf ein Haupt- oder Nebensteuerdomizil erfolgt. In die Untersuchung wurden weitere Finanzausgleichsmechanismen, wie die interkantonale Zusammenarbeit mit Lastenausgleich sowie die FDK-Vereinbarung zur Besteuerung von Mitgliedern des Bundesrats, einbezogen (2.3).

2. Hauptblock (III.)

602 Im zweiten Hauptblock wurde die Verteilung von Erwerbseinkünften *de lege lata* einer umfassenden rechtlichen und ökonomischen Analyse unterzogen. Dabei wurde wiederum zwischen der Primärverteilung (1.) und der Sekundärverteilung (2.) unterschieden. Bei der Primärverteilung wurde in einem ersten Schritt auf das Verteilungsergebnis eingegangen (1.1). Bei der Betrachtung verschiedener Bewertungsmassstäbe hat sich herausgestellt, dass lediglich die Globaläquivalenz, welche die Steuern als Globalgegenleistung für die erbrachte Gesamtstaatsleistung

versteht, konkrete Aussagen zur Frage, an welchem Ort eine Steuerpflicht angeknüpft werden sollte, treffen kann. Diese Auffassung wird durch die moderne Finanzwissenschaft gestützt. Überdies kann die kostenmässige Globaläquivalenz auch als generelle Steuerverteilregel zwischen Gebietskörperschaften dienen, indem sie als «Soll-Verteilungsergebnis» begriffen wird. Dabei können statistische Methoden einen Beitrag leisten, um die staatlichen Ausgaben, welche ausserkantonale Erwerbstätige am Arbeits- bzw. Geschäftsort verursachen, zu schätzen. Mittels zwei verschiedener Ansätze, namentlich einer Aufschlüsselung der relevanten Staatsausgaben sowie eines ökonometrischen Schätzverfahrens (*Ordinary Least Squares* und *Fixed Effects*), konnten Pro-Kopf-Kosten mit einer Bandbreite von CHF 2'510 bis 9'039 ermittelt werden. Sofern in diesem Umfang kein Steuersubstrat an den Arbeits- bzw. Geschäftskanton zugeteilt wird, herrscht institutionelle Inkongruenz, d. h., der Kreis der Nutzniesser weicht vom Kreis der Steuerzahler ab. Diese aus einer Effizienzsicht unerwünschte Situation herrscht im interkantonalen Steuerrecht im Besonderen bei Pendlern und echten Wochenaufenthaltern vor.

603 Neben dem Verteilungsergebnis wurde die Verfassungsmässigkeit der Primärverteilung gewürdigt (1.2). Zunächst wurde dargelegt, inwiefern die in Richterrecht ergangene Doppelbesteuerungspraxis die Anforderungen des Legalitätsprinzips erfüllt. Obwohl die zurzeit herrschende Lehre vor allem aufgrund der genügenden Rechtssicherheit keine Notwendigkeit für den Erlass eines Doppelbesteuerungsgesetzes sieht, wurde im strengen steuerrechtlichen Legalitätsprinzip sowie im materiellen Gesetzesbegriff eine entsprechende verfassungsmässige Pflicht identifiziert. Diese wird durch die demokratische Funktion des Legalitätsprinzips unterstrichen, weil nur das Beschreiten des für Bundesgesetze vorgesehenen Verfahrens eine genügend hohe demokratische Legitimation verspricht. Anschliessend folgte eine Würdigung der Primärverteilung aus dem Blickwinkel der Rechtsformneutralität, welche sowohl aus der Rechtsgleichheit bzw. dem Leistungsfähigkeitsprinzip als auch aus der Wirtschaftsfreiheit abgeleitet werden kann. Es konnte einerseits aufgezeigt werden, dass die Rechtsform für die Zuteilung der Erwerbseinkünfte eine wesentliche Rolle spielt. Andrerseits wurden keine überzeugenden Rechtfertigungsgründe für die fehlende Rechtsformneutralität ausgemacht. Insb. die in der rechtshistorischen Analyse gefundenen Argumente des Sondervermögens bei Personengesellschaften sowie der «gerechte» Ausgleich zwischen den Kantonen konnten als Rechtfertigungsgründe verworfen werden. Neben der Zuteilung des Besteuerungsrechts trägt die unterschiedliche Verlegung geschäftlicher Schuldzinsen bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften zur fehlenden Rechtsformneutralität bei. Hier konnten wesentliche Argumente für eine objektmässige Verlegung bei beiden Rechtsformen ausgemacht werden.

604 Des Weiteren stellt die Finanzwissenschaft Anforderungen an ein Steuersystem als Ganzes, welchen auch die Primärverteilung entsprechen sollte (1.3).

Aus dem Praktikabilitätsgrundsatz hat das Bundesgericht für die unselbständigen Erwerbseinkünfte den Grundsatz der Einheit des Besteuerungsrechts abgeleitet. Allerdings hat eine eingehende Betrachtung offenbart, dass damit primär die steuerpflichtige Person geschützt werden soll, womit dieser Grundsatz aufgrund der harmonisierten subjektiven Steuerpflichten sowie der Möglichkeit, an den Nebensteuerdomizilen eine Kopie der Steuererklärung des Wohnsitzkantons einzureichen, seine praktische Bedeutung verloren hat. Sodann erscheint ein geteiltes Besteuerungsrecht aus Sicht der Steuerverwaltungen nicht *per se* unzumutbar. Im Gegenteil kann ein geteiltes Besteuerungsrecht den inhärenten Fehlanreiz des Arbeitsorts, den Lebensmittelpunkt am Wohnort zu hinterfragen, reduzieren. Neben der Praktikabilität sollte ein effizientes Steuersystem die Zusatzlast der Besteuerung minimieren. In Bezug auf die Primärverteilung stellt sich diesbezüglich die Frage, ob die Arbeits- und Wohnortswahl der steuerpflichtigen Personen effizient stattfinden kann. Dabei wurde ersichtlich, dass das Produktionseffizienztheorem, das eine verzerrungsfreie Arbeits- und Wohnortswahl fordert, nicht zur Anwendung kommt. Stattdessen konnte anhand von Allokationseffizienz- und Nachhaltigkeitsüberlegungen aufgezeigt werden, dass die Arbeits- und Wohnortswahl möglichst den Pendelanreiz reduzieren sollte. Mithilfe einer Erweiterung des Alonso-Muth-Mills-Modells um eine progressive Einkommensteuer konnte der Effekt der Primärverteilung auf den Pendelanreiz untersucht werden. Es hat sich gezeigt, dass ein ausschliessliches Besteuerungsrecht von unselbständigen Erwerbseinkünften im Zusammenspiel mit unterschiedlichen kantonalen Einkommensteuertarifen den Pendelanreiz sogar erhöht.

605 Abschliessend folgte eine Analyse der Primärverteilung aus steuersystematischer Sicht (1.4). Es konnte einerseits dargelegt werden, dass das Primärverteilungsergebnis von Pendlern und echten Wochenaufenthaltern im StHG gesetzlich verankert wurde. Andrerseits wurde aufgezeigt, dass die Rechtsfiguren des echten Wochenaufenthalters, des leitenden Angestellten, des Saisonarbeiters sowie des alternierenden Wohnsitzes nicht mehr zukunftsfähig sind und deshalb aufgegeben werden sollten. Hingegen kann die Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen den Hauptsteuerdomizilen der Ehepartner bei der Familienbesteuerung fortgeführt werden, wobei die Aufteilung wiederum an der Globaläquivalenz zu messen ist. Im Zusammenhang mit den selbständigen Erwerbseinkünften stellte sich das Schema der deutschsprachigen Kantone zur Bemessung des Tätigkeitsentgelts bei Personengesellschaften als problematisch heraus, weil es die notwendige Differenzierung vermissen lässt und zudem Sprünge aufweist. Sodann ist die definitive Verlustübernahme des Hauptsteuerdomizils problematisch, weil damit eine Asymmetrie zwischen Gewinn- und Verlustzuteilung geschaffen wurde. Des Weiteren wurde diskutiert, dass am Betriebsstättenprinzip trotz kritischer Diskussion auf internationaler Ebene vorläufig festzuhalten ist. Letztlich konnte am Beispiel von

Belegärzten aufgezeigt werden, dass im geltenden Recht Arbeits- bzw. Geschäftsorte ein massgebliches Interesse an der Umqualifikation von unselbständiger in selbständige Erwerbstätigkeit haben. Eine Gleichbehandlung der Erwerbsarten bei den interkantonalen Zuteilungsnormen könnte dem entgegenwirken und zu steuersystematisch konsistenteren Lösungen führen.

606 Bei der Würdigung der Sekundärverteilung standen die Auswirkungen der verschiedenen Finanzausgleichsmechanismen auf das Primärverteilungsergebnis im Zentrum der Diskussion. Mit Blick auf den Ressourcenausgleich zeigte sich, dass das Primärverteilungsergebnis in Übereinstimmung mit der Zielsetzung zugunsten der finanzschwachen und zulasten der finanzstarken Kantone abgeändert wird (2.1). Die Befürchtung, dass der Ressourcenausgleich einer Abgeltung von Kosten ausserkantonaler Erwerbstätigen am Arbeitsort entgegensteht, konnte aufgrund des fehlenden Zusammenhangs zwischen der Finanzstärke und der Anzahl ausserkantonaler Erwerbstätigen nicht bestätigt werden. Sodann wurde die unterschiedliche Behandlung von Haupt- und Nebensteuerdomizilen im Ressourcenausgleich als problematisch eingestuft. Die Betrachtung des soziodemografischen Lastenausgleichs offenbarte, dass der Lastenindex der Bevölkerungsstruktur die Kosten ausserkantonaler Erwerbstätigen am Arbeitsort nicht adressiert (2.2). Obwohl der Lastenindex der Kernstädte diese Kosten ausgleichen will, besteht aufgrund der geringen Ausgleichswirkung von 4 % keine ökonomische Relevanz. Aus diesem Grund kann der NFA die fehlende institutionelle Kongruenz, welche bei der Primärverteilung von unselbständigen Erwerbseinkünften festgestellt wurde, nicht beheben. Das gleiche Ergebnis resultiert bei den übrigen Finanzausgleichsmechanismen (2.3–2.4).

3. Hauptblock (IV.)

607 Im dritten Hauptblock wurde eine Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften *de lege ferenda* hergeleitet. Dazu wurden in einem ersten Schritt mittels eines Rechtsvergleichs Verteilungsalternativen bei grenzüberschreitender Erwerbstätigkeit im internationalen und interkommunalen Verhältnis hergeleitet und gewürdigt (1.). In einem zweiten Schritt folgte, aufbauend auf den Verteilungsalternativen und den im zweiten Hauptblock gefundenen Mängeln im geltenden Recht, die konkrete Ausarbeitung der Neukonzeption (2.). Die Betrachtung des internationalen Steuerrechts als Verteilungsalternative zeigte (1.1), dass dort für unselbständige Erwerbseinkünfte grundsätzlich das Arbeitsortsprinzip gilt. Als Ausnahme konnten die Grenzgänger identifiziert werden, bei welchen oftmals eine Aufteilung des Steuersubstrats zwischen Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat vorgenommen wird (geteiltes Besteuerungsrecht bzw. finanzielle Ausgleichszahlung). Damit wird ersichtlich, dass das im interkantonalen Verhältnis ausschliessliche Besteuerungsrecht am Wohnort für Pendler eine «Maximallösung» darstellt, welche bei einer Vertragsverhandlung unter Wahrnehmung der eigenen finanziellen Interessen wie im internationalen Verhältnis i. d. R. nicht zustande kommt. In Bezug

auf die selbständigen Erwerbseinkünfte besteht im internationalen Steuerrecht grundsätzlich Rechtsformneutralität, weil sowohl bei Einzelunternehmen als auch bei Personengesellschaften das Betriebsstättenprinzip umgesetzt und auf eine Ausscheidung eines Tätigkeitsentgelts verzichtet wird.

608 Des Weiteren wurden das interkommunale Steuerrecht sowie die innerkantonalen Finanzausgleichssysteme als Verteilungsalternative betrachtet (1.2). Betreffend die unselbständigen Erwerbseinkünfte übernehmen die meisten Kantone die Grundsätze des interkantonalen Steuerrechts. Ausnahmen stellen die Kantone Genf, Basel-Stadt und Graubünden dar, welche eine Aufteilung der unselbständigen Erwerbseinkünfte kennen. Grössere Unterschiede zwischen den Kantonen konnten bei den selbständigen Erwerbseinkünften ausgemacht werden. Die kantonalen Regelungen decken das gesamte Spektrum an möglichen Verteilungsergebnissen ab. Nichtsdestotrotz kennen fast die Hälfte der Kantone eine Aufteilung der selbständigen Erwerbseinkünfte, welche überdies weitgehend rechtsformneutral ausgestaltet ist. Der Blick auf die innerkantonalen Finanzausgleichssysteme zeigte ferner auf, dass die Sekundärverteilung oftmals zum Ausgleich von Zentrumslasten dient. Zum einen werden Zentrumsgemeinden teilweise im Ressourcenausgleich privilegiert, indem ihre Finanzstärke systematisch reduziert wird. Zum anderen existieren zahlreiche Varianten von Lastenausgleich zugunsten von Zentrumsgemeinden.

609 Für die Neukonzeption stellte sich zunächst die Frage, ob die Primär- oder die Sekundärverteilung als Ansatzpunkt für die Abgeltung der von ausserkantonalen Erwerbstätigen am Arbeitsort verursachten Kosten dienen soll (2.1). Es offenbarte sich, dass insb. aus Föderalismusgründen ein teilweises Besteuerungsrecht am Arbeits- bzw. Geschäftsort einer Finanzausgleichslösung vorgezogen werden sollte. Deshalb beinhaltet die entwickelte Neukonzeption konkrete Normvorschläge zur Etablierung eines neuen Nebensteuerdomizils am Arbeitsort (2.2). In Anwendung der Globaläquivalenz als «Soll-Verteilungsergebnis» wurde die Aufteilung des Besteuerungsrechts von unselbständigen Erwerbseinkünften zwischen Hauptsteuerdomizil und Arbeitsort im Verhältnis von 2:1 hergeleitet. Das gleiche Prinzip sollte für die Familienbesteuerung gelten. Nebenbei führen die weitgehende Angleichung des echten Wochenaufenthalters an den Pendler sowie die Abschaffung der Rechtsfiguren des leitenden Angestellten, des Saisonarbeiters sowie des alternierenden Wohnsitzes zu einer erheblichen Vereinfachung des interkantonalen Steuerrechts. Ebenso sollten selbständige Erwerbseinkünfte im Verhältnis 2:1 zwischen Hauptsteuerdomizil und Geschäftsort aufgeteilt werden. Damit kann weitgehend die verfassungsrechtlich geforderte Rechtsformneutralität umgesetzt werden. In Anwendung des Betriebsstättenprinzips setzt dieses Verteilungsergebnis lediglich feste Anlagen oder ständige Einrichtungen am Geschäftsort voraus. Fehlen diese, erfolgt wie im geltenden Recht eine ausschliessliche Zuteilung der selbständigen

Erwerbseinkünfte an das Hauptsteuerdomizil. Des Weiteren wurde die objektmässige Verlegung geschäftlicher Schuldzinsen auf das Einzelunternehmen ausgedehnt. Zusätzlich kann eine *de-minimis*-Regelung, welche auch für unselbständige Erwerbseinkünfte anzuwenden ist, Praktikabilität garantieren, falls tiefe Erwerbseinkünfte vorliegen. Auf Stufe der Sekundärverteilung waren lediglich punktuelle Anpassung notwendig (2.3). Um eine Überentschädigung zu vermeiden, ist insb. der Kernstädte-Teilausgleich ersatzlos abzuschaffen.

4. Hauptblock (V.)

Im vierten und letzten Hauptblock wurde versucht, ausgewählte Auswirkungen der Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften *de lege ferenda* im Sinne einer summarischen Regulierungsfolgenabschätzung aufzuzeigen. Neben den Auswirkungen auf die Kantonsfinanzen (1.) und auf die Pendlermobilität inkl. Folgen für die Zersiedelung und Infrastruktur (2.) interessierte auch, wie die Neukonzeption auf die Steuern als Einflussfaktor bei Sachverhaltsgestaltungen einwirkt (3.). In Bezug auf die Kantonsfinanzen konnte mithilfe eines realistischen und eines extremen Szenarios aufgezeigt werden, dass die Neukonzeption vor allem die Steuereinnahmen der Kantone beeinflussen wird (1.1). Hingegen scheint der Effekt auf die Ressourcenausgleichtransfers bescheiden, was auf die unterschiedliche Behandlung von Haupt- und Nebensteuerdomizilen im Ressourcenpotenzial zurückgeführt werden kann (1.2). Stärker wirkt die Abschaffung des Kernstädte-Teilausgleichs. Letztlich ist eine Nettobetrachtung notwendig, welche für die Kantone je nach Szenario unterschiedliche Ergebnisse offenbarte (1.3). 610

Ausgangspunkt für die Auswirkungen der Neukonzeption auf die Zersiedelung und die Infrastruktur bildete der positive Zusammenhang mit der Pendlermobilität (2.1). Mithilfe des um eine progressive Einkommensteuer erweiterten Alonso-Muth-Mills-Modells konnte aufgezeigt werden, dass ein geteiltes Besteuerungsrecht für Erwerbseinkünfte den Pendleranreiz reduzieren kann (2.2). Die Anwendung dieses Modells im interkantonalen Steuerrecht offenbarte, dass die Neukonzeption das für die Zukunft prognostizierte Wachstum der Pendlermobilität abbremsen kann, was einen positiven Effekt auf die Zersiedelung und die Infrastrukturkosten hat (2.3). Weil sich mit der Neukonzeption teilweise das Bedürfnis nach Infrastruktur geändert hat, ergibt sich aus dem Grundsatz von Treu und Glauben eine Notwendigkeit für eine temporale Besitzstandsgarantie in Form einer Anpassungsfrist von wenigen Jahren (2.4). Weiter führt die Neukonzeption dazu, dass sich der interkantonale Steuerwettbewerb nicht nur auf die Ansiedlung natürlicher Personen beschränkt, sondern auf das Schaffen von Arbeitsplätzen ausgedehnt wird. 611

Zuletzt wurden die Auswirkungen der Neukonzeption auf die Steuern als Einflussfaktor bei ausgewählten Sachverhaltsgestaltungen untersucht. Neues Gestaltungspotenzial ergibt sich im Hinblick auf die Arbeitsortswahl (3.1). In Bezug auf die mit der Neukonzeption eingeführte, objektmässige Verlegung 612

geschäftlicher Schuldzinsen konnten die Befürchtungen, dass damit die Steuerschuld manipuliert werden kann, relativiert werden (3.2). Ebenso können sich kaum neue Gestaltungsstrategien unter Verwendung der *de-minimis*-Regelung ergeben (3.3). Zuletzt wurde aufgezeigt, dass sich mit der Neukonzeption die Bezugsstrategien ändern können, falls ein Unternehmer gleichzeitig Arbeitnehmer und Aktionär ist (3.4).

## 2. Ausblick

613 Die Verteilung von Erwerbseinkünften zwischen den interessierten Kantonen im interkantonalen Steuerrecht birgt erhebliches Konfliktpotenzial. Auf der einen Seite werden die Erwerbstätigen stetig mobiler und arbeiten vermehrt in einem Kanton ausserhalb ihres Wohnorts. Dort verursachen sie erhebliche Kosten, was sich in den höheren Staatsausgaben niederschlägt. Auf der anderen Seite hat sich die über 150 Jahre alte, bundesgerichtliche Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot, welche freilich unter anderen Prämissen entstanden ist, zu einem Dogma entwickelt. Die vorliegende Arbeit kann als Versuch verstanden werden, diese zunehmend aufklaffende Divergenz zwischen der geltenden Rechtsordnung und der Rechtswirklichkeit zu entschärfen. Dazu kann eine kohärente Neukonzeption des interkantonalen Steuerrechts dienen, welche auf einem geteilten Besteuerungsrecht zwischen Arbeits- bzw. Geschäftsort und Hauptsteuerdomizil für Erwerbseinkünfte aufbaut. Damit werden nicht nur die Anliegen der Kantone mit vielen ausserkantonalen Erwerbstätigen berücksichtigt, sondern diese Lösung kann ebenso eine Perspektive für die übrigen Kantone darstellen. Die längerfristige Alternative besteht nämlich darin, dass diese Kosten bei weiter zunehmendem Problemdruck über einen neuen Finanzausgleichsmechanismus (bspw. einen horizontalen Zentrumslastenausgleich) abgegolten werden, was mit zahlreichen Nachteilen sowie einem grösseren kantonalen Souveränitätsverlust verbunden ist. Weiter ist mit einer Neuregelung der interkantonalen Zuteilungsnormen von Erwerbseinkünften die Chance verbunden, die einzelfallbasierte und komplexe Praxis durch ein prinzipienbasiertes und praktikableres Gesetz zu ersetzen. Gleichzeitig können wesentliche Mängel wie die fehlende Rechtsformneutralität behoben werden. Es bleibt zu hoffen, dass der Bundesgesetzgeber – an ihn richtet sich diese Studie primär – und das Bundesgericht die erarbeiteten Erkenntnisse als Denkanstoss auffassen und ihre Arbeit zur konstruktiven Weiterentwicklung des in diesem Bereich stillstehenden interkantonalen Steuerrechts wiederaufnehmen.

614 Ferner hat der Untersuchungsgegenstand durch seine interdisziplinäre Herangehensweise, indem neben dem interkantonalen Steuerrecht auch der nationale

Finanzausgleich sowie ergänzende Ausgleichsmechanismen einbezogen wurden, einen Beitrag für das Verständnis der Wechselwirkung dieser beiden Disziplinen geleistet. In dieser Hinsicht kann weiterer Forschungsbedarf ausgemacht werden. Zum einen könnte die vorliegende Studie um die selbständige Erwerbstätigkeit im Zusammenspiel mit ausserkantonalen Liegenschaften und Betriebsstätten ergänzt werden. Diesbezüglich wäre vor allem interessant, ob die hier gewonnenen Erkenntnisse unter diesen veränderten Rahmenbedingungen weiterhin gültig bleiben. Zum anderen erscheint es m. E. unabdingbar, dass der Einfluss interkantonaler Steuerausscheidungen auf das Ressourcenpotenzial im nationalen Finanzausgleich weiter untersucht wird. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob die geltende Regelung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Kantons sachgerecht abbilden kann bzw. wie diese verbessert werden müsste. Letztlich kann darauf hingewiesen werden, dass sich in der vorliegenden Untersuchung die Integration wirtschaftswissenschaftlicher Methoden aus der Finanzwissenschaft und Ökonometrie in das Steuerrecht als fruchtbar herausgestellt hat. Dieser methodische Ansatz verspricht Potenzial für andere steuerrechtliche Themenbereiche, welche durch empirische Erkenntnisse bereichert werden können.

Zum Abschluss soll an dieser Stelle ein Blick in die Kristallkugel gewagt werden: 615

*Im Jahr 2050 hat die Mobilität der Erwerbstätigen aufgrund des technologischen Fortschritts einen neuen Höhepunkt erreicht. Bereits vor zehn Jahren hat der Bundesgesetzgeber auf diese Entwicklungen reagiert und einen neuen, horizontalen Zentrumslastenausgleich geschaffen. Die Nehmerkantone fordern nun eine Aufstockung der Dotation. Im Bundesparlament bringt ein überparteiliches Komitee einen neuartigen, aber weitergehenden Vorschlag ein: Im Sinne einer maximal praktikablen Lösung sollen auf Stufe des interkantonalen Steuerrechts sämtliche Einkünfte ausschliesslich am Hauptsteuerdomizil besteuert werden. Im Gegenzug wird der nationale Finanzausgleich, vor allem der Ressourcenausgleich sowie der horizontale Zentrumslastenausgleich, dergestalt ausgebaut, dass alle Kantone ihren Finanzbedarf unter Berücksichtigung ihrer spezifischen Sonderlasten decken können. Während der Vorschlag in den vorbereitenden Kommissionen knapp angenommen wurde, ist der Ausgang in der national- und ständerätlichen Schlussabstimmung offen.*

Falls das schweizerische Föderalismusverständnis akzeptiert wird, ist zu hoffen, dass das gemalte Zukunftsbild nicht eintrifft. Wird das «heisse Eisen» der interkantonalen Zuteilungsnormen auch auf der politischen Ebene angepackt, stehen die Chancen gut, dass die drohende Annäherung zum Verbundsystem abgewendet werden kann.

# Anhang

*Tabelle 47: Auswirkung der STAF auf die Ressourcenindizes mit Basisjahr 2018*[1700]

| Kanton | Ressourcen-index 2018 | Ressourcen-index 2020 | Geschätzter Ressour-cenindex STAF |
|---|---|---|---|
| ZH | 120.2 | 121.7 | 115.4 |
| BE | 75.2 | 77.6 | 71.2 |
| LU | 89.5 | 89.1 | 82.7 |
| UR | 68.2 | 71.3 | 64.3 |
| SZ | 172.1 | 181.3 | 178.6 |
| OW | 102.4 | 115.4 | 98.4 |
| NW | 159.7 | 158.0 | 160.1 |
| GL | 71.2 | 70.3 | 70.4 |
| ZG | 244.1 | 249.7 | 265.9 |
| FR | 79.5 | 79.2 | 82.0 |
| SO | 74.6 | 72.4 | 72.5 |
| BS | 149.7 | 146.0 | 143.2 |
| BL | 96.5 | 96.9 | 100.6 |
| SH | 93.0 | 91.1 | 111.1 |
| AR | 85.6 | 85.0 | 82.3 |
| AI | 85.2 | 91.1 | 84.2 |
| SG | 79.2 | 79.5 | 75.3 |
| GR | 83.2 | 82.9 | 83.3 |
| AG | 85.3 | 82.2 | 82.5 |
| TG | 79.0 | 77.7 | 77.7 |
| TI | 97.4 | 96.5 | 92.5 |
| VD | 99.6 | 99.9 | 111.0 |
| VS | 66.8 | 65.4 | 66.0 |

[1700] Eigene Darstellung mit Daten aus EFV, Ressourcenausgleich 2018 [Datensatz]; EFV, Ressourcenausgleich 2020 [Datensatz]; EFV, Ressourcenpotenzial und Ressourcenindex, Berechnungen für die Botschaft SV17 [Datensatz].

| Kanton | Ressourcen-index 2018 | Ressourcen-index 2020 | Geschätzter Ressourcenindex STAF |
|---|---|---|---|
| NE | 94.3 | 82.9 | 111.4 |
| GE | 146.1 | 143.7 | 153.5 |
| JU | 65.9 | 64.9 | 61.8 |

*Tabelle 48: Simulierte Auswirkungen der Neukonzeption auf die Primärverteilung im realistischen Szenario*[1701]

| Kanton | Aggregierte Primärverteilung in TCHF | | Änderung Steuerbemessungsgrundlage in TCHF | Steuersatz in % | Änderung Steuereinnahmen in TCHF |
|---|---|---|---|---|---|
| | Geltendes Recht | Neukonzeption | | | |
| ZH | 5’207’324 | 7’079’517 | 1’872’193 | 8.54 | 159’885 |
| BE | 3’153’209 | 3’489’142 | 335’933 | 13.38 | 44’948 |
| LU | 2’846’085 | 2’727’778 | –118’307 | 10.68 | –12’635 |
| UR | 250’127 | 211’022 | –39’105 | 9.09 | –3’555 |
| SZ | 2’158’063 | 1’890’694 | –267’369 | 7.87 | –21’042 |
| OW | 400’222 | 379’846 | –20’376 | 8.79 | –1’791 |
| NW | 631’963 | 570’312 | –61’652 | 9.05 | –5’579 |
| GL | 334’077 | 300’499 | –33’578 | 9.85 | –3’307 |
| ZG | 1’374’900 | 1’779’525 | 404’625 | 3.98 | 16’104 |
| FR | 2’618’424 | 2’151’447 | –466’977 | 12.78 | –59’680 |
| SO | 3’345’023 | 3’080’856 | –264’168 | 12.75 | –33’681 |
| BS | 1’883’984 | 2’587’216 | 703’232 | 12.46 | 87’623 |
| BL | 4’005’013 | 3’603’420 | –401’593 | 12.24 | –49’155 |

[1701] Eigene Berechnungen mit Daten aus BFS, Erwerbstätige Bevölkerung nach Wohn- und Arbeitsgemeinde (Pendlermatrix) 2014 [Datensatz]; BFS, Erwerbstätige nach Erwerbsstatus, Bruttoerwerbseinkommen in Klassen, Beschäftigungsgrad und Geschlecht 2017 [Datensatz]; BFS, Monatlicher Bruttolohn (Zentralwert) nach Wirtschaftszweigen und Grossregionen 2016 [Datensatz]; BFS, Ständige Wohnbevölkerung ab 15 Jahren nach Erwerbsstatus und Kanton 2017 [Datensatz]. Die Berechnung des Steuersatzes basiert auf dem Steuerrechner der ESTV mit einem Bruttoerwerbseinkommen von CHF 68’453 und inkl. Kantonsanteil an der dBSt.

| Kanton | Aggregierte Primärverteilung in TCHF | | Änderung Steuerbemessungsgrundlage in TCHF | Steuersatz in % | Änderung Steuereinnahmen in TCHF |
|---|---|---|---|---|---|
| | Geltendes Recht | Neukonzeption | | | |
| SH | 774’211 | 698’953 | –75’258 | 11.06 | –8’324 |
| AR | 840’571 | 776’472 | –64’100 | 8.30 | –5’320 |
| AI | 174’738 | 156’474 | –18’265 | 11.04 | –2’016 |
| SG | 3’392’400 | 3’341’889 | –50’510 | 12.21 | –6’167 |
| GR | 455’718 | 437’854 | –17’864 | 9.64 | –1’722 |
| AG | 7’379’131 | 6’267’841 | –1’111’289 | 9.69 | –107’684 |
| TG | 2’928’445 | 2’479’636 | –448’810 | 10.57 | –47’439 |
| TI | 105’939 | 106’770 | 831 | 10.54 | 88 |
| VD | 2’918’486 | 2’927’290 | 8’804 | 14.51 | 1’277 |
| VS | 1’007’928 | 816’841 | –191’087 | 10.86 | –20’752 |
| NE | 673’342 | 687’722 | 14’380 | 15.29 | 2’199 |
| GE | 657’924 | 1’020’463 | 362’538 | 12.68 | 45’970 |
| JU | 338’473 | 286’243 | –52’229 | 12.54 | –6’550 |

*Tabelle 49: Simulierte Auswirkungen der Neukonzeption auf die Primärverteilung im extremen Szenario*[1702]

| Kanton | Aggregierte Primärverteilung in TCHF | | Änderung Steuerbemessungsgrundlage in TCHF | Steuersatz in % | Änderung Steuereinnahmen in TCHF |
|---|---|---|---|---|---|
| | Geltendes Recht | Neukonzeption | | | |
| ZH | 4’705’894 | 7’095’690 | 2’389’796 | 12.81 | 306’133 |
| BE | 3’095’045 | 3’497’947 | 402’901 | 20.07 | 80’862 |
| LU | 2’869’648 | 2’734’269 | –135’379 | 16.02 | –21’688 |
| UR | 274’735 | 211’751 | –62’984 | 13.64 | –8’588 |
| SZ | 2’271’508 | 1’895’665 | –375’843 | 11.81 | –44’368 |
| OW | 433’839 | 381’221 | –52’619 | 13.19 | –6’938 |
| NW | 652’952 | 571’912 | –81’040 | 13.58 | –11’001 |
| GL | 347’661 | 301’264 | –46’397 | 14.78 | –6’855 |
| ZG | 1’242’246 | 1’783’448 | 541’202 | 5.97 | 32’310 |
| FR | 2’725’287 | 2’156’245 | –569’042 | 19.17 | –109’085 |
| SO | 3’433’679 | 3’088’221 | –345’458 | 19.13 | –66’069 |
| BS | 1’667’857 | 2’593’696 | 925’839 | 18.69 | 173’039 |
| BL | 4’181’655 | 3’612’683 | –568’971 | 18.36 | –104’463 |
| SH | 810’906 | 700’817 | –110’090 | 16.59 | –18’264 |
| AR | 888’740 | 778’747 | –109’993 | 12.45 | –13’694 |
| AI | 184’971 | 156’947 | –28’023 | 16.56 | –4’641 |
| SG | 3’350’476 | 3’349’887 | –589 | 18.32 | –108 |
| GR | 480’905 | 439’203 | –41’702 | 14.46 | –6’030 |
| AG | 7’556’986 | 6’280’233 | –1’276’753 | 14.54 | –185’576 |
| TG | 3’095’472 | 2’485’924 | –609’548 | 15.86 | –96’644 |

[1702] Eigene Berechnungen mit Daten aus BFS, Erwerbstätige Bevölkerung nach Wohn- und Arbeitsgemeinde (Pendlermatrix) 2014 [Datensatz]; BFS, Erwerbstätige nach Erwerbsstatus, Bruttoerwerbseinkommen in Klassen, Beschäftigungsgrad und Geschlecht 2017 [Datensatz]; BFS, Monatlicher Bruttolohn (Zentralwert) nach Wirtschaftszweigen und Grossregionen 2016 [Datensatz]. Der angewandte Steuersatz basiert jeweils auf demjenigen aus dem realistischen Szenario multipliziert mit dem Faktor 1.5.

| Kanton | Aggregierte Primärverteilung in TCHF | | Änderung Steuerbemessungsgrundlage in TCHF | Steuersatz in % | Änderung Steuereinnahmen in TCHF |
|---|---|---|---|---|---|
| | Geltendes Recht | Neukonzeption | | | |
| TI | 105’198 | 107’106 | 1’908 | 15.81 | 302 |
| VD | 2’947’680 | 2’934’821 | –12’859 | 21.77 | –2’799 |
| VS | 1’074’344 | 818’984 | –255’360 | 16.29 | –41’598 |
| NE | 676’788 | 689’615 | 12’826 | 22.94 | 2’942 |
| GE | 539’488 | 1’023’160 | 483’672 | 19.02 | 91’994 |
| JU | 362’582 | 287’087 | –75’495 | 18.81 | –14’200 |

*Tabelle 50: Simulierte Auswirkungen der Neukonzeption auf die Sekundärverteilung im realistischen Szenario*[1703]

| Kanton | Ressourcenindex in % | Korrektur Ressourcenpotenzial in TCHF | Simulierter Ressourcenindex in % | Änderung Ressourcenausgleichtransfers in TCHF | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | Einzahlungen | Auszahlungen |
| ZH | 115.4 | 64’304 | 115.6 | 4’622 | |
| BE | 71.2 | 11’496 | 71.3 | | –3’821 |
| LU | 82.7 | –4’239 | 82.6 | | 512 |

[1703] Eigene Berechnungen mit Daten aus BFS, Erwerbstätige Bevölkerung nach Wohn- und Arbeitsgemeinde (Pendlermatrix) 2014 [Datensatz]; BFS, Erwerbstätige nach Erwerbsstatus, Bruttoerwerbseinkommen in Klassen, Beschäftigungsgrad und Geschlecht 2017 [Datensatz]; BFS, Monatlicher Bruttolohn (Zentralwert) nach Wirtschaftszweigen und Grossregionen 2016 [Datensatz]; BFS, Ständige Wohnbevölkerung ab 15 Jahren nach Erwerbsstatus und Kanton 2017 [Datensatz]; EFV, Ressourcenpotenzial und Ressourcenindex, Berechnungen für die Botschaft SV17, 2018 [Datensatz]. Für die kantonsspezifischen Gewichtungsfaktoren gemäss Art. 21 Abs. 2 FiLaV wurden die Mittelwerte der Bemessungsjahre 2014–2016 verwendet.

| Kanton | Ressourcenindex in % | Korrektur Ressourcenpotenzial in TCHF | Simulierter Ressourcenindex in % | Änderung Ressourcenausgleichtransfers in TCHF | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | Einzahlungen | Auszahlungen |
| UR | 64.3 | –1’653 | 64.1 | | 455 |
| SZ | 178.6 | –6’978 | 178.5 | –65 | |
| OW | 98.4 | –622 | 98.4 | | 19 |
| NW | 160.1 | –1’425 | 160.0 | –8 | |
| GL | 70.4 | –1’429 | 70.3 | | 342 |
| ZG | 265.9 | 5’561 | 266.1 | 839 | |
| FR | 82.0 | –14’360 | 81.8 | | 2’541 |
| SO | 72.5 | –11’762 | 72.3 | | 2’735 |
| BS | 143.2 | 11’484 | 143.5 | 916 | |
| BL | 100.6 | –13’733 | 100.5 | –710 | |
| SH | 111.1 | –1’778 | 111.1 | –59 | |
| AR | 82.3 | –1’975 | 82.2 | | 335 |
| AI | 84.2 | –577 | 84.1 | | 91 |
| SG | 75.3 | –4’513 | 75.3 | | 653 |
| GR | 83.3 | –679 | 83.3 | | –19 |
| AG | 82.5 | –44’286 | 82.3 | | 7’899 |
| TG | 77.7 | –18’695 | 77.5 | | 3’907 |
| TI | 92.5 | –229 | 92.5 | | –138 |
| VD | 111.0 | 384 | 111.1 | 427 | |
| VS | 66.0 | –8’302 | 66.0 | | 2’144 |
| NE | 111.4 | 263 | 111.5 | 112 | |
| GE | 153.5 | 7’707 | 153.6 | 1’191 | |
| JU | 61.8 | –1’940 | 61.8 | | 510 |

*Tabelle 51: Simulierte Auswirkungen der Neukonzeption auf die Sekundärverteilung im extremen Szenario*[1704]

| Kanton | Ressourcenindex in % | Korrektur Ressourcenpotenzial in TCHF | Simulierter Ressourcenindex in % | Änderung Ressourcenausgleichtransfers in TCHF | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | Einzahlungen | Auszahlungen |
| ZH | 115.4 | 81’446 | 115.6 | 5’857 | |
| BE | 71.2 | 13’549 | 71.3 | | –4’583 |
| LU | 82.7 | –4’927 | 82.6 | | 565 |
| UR | 64.3 | –2’606 | 64.0 | | 727 |
| SZ | 178.6 | –9’651 | 178.5 | –130 | |
| OW | 98.4 | –1’502 | 98.3 | | 54 |
| NW | 160.1 | –1’854 | 160.0 | –13 | |
| GL | 70.4 | –1’936 | 70.2 | | 466 |
| ZG | 265.9 | 7’372 | 266.1 | 1’081 | |
| FR | 82.0 | –17’387 | 81.8 | | 3’066 |
| SO | 72.5 | –15’240 | 72.3 | | 3’551 |
| BS | 143.2 | 14’964 | 143.5 | 1’184 | |
| BL | 100.6 | –19’198 | 100.4 | –1’003 | |
| SH | 111.1 | –2’508 | 111.1 | –90 | |
| AR | 82.3 | –3’278 | 82.1 | | 573 |
| AI | 84.2 | –867 | 84.0 | | 139 |
| SG | 75.3 | –3’825 | 75.3 | | 383 |
| GR | 83.3 | –1’486 | 83.3 | | 89 |

[1704] Eigene Berechnungen mit Daten aus BFS, Erwerbstätige Bevölkerung nach Wohn- und Arbeitsgemeinde (Pendlermatrix) 2014 [Datensatz]; BFS, Erwerbstätige nach Erwerbsstatus, Bruttoerwerbseinkommen in Klassen, Beschäftigungsgrad und Geschlecht 2017 [Datensatz]; BFS, Monatlicher Bruttolohn (Zentralwert) nach Wirtschaftszweigen und Grossregionen 2016 [Datensatz]; BFS, Ständige Wohnbevölkerung ab 15 Jahren nach Erwerbsstatus und Kanton 2017 [Datensatz]; EFV, Ressourcenpotenzial und Ressourcenindex, Berechnungen für die Botschaft SV17, 2018 [Datensatz]. Für die kantonsspezifischen Gewichtungsfaktoren gemäss Art. 21 Abs. 2 FiLaV wurden die Mittelwerte der Bemessungsjahre 2014–2016 verwendet.

| Kanton | Ressourcenindex in % | Korrektur Ressourcenpotenzial in TCHF | Simulierter Ressourcenindex in % | Änderung Ressourcenausgleichtransfers in TCHF | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | Einzahlungen | Auszahlungen |
| AG | 82.5 | –50’647 | 82.3 | | 8’980 |
| TG | 77.7 | –25’010 | 77.4 | | 5’247 |
| TI | 92.5 | –285 | 92.5 | | –176 |
| VD | 111.0 | –23 | 111.1 | 513 | |
| VS | 66.0 | –10’963 | 65.9 | | 2’847 |
| NE | 111.4 | 194 | 111.5 | 134 | |
| GE | 153.5 | 10’166 | 153.6 | 1’532 | |
| JU | 61.8 | –2’757 | 61.7 | | 735 |

*Tabelle 52: Nettobetrachtung der Auswirkungen der Neukonzeption auf die Kantonsfinanzen*

| | Realistisches Szenario in TCHF | | | Extremes Szenario in TCHF | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Primärverteilung | Sekundärverteilung | Total | Primärverteilung | Sekundärverteilung | Total |
| ZH | 159’885 | –95’622 | 64’263 | 306’133 | –96’857 | 209’276 |
| BE | 44’948 | –3’821 | 41’127 | 80’862 | –4’583 | 76’279 |
| LU | –12’635 | 512 | –12’123 | –21’688 | 565 | –21’123 |
| UR | –3’555 | 455 | –3’100 | –8’588 | 727 | –7’861 |
| SZ | –21’042 | 65 | –20’977 | –44’368 | 130 | –44’238 |
| OW | –1’791 | 19 | –1’772 | –6’938 | 54 | –6’884 |
| NW | –5’579 | 8 | –5’571 | –11’001 | 13 | –10’988 |
| GL | –3’307 | 342 | –2’965 | –6’855 | 466 | –6’389 |
| ZG | 16’104 | –839 | 15’265 | 32’310 | –1’081 | 31’229 |
| FR | –59’680 | 2’541 | –57’139 | –109’085 | 3’066 | –106’019 |
| SO | –33’681 | 2’735 | –30’946 | –66’069 | 3’551 | –62’518 |
| BS | 87’623 | –26’916 | 60’707 | 173’039 | –27’184 | 145’855 |

| | Realistisches Szenario in TCHF | | | Extremes Szenario in TCHF | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | **Primär-verteilung** | **Sekundär-verteilung** | **Total** | **Primär-verteilung** | **Sekundär-verteilung** | **Total** |
| BL | –49’155 | 710 | –48’445 | –104’463 | 1’003 | –103’460 |
| SH | –8’324 | 59 | –8’265 | –18’264 | 90 | –18’174 |
| AR | –5’320 | 335 | –4’985 | –13’694 | 573 | –13’121 |
| AI | –2’016 | 91 | –1’925 | –4’641 | 139 | –4’502 |
| SG | –6’167 | 653 | –5’514 | –108 | 383 | 275 |
| GR | –1’722 | –19 | –1’741 | –6’030 | 89 | –5’941 |
| AG | –107’684 | 7’899 | –99’785 | –185’576 | 8’980 | –176’596 |
| TG | –47’439 | 3’907 | –43’532 | –96’644 | 5’247 | –91’397 |
| TI | 88 | –138 | –50 | 302 | –176 | 126 |
| VD | 1’277 | –5’427 | –4’150 | –2’799 | –5’513 | –8’312 |
| VS | –20’752 | 2’144 | –18’608 | –41’598 | 2’847 | –38’751 |
| NE | 2’199 | –112 | 2’087 | 2’942 | –134 | 2’808 |
| GE | 45’970 | –46’191 | –221 | 91’994 | –46’532 | 45’462 |
| JU | –6’550 | 510 | –6’040 | –14’200 | 735 | –13’465 |

# Quellenverzeichnis

## 1. Literatur


ABDERHALDEN URSULA, Möglichkeiten und Grenzen der interkantonalen Zusammenarbeit, Diss. Freiburg 1999.

ADAMS MAURICE/GRIFFITHS JOHN, Against 'comparative method': explaining similarities and differences, in: Maurice Adams/Jacco Bomhoff (Hrsg.), Practice and Theory in Comparative Law, Cambridge 2012, S. 279–301.

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

ALIG KURT, Personengesellschaften im interkantonalen und internationalen Steuerrecht, Diss. St. Gallen, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 30, Bern 1980.

ALLEMANN RICHARD, Die Gestaltung der Konzernspitze unter steuerlichen Aspekten, Diss. St. Gallen, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 87, Bern/Stuttgart/Wien 1997.

ALONSO WILLIAM, Location and Land Use: Toward a General Theory of Land Rent, Cambridge 1964.

ANGELINI TERENZIO/THÖNY BERNHARD, Vergleich der kantonalen Finanzausgleichssysteme, der Aufgaben und Einnahmenaufteilung und der Gemeindestrukturen: Schlussbericht, St. Gallen 2004.

ARELLANO MANUEL, Computing Robust Standard Errors for Within-Groups Estimators, Oxford Bulletin of Economics and Statistics 49 (1987), S. 431–434.

ARNOLD BRIAN J., Permanent Establishment, in: Richard Vann (Hrsg.), Global Tax Treaty Commentaries, Amsterdam 2014. (zit. ARNOLD, Permanent Establishment)

ARNOLD MARTIN, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, ASA 75 (2006), S. 265–293. (zit. ARNOLD, Geschäfts- und Privatvermögen)

ATHANAS PETER, Aussensteuerliche Bestimmungen im DBG und StHG, in: Ernst Höhn/Peter Athanas (Hrsg.), Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 64, Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 405–445.

AUERBACH ALAN J./HINES JAMES R., Taxation and Economic Efficiency, in: Alan J. Auerbach/Martin Feldstein (Hrsg.), Handbook of Public Economics, Amsterdam 2002, S. 1348–1421.

BAILEY STEPHEN J./CONNOLLY STEPHEN, The Flypaper Effect: Identifiying Areas for Further Research, Public Choice 95 (1998), S. 335–361.

BALDWIN RICHARD E./KRUGMAN PAUL, Agglomeration, integration and tax harmonisation, European Economic Review 48 (2004), S. 1–23.

BAUER-BALMELLI MAJA/NYFFENEGGER MARKUS, Art. 3 StHG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2. Aufl., Basel 2002.

BAUER HANS, Der Basler Arbeitsrappen, in: Christoph Merian Stiftung (Hrsg.), Basler Stadtbuch 1984, Basel 1984, S. 113–120.

BAUMANN RUEDI, Zum Bericht der Expertenkommission Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung (ERU), FStR 1/2002, S. 63–74.

BAUMOL WILLIAM J., The Macroeconomics of Unbalanced Growth: The Anatomy of Urban Crisis, AER 57 (1967), S. 415–426.

BECKER GARY S., A Theory of Competition Among Pressure Goupts for Political Influence, Quarterly Journal of Economics 98 (1983), S. 371–400.

BÉGUELIN JACQUES, Le nouvel Accord franco-suisse relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers, in: Markus Reich/Martin Zweifel (Hrsg.), Das schweizerische Steuerrecht, Festschrift zum 70. Geburtstag von Ferdinand Zuppinger, Bern 1989, S. 561–572.

BEHNISCH URS, Art. 127 BV, in: Bernhard Waldmann/Eva Maria Belser/Astrid Epiney (Hrsg.), Basler Kommentar, Bundesverfassung, Basel 2015. (zit. BEHNISCH, Basler Kommentar zu Art. 127 BV)

BEHNISCH URS, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2004, ZBJV 142 (2006), S. 185–248. (zit. BEHNISCH, Rechtsprechung 2004)

BEHNISCH URS, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2005, ZBJV 143 (2007), S. 405–452. (zit. BEHNISCH, Rechtsprechung 2005)

BEHNISCH URS, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2006 und 2007, 2. Teil, ZBJV 144 (2008), S. 445–490. (zit. BEHNISCH, Rechtsprechung 2006/2007)

BENDLINGER STEFAN, Art. 5 Betriebsstätte, in: Dietmar Aigner/Georg Kofler/Michael Tumpel (Hrsg.), DBA Kommentar, 2. Aufl., Wien 2019, S. 219–454.

BERNASCONI MARCO, L'Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei frontalieri e alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine del 3 ottobre 1974, Rivista Tributaria Ticinese 23 (1990), S. 289–315.

BERTRAND MARIANNE/DUFLO ESTHER/MULLAINATHAN SENDHIL, How Much Should We Trust Differences-in-Differences Estimates?, Quarterly Journal of Economics 119 (2004), S. 249–275.

BERTSCHINGER MICHAEL, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Diss. St. Gallen, Schriftenreihe Finanzwissenschaft und Finanzrecht, Band 117, Bern 2020.

BERTSCHINGER MICHAEL/MÜHLEMANN MARCO, Die neue Patentbox – bundesrechtliche Vorgaben und kantonale Umsetzung, StR 75 (2020), S. 178–199.

BESLEY TIMOTHY/COATE STEPHEN, Centralized versus decentralized provision of local public goods: a political economy approach, Journal of Public Economics 87 (2003), S. 2611–2637.

BETSCHART PHILIPP, § 24 Grundsätze und Verlegung der Abzüge vom Einkommen und Vermögen bei der Steuerausscheidung, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011.

BIAGGINI GIOVANNI, Art. 3 BV, in: Bernhard Waldmann/Eva Maria Belser/Astrid Epiney (Hrsg.), Basler Kommentar, Bundesverfassung, Basel 2015. (zit. BIAGGINI, Basler Kommentar zu Art. 3 BV)

BIAGGINI GIOVANNI, Problematische Seiten der unmittelbaren Anwendbarkeit von Verfassungsnormen, ZBl 118 (2017), S. 581–582. (zit. BIAGGINI, Anwendbarkeit)

BICKEL WILHELM, Der Finanzausgleich, in: Wilhelm Gerloff/Fritz Neumark (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, Band 2, 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 730–788.

BIRK DIETER, Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmensbesteuerung, StuW 77 (2000), S. 328–336.

BLANKART CHARLES B., Knut Wicksells Finanztheoretische Untersuchungen 1896–1996: Ihre Bedeutung für die moderne Finanzwissenschaft, FA 52 (1995), S. 437–459. (zit. BLANKART, Bedeutung)

BLANKART CHARLES B., Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 9. Aufl., München 2017. (zit. BLANKART, Öffentliche Finanzen)

BLANKART CHARLES B., Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 8. Aufl., München 2011. (zit. BLANKART, Öffentliche Finanzen 2011)

BLÖCHLIGER HANSJÖRG, Baustelle Föderalismus, Herausforderung und Perspektiven für eine Revitalisierung des schweizerischen Staatsverständnisses, Zürich 2005.

BLUM BÉATRICE, § 157 StG/AG, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 2, 3. Aufl., Muri-Bern 2009.

BLUMENSTEIN ERNST, Die bundesgesetzliche Regelung des Doppelbesteuerungsverbotes, o. O. 1914. (zit. BLUMENSTEIN, Regelung)

BLUMENSTEIN ERNST, Schweizerisches Steuerrecht, 1. Halbband, 1. Aufl., Tübingen 1926. (zit. BLUMENSTEIN, Steuerrecht)

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich/ Basel/Genf 2016.

BOADWAY ROBIN, Inter-Governmental Fiscal Relations: The Facilitator of Fiscal Decentralization, Constitutional Political Economy 12 (2001), S. 93–121. (zit. BOADWAY, Facilitator)

BOADWAY ROBIN, The Theory and Practice of Equalization, CESifo Economics Studies 50 (2004), S. 211–254. (zit. BOADWAY, Equalization)

BOADWAY ROBIN/KEEN MICHAEL, Efficiency and the optimal direction of federal-state transfers, International Tax and Public Finance 3 (1996), S. 137–155.

BOCHSLER DANIEL/SCIARINI PASCAL, Konkordate und Regierungskonferenzen. Standbeine des horizontalen Föderalismus, LeGes 1/2006, S. 23–40.

BÖCKEL MARKUS, Instrumente der Einpassung neuen Rechts in die Rechtsordnung (unter besonderer Berücksichtigung der Unberührtheitsklauseln), Diss. Trier, Schriften zum Öffentlichen Recht, Band 628, Berlin 1993.

BOHLEY PETER, Perspektiven des interkommunalen Finanzausgleichs, in: Franz Eng/Alexander Glatthard/Beat H. Koenig (Hrsg.), Der interkommunale Finanzausgleich im Wandel, Schriftenreihe Finanzen der öffentlichen Hand, Band 1, Bern 1990, S. 107–118.

BORCK RAINALD, Führt fiskalische Äquivalenz zu einer effizienten Allokation? Die Rolle von Mehrheitsabstimmungen, Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung 72 (2003), S. 444–457.

BOSSHARD ERICH/RAJOWER FELIX, Begriff des Arbeitgebers gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. b OECD-Musterabkommen (Monteurklausel), FStR 3/2003, S. 200–220.

BRÄHLER GERNOD, Internationales Steuerrecht, 8. Aufl., Wiesbaden 2014.

BRECHT ARNOLD, Internationaler Vergleich der öffentlichen Ausgaben, Berlin 1932.

BRENNAN GEOFFREY/BUCHANAN JAMES M., The Power to Tax, Cambridge 1980.

BREYER FRIEDRICH/KOLMAR MARTIN, Grundlagen der Wirtschaftspolitik, 2. Aufl., Tübingen 2005.

BRUECKNER JAN K., Transport subsidies, system choice, and urban sprawl, Regional Science and Urban Economics 35 (2005), S. 715–733. (zit. BRUECKNER, Transport subsidies)

BRUECKNER JAN K., Urban Sprawl: Diagnosis and Remedies, International Regional Science Review 23 (2000), S. 160–171. (zit. BRUECKNER, Diagnosis and Remedies)

BRUECKNER JAN K., Urban Sprawl: Lessons from Urban Economics, in: William G. Gale/Janet Rothenberg Pack (Hrsg.), Brookings-Wharton Papers on Urban Affairs, Washington D.C. 2001, S. 65–89. (zit. BRUECKNER, Lessons)

BRÜLHART MARIUS/JAMETTI MARIO, Does tax competition tame the Leviathan?, Journal of Public Economics 177 (2019), S. 1–16. (zit. BRÜLHART/JAMETTI, Leviathan)

BRÜLHART MARIUS/JAMETTI MARIO, Vertical versus horizontal tax externalities: An empirical test, Journal of Public Economics 90 (2006), S. 2027–2062. (zit. BRÜLHART/JAMETTI, Externalities)

BRÜLISAUER PETER, Art. 7 OECD-MA, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015.

BRÜLISAUER PETER/KRIESI MARCEL R., Internationale Personenunternehmen im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht der Schweiz (1. Teil), FStR 4/2007, S. 271–284.

BRÜLISAUER PETER/MÜHLEMANN MARCO, Art. 58 DBG, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Basel 2017.

BRÜMMERHOFF DIETER/BÜTTNER THIESS, Finanzwissenschaft, 11. Aufl., Berlin 2015.

BUCHANAN JAMES M., Federalism and Fiscal Equity, AER 40 (1950), S. 583–599. (zit. BUCHANAN, Federalism)

BUCHANAN JAMES M., The Political Efficiency of General Taxation, National Tax Journal 46 (1993), S. 401–410. (zit. BUCHANAN, Political Efficiency)

BUCHANAN JAMES M./WAGNER RICHARD E., An Efficiency Basis for Federal Fiscal Equalization, in: Julius Margolis (Hrsg.), The Analysis of Public Output, New York 1970, S. 139–162.

BUCIEK KLAUS D., Art. 7 Unternehmensgewinne, in: Hans Flick/Franz Wassermeyer/Michael Kempermann (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland–Schweiz, Loseblattsammlung, Köln 1981/2019.

BURCKHARDT WALTHER, Kommentar der schweizerischen Bundesverfassung vom 29. Mai 1874, 3. Aufl., Bern 1931.

CAGIANUT FRANCIS, Der Steuerpflichtige und die Steuerordnung, in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 80, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 13–24. (zit. CAGIANUT, FS Höhn)

CAGIANUT FRANCIS, Der Steuerrichter und die Verfassung, in: Markus Reich/Martin Zweifel (Hrsg.), Das schweizerische Steuerrecht, Festschrift zum 70. Geburtstag von Ferdinand Zuppinger, Bern 1989, S. 135–147. (zit. CAGIANUT, FS Zuppinger)

CAGIANUT FRANCIS/HÖHN ERNST, Unternehmungssteuerrecht, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 46, 3. Aufl., Bern/Wien/Stuttgart 1993.

CAMERON A. COLIN/GELBACH JONAH B./MILLER DOUGLAS L., Bootstrap-based improvements for inference with clustered errors, Review of Economics and Statistics 90 (2008), S. 414–427.

CAMERON A. COLIN/MILLER DOUGLAS L., A Practitioner's Guide to Cluster-Robust Inference, Journal of Human Resources 50 (2015), S. 317–372.

CANARIS CLAUS-WILHELM, Die Feststellung von Lücken im Gesetz: eine methodologische Studie über Voraussetzungen und Grenzen der richterlichen Rechtsfortbildung praeter legem, Berlin 1964.

CAPPELLETTI FABIO/SOGUEL NILS, Bureaucracy and the Flypaper Effect: Evidence from Intercommunal Fiscal Equalisation in the Canton of Vaud, Urban Public Economics Review 18 (2013), S. 38–67.

CAVELTI LUZIUS U., International Tax Cooperation, The Sovereignty Conflict between the Residence and the Source Country, Diss. Bern, Schriften zum Steuer- und Wirtschaftsrecht, Band 26, Bern 2015.

CAVELTI ULRICH/GREMINGER BERNHARD, 10 Jahre Steuerharmonisierung, ASA 79 (2010), S. 445–478.

CLEMENT URS/SCHÖNENBERGER NADINE, Interkantonale Steuerausscheidung: Neuerungen im Zusammenhang mit Ausscheidungsverlusten, Änderung der interkantonalen Verlustverteilung aufgrund neuster Rechtsprechung, TREX 2/2008, S. 100–103.

CLIMONET CHARLOTTE, Travailleurs Frontaliers, Implications en matière de fiscalité et de sécurité sociale, ST 80 (2006), S. 439–442.

COASE RONALD H., The Problem of Social Cost, Journal of Law and Economics 3 (1960), S. 1–44.

COHEN JACOB, Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences, 2. Aufl., Hillsdale 1988.

COUSTEL ANNE-SOPHIE, France, in: International Fiscal Association (Hrsg.), Qualification of taxable entities and treaty protection, Cahier de droit fiscal international, Vol. 99b, Rotterdam 2014, S. 335–357.

DE VRIES REILINGH DANIEL, § 10 Geschäftsort, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011. (zit. DE VRIES REILINGH, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 10)

DE VRIES REILINGH DANIEL, § 26 Steuerausscheidung bei Geschäftsorten, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011. (zit. DE VRIES REILINGH, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 26)

DE VRIES REILINGH DANIEL, Brennpunkte im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, in: Adriano Marantelli/Andrea Opel (Hrsg.), Aktuelle Fragen des schweizerischen Steuerrechts, Festgabe für Prof. em. Dr. Urs R. Behnisch, Bern 2020, S. 33–52. (zit. DE VRIES REILINGH, FS Behnisch)

DE VRIES REILINGH DANIEL, La double imposition intercantonale, 2. Aufl., Bern 2013. (zit. DE VRIES REILINGH, Double imposition intercantonale)

DEBATIN HELMUT, Konzeptionen zur Steuerpflicht, Finanzrundschau 24 (1969), S. 277–284.

DELLEY JEAN-DANIEL/FLÜCKIGER ALEXANDRE, La légistique: une élaboration méthodique de la législation, in: La confection de la loi, Paris 2005, S. 83–96.

DIAMOND PETER A./MIRRLEES JAMES A., Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency, AER 61 (1971), S. 8–27.

DÜRR SAMUEL, Art. 15 OECD-MA, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015.

DÜRRSCHMIDT DANIEL, Art. 19 Öffentlicher Dienst, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 6. Aufl., München 2015, S. 1830–1891.

DUSS MARCO, 1. Kapitel: Der grenzüberschreitende Betrieb im Steuerrecht, in: Markus Reich/Marco Duss (Hrsg.), Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt am Main 1996, S. 365–417.

DUSS PASCAL/KUBAILE HEIKO, Anhang zu Art. 15 OECD-MA: Grenzgänger, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015.

DUSTMANN CHRISTIAN/FRATTINI TOMMASO, The Fiscal Effects of Immigration to the UK, Economic Journal 124 (2014), S. 593–643.

EEKHOFF JOHANN, Entfernungspauschale nicht wieder einführen, Zeitschrift für Wirtschaftspolitik 57 (2007), S. 65–72.

EHRENZELLER BERNHARD, Kooperativer Föderalismus und Demokratie, in: Bernhard Waldmann (Hrsg.), Nationale Föderalismuskonferenz: Der kooperative Föderalismus vor neuen Herausforderungen, Basel 2005, S. 67–86.

EICHENBERGER OLIVIER, Individualbesteuerung der natürlichen Personen in der Schweiz. Modelle, Vor- und Nachteile sowie Alternativen, Diss. St. Gallen, Schriftenreihe Finanzwissenschaft und Finanzrecht, Band 107, Bern 2008.

EIDENMÜLLER HORST, Effizienz als Rechtsprinzip: Möglichkeiten und Grenzen der ökonomischen Analyse des Rechts, Diss. München, Die Einheit der Gesellschaftswissenschaften, Band 90, 4. Aufl., Tübingen 2015.

ENZ MARC, Grenzgängerregelungen, Diss. Zürich, Bern 2012.

EPPING VOLKER, 3. Kapitel: Völkerrechtssubjekte, in: Volker Epping/Wolff Heintschel von Heinegg (Hrsg.), Ipsen, Völkerrecht, 7. Aufl., München 2018, S. 73–452.

EUGSTER BEATRIX/PARCHET RAPHAËL, Culture and Taxes, Journal of Political Economy 127 (2019), S. 296–337.

EWING REID, Is Los Angeles-Style Sprawl Desirable?, Journal of the American Planning Association 63 (1997), S. 107–126.

FELD LARS P., Braucht die Schweiz eine materielle Steuerharmonisierung?, Projektstudie zuhanden der economiesuisse, Zürich 2009. (zit. FELD, Steuerharmonisierung)

FELD LARS P., Steuerwettbewerb und seine Auswirkungen auf Allokation und Distribution, Diss. St. Gallen, Beiträge zur Finanzwissenschaft, Band 10, Tübingen 2000. (zit. FELD, Steuerwettbewerb)

FELD LARS P./FUEST CLEMENS/HAUCAP JUSTUS/SCHWEITZER HEIKE/WIELAND VOLKER/WIGGER BERTHOLD U., Für eine echte Reform der Bund-Länder-Finanzbeziehungen, Kronberger Kreis-Studien Band 62, Berlin 2016.

FELD LARS P./KIRCHGÄSSNER GEBHARD, Föderalismus und Staatsquote, Jahrbuch des Föderalismus 5 (2004), S. 67–87.

FELD LARS P./KIRCHGÄSSNER GEBHARD/SCHALTEGGER CHRISTOPH A., Decentralized Taxation and the Size of Government: Evidence from Swiss State and Local Governments, Southern Economic Journal 77 (2010), S. 27–48.

FELD LARS P./MATSUSAKA JOHN G., Budget referendums and government spending: evidence from Swiss cantons, Journal of Public Economics 87 (2003), S. 2703–2724.

FELD LARS P./SCHALTEGGER CHRISTOPH A. (Hrsg.), Föderalismus und Wettbewerbsfähigkeit in der Schweiz, Zürich 2017.

FISHER RONALD C., Income and Grant Effects on Local Expenditures: The Flypaper Effect and Other Difficulties, Journal of Urban Economics 12 (1982), S. 324–345.

FUCHS STEFAN, Die Steuergeldwäscherei im Schweizer Recht. Darstellung und Würdigung des Bundesgesetzes zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der GAFI/FATF im Steuerbereich, Diss. St. Gallen, Schriftenreihe Finanzwissenschaft und Finanzrecht, Band 113, Bern 2017.

FÜHR MARTIN, Qualitätsstandards für die Gesetzesfolgenabschätzung, in: Stephan Hensel/Kilian Bizer/Martin Führ/Joachim Lange (Hrsg.), Gesetzesfolgenabschätzung in der Anwendung, Perspektiven und Entwicklungstendenzen, Interdisziplinäre Studien zu Recht und Staat, Band 48, Baden-Baden 2010.

GEISER THOMAS/MÜLLER ROLAND/PÄRLI KURT, Arbeitsrecht in der Schweiz, 4. Aufl., Bern 2019.

GERLOFF WILHELM, Steuerwirtschaftslehre, in: Wilhelm Gerloff/Fritz Neumark (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, Band 2, Tübingen 1956, S. 240–325.

GIACOMETTI ZACCARIA, Allgemeine Lehren des rechtsstaatlichen Verwaltungsrechts, Zürich 1960.

GOOD MARIN/HURST SIMON/WILLENER RAHEL/SAGER FRITZ, Die Ausgaben der Schweizer Kantone – Eine Fuzzy Set QCA, Swiss Political Science Review 18 (2012), S. 452–476.

GRAMLICH EDWARD, Intergovernmental Grants: A Review of the Empirical Literature, in: Wallace E. Oates (Hrsg.), The Political Economy of Fiscal Federalism, Lexington 1977, S. 219–239. (zit. GRAMLICH, Review)

GRAMLICH EDWARD, State and Local Governments and Their Budget Constraint, International Economic Review 10 (1969), S. 163–182. (zit. GRAMLICH, State and Local Governments)

GROTHERR SIEGFRIED, Grundlagen der internationalen Steuerplanung, in: Siegfried Grotherr (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3–28. Aufl., Berlin 2003.

HABLÜTZEL PETER/MÜLLER-MURALT JÜRG, Hundert Jahre Finanzdirektorenkonferenz, Bern 2010.

HÄFELIN ULRICH, Zur Lückenfüllung im öffentlichen Recht, in: Ulrich Häfelin/Walter Haller/Georg Müller/Dietrich Schindler (Hrsg.), Festschrift zum 70. Geburtstag von Hans Nef, Zürich 1981.

HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., Zürich 2020.

HALLER HEINZ, Die Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die öffentliche Finanzwirtschaft, FA 21 (1961), S. 248–260. (zit. HALLER, Bedeutung)

HALLER HEINZ, Die Steuern, 3. Aufl., Tübingen 1981. (zit. HALLER, Steuern)

HALLER WALTER, Art. 189 BV, in: Bernhard Ehrenzeller/Benjamin Schindler/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl., Zürich/St. Gallen 2014. (zit. HALLER, St. Galler Kommentar zu Art. 189 BV)

HANSJÜRGENS BERND, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, Habil. Marburg, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten, Band 72, Berlin 2001.

HÄRTEL INES, Alte und neue Föderalismuswelten, in: Ines Härtel (Hrsg.), Handbuch Föderalismus – Föderalismus als demokratische Rechtsordnung und Rechtskultur in Deutschland, Europa und der Welt, Band I, Berlin/Heidelberg 2012, S. 3–22.

HAUSER HEINZ, Der innerkantonale Finanzausgleich, Diss. St. Gallen, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 3, Bern/Stuttgart 1971.

HEAD JOHN W., Great Legal Traditions: Civil Law, Common Law, and Chinese Law in Historical and Operational Perspective, Durham 2011.

HEIL-FROIDEVAUX ADRIENNE, Steuerrechtliche Praktikabilität unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten, Diss. Bern, Abhandlungen zum schweizerischen Recht, Bern 2006.

HEINEBERG HEINZ, Stadtstrukturmodelle und die innere Gliederung der Stadt, in: Hans Gebhardt/Rüdiger Glaser/Ulrich Radtke/Paul Reuber (Hrsg.), Geographie, Physische Geographie und Humangeographie, 2. Aufl., Berlin/Heidelberg 2012, S. 862–871.

HEINEMANN ANDREAS, Recht, Ökonomie und Realität, in: Robert Waldburger/Peter Sester/Christoph Peter/Charlotte M. Baer (Hrsg.), Law & Economics, Festschrift für Peter Nobel zum 70. Geburtstag, Bern 2015, S. 21–41.

HEMMELRATH ALEXANDER, Art. 7 Unternehmensgewinne, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 6. Aufl., München 2015.

HERDEGEN MATTHIAS, Völkerrecht, 19. Aufl., München 2020.

HEY JOHANNA, § 8 Einkommensteuer, in: Klaus Tipke/Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 23. Aufl., Köln 2018, S. 313–529. (zit. HEY, Steuerrecht)

HEY JOHANNA, Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung, in: Klaus Tipke/Roman Seer/Johanna Hey/Joachim Englisch (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, Köln 2011, S. 133–165. (zit. HEY, FS Lang)

HINES JAMES R./THALER RICHARD, Anomalies: The flypaper effect, Journal of Economic Perspectives 9 (1995), S. 217–226.

HINNY PASCAL, Personenverkehrsabkommen und Schweizer Quellensteuerordnung, FStR 4/2004, S. 251–269.

HÖHN ERNST, Art. 46 Abs. 2 BV, in: Jean-François Aubert/Kurt Eichenberger/Jörg Paul Müller/ René A. Rhinow/Dietrich Schindler (Hrsg.), Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, 1986, S. 1–28. (zit. HÖHN, Kommentar zu Art. 46 Abs. 2 BV 1874)

HÖHN ERNST, Doppelbesteuerungsrecht, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 12, Bern 1973. (zit. HÖHN, Doppelbesteuerungsrecht)

HÖHN ERNST, Praktische Methodik der Gesetzesauslegung, Zürich 1993. (zit. HÖHN, Praktische Methodik)

HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2000.

HÖHN ERNST/MEIER ALFRED, Steuerrechtswissenschaft und finanzwissenschaftliche Steuerlehre, in: Willy Geiger/Ernst Höhn/Francesco Kneschaurek/Alfred Meier/Alfred Nydegger (Hrsg.), Der wirtschaftende Staat: Theorie und Praxis, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Theo Keller, Bern/Stuttgart 1971, S. 123–141.

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, 5. Kapitel: Überblick über die Besteuerung des Erwerbseinkommens und der Unternehmensgewinne, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, Schriftenreihe Finanzwissenschaft und Finanzrecht, Band 38, 2. Aufl., Bern 1993. (zit. HÖHN/WALDBURGER, Handbuch)

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Band I, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 8, Bern/Stuttgart/Wien 2001. (zit. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I)

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Band II, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 8, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2002. (zit. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht II)

HÖHN ERNST/WEBER ROLF H., Wesen, Bedeutung und Stellung der Planung und Gestaltung von Rechtsgeschäften, in: Ernst Höhn/Rolf H. Weber (Hrsg.), Planung und Gestaltung von Rechtsgeschäften, Zürich 1986, S. 1–18.

HOLLIGER HANS, Das Steuerdomizil nach interkantonalem Recht, Zürich, Innsbruck 1922.

HOMBURG STEFAN, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl., München 2015. (zit. HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre)

HOMBURG STEFAN, Die Entfernungspauschale als steuertheoretische Herausforderung, Zeitschrift für Wirtschaftspolitik 57 (2008), S. 45–53. (zit. HOMBURG, Entfernungspauschale)

HONAUER NIKLAUS/DEKKER FREDRIK, Digitalisierung und Steuern: Steuersystematik und digitale Instrumente, EF 91 (2017), S. 898–901.

HONGLER PETER, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, Jusletter 4. November 2019. (zit. HONGLER, Leistungsfähigkeitsprinzip)

HONGLER PETER, Justice in International Tax Law, Habil. Zürich, Amsterdam 2019. (zit. HONGLER, Justice)

HONGLER PETER/PISTONE PASQUALE, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, IBFD Working paper, Amsterdam 2015.

HONSELL HEINRICH, Art. 1 ZGB, in: Thomas Geiser/Christiana Fountoulakis (Hrsg.), Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, Bern 2018.

HOTZ REINHOLD, Methodische Rechtsetzung, Eine Aufgabe der Verwaltung, Habil. St. Gallen, Zürich 1983.

HUBER HANS, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht als Richterrecht, Festschrift für Irene Blumenstein, ASA 34 (1966), S. 43–64.

HUBER MARTIN/PAUL SABINE, Digitalisierung – Was erwartet die Steuern?, EF 91 (2017), S. 894–895.

HWP, Band Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2014.

INMAN ROBERT P., The Fiscal Performance of Local Governments: An Interpretative Review, in: Peter Mieszkowski/Mahlon Straszheim (Hrsg.), Current Issues in Urban Economics, Baltimore 1979, S. 270–321. (zit. INMAN, Fiscal Performance)

INMAN ROBERT P., Flypaper Effect, in: Matias Vernengo/Esteban Perez Caldentey/Barkley J. Rosser (Hrsg.), The New Palgrave Dictionary of Economics, London 2009. (zit. INMAN, Flypaper Effect)

ISLER LEANA/SUTER CLAUDIA, § 12 Familienniederlassung, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/ Peter Mäusli-Allenspach (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011. (zit. ISLER/SUTER, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 12)

ISLER LEANA/SUTER CLAUDIA, § 27 Steuerausscheidung bei Ehegatten, in: Martin Zweifel/ Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011. (zit. ISLER/SUTER, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 27)

JACOBS OTTO H., Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl., München 2016.

JÖRG ALEXANDER, Finanzverfassung und Föderalismus in Deutschland und in der Schweiz, Diss. Konstanz, Deutsches, Europäisches und Vergleichendes Wirtschaftsrecht, Band 2, Baden-Baden 1998.

JUD GUIDO/RUFENER ADRIAN, Art. 91 DBG, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2017.

JUNG BEAT, Die Entstehung und Bedeutung der neuen Gesetzgebung, ST 67 (1993), S. 307–310.

KAHNEMAN DANIEL/TVERSKY AMOS, Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk, Econometrica 47 (1979), S. 263–292.

KÄNZIG ERNST, Die Eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), I. Teil, Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Band 4, 2. Aufl., Basel 1982.

KARRENBROCK HOLGER, Wehret den Anfängen: Wider die Aushöhlung des Nettoprinzips durch die Beschränkung des Fahrtkostenabzugs, Zeitschrift für Wirtschaftspolitik 57 (2008), S. 54–64.

KEEN MICHAEL/KOTSOGIANNIS CHRISTOS, Does Federalism Lead to Excessively High Taxes?, AER 92 (2002), S. 363–370.

KEEN MICHAEL/MARCHAND MAURICE, Fiscal competition and the pattern of public spending, Journal of Public Economics 66 (1997), S. 33–53.

KELLERMANN KERSTEN, «Kosten der Kleinheit» und die Föderalismusdebatte in der Schweiz, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 9 (2008), S. 196–225.

KEMMEREN ERIC, Legal and Economic Principles Support an Origin and Import Neutrality-Based oover a Residence and Export Neutrality-Based Tax Treaty Policy, in: Michael Lang/Pasquale Pistone/Josef Schuch/Claus Staringer/Alfred Storck/Martin Zagler (Hrsg.), Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics, Amsterdam 2010, S. 237–315.

KEMPERMANN MICHAEL, Art. 15 Unselbständige Arbeit, in: Hans Flick/Franz Wassermeyer/Michael Kempermann (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen Deuschland-Schweiz, Loseblattsammlung, Köln 1981/2019. (zit. KEMPERMANN, Kommentar zu Art. 15 DBA-D)

KEMPERMANN MICHAEL, Art. 15a Grenzgänger, in: Hans Flick/Franz Wassermeyer/Michael Kempermann (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen Deuschland-Schweiz, Loseblatt-sammlung, Köln 1981/2019. (zit. KEMPERMANN, Kommentar zu Art. 15a DBA-D)

KEMPERMANN MICHAEL, Art. 16 Aufsichtsratsvergütungen, in: Hans Flick/Franz Wassermeyer/Michael Kempermann (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Loseblattsammlung, Köln 1981/2019. (zit. KEMPERMANN, Kommentar zu Art. 16 DBA-D)

KEMPERMANN MICHAEL, Art. 19 Öffentlicher Dienst, in: Hans Flick/Franz Wassermeyer/Michael Kempermann (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Loseblatt-sammlung, Köln 1981/2019. (zit. KEMPERMANN, Kommentar zu Art. 19 DBA-D)

KIRCHGÄSSNER GEBHARD, Auswirkungen der direkten Demokratie auf die öffentlichen Finanzen: Empirische Ergebnisse für die Schweiz, Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik 138 (2002), S. 411–426. (zit. KIRCHGÄSSNER, Demokratie)

KIRCHGÄSSNER GEBHARD, Zur Rolle der Ökonometrie in der wissenschaftlichen Politikberatung, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 14 (2013), S. 3–30. (zit. KIRCHGÄSSNER, Politikberatung)

KIRCHNER CHRISTIAN, Ökonomische Theorie des Rechts, Schriftenreihe der Juristischen Gesellschaft zu Berlin, Heft 151, Berlin/New York 1997.

KLÄSER JULIAN, Mobilität im interkantonalen Verhältnis aus steuerrechtlicher Perspektive: der Wochenaufenthalter, in: Stephanie Bernet/Gabriel Gertsch/Rehana Harasgama/Roman Schister (Hrsg.), Mobilität – Mobilité – Mobility, Recht der mobilen Gesellschaft, Schriften der Assistierenden der Universität St. Gallen, Band 10, Zürich 2015, S. 141–170.

KNÜSEL BRUNO/SUTER CLAUDIA, Art. 26 DBG, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Bern 2017.

KOFLER GEORG, Art. 16 Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen, in: Dietmar Aigner/Georg Kofler/Michael Tumpel (Hrsg.), DBA Kommentar, 2. Aufl., Wien 2019, S. 1159–1179.

KOLB ANDREAS, Aktueller Stand der schweizerischen Grenzgängerbesteuerung, ST 67 (1993), S. 631–636. (zit. KOLB, Grenzgängerbesteuerung)

KOLB ANDREAS, Das schweizerisch-österreichische Doppelbesteuerungsabkommen im Lichte der aktuellen Entwicklungen, in: Michael Lang/Heinz Jirousek (Hrsg.), Praxis des Internationalen Steuerrechts, Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag, Wien 2005, S. 241–251. (zit. KOLB, FS Loukota)

KOLB ANDREAS/LANG MICHAEL/LOUKOTA HELMUT/WALDBURGER ROBERT/WATERS MIKE/WOLFF ULRICH, Art. 14, Art. 15 and Art. 16 OECD Model Convention – Case Studies, SWI 12 (2002), S. 558–562.

KOLB ANDREAS/MAUTE WOLFGANG, Übersicht über die schweizerischen DBA-Regelungen zur Besteuerung von Grenzgängern, Verwaltungsräten und Renten im Verhältnis zu den Nachbarstaaten, StR 6 (2014), S. 396–414.

KOLLER ARNOLD/THÜRER DANIEL/DAFFLON BERNARD/EHRENZELLER BERNHARD/PFISTERER THOMAS/WALDMANN BERNHARD, Principles of Federalism, Guidelines for Good Federal Practices – a Swiss contribution, Zürich/St. Gallen 2012.

KÖLZ ALFRED, Intertemporales Verwaltungsrecht, ZSR 102 (1983), S. 101–250.

KORIOTH STEFAN, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, Habil. Bonn, Tübingen 1997.

KOSTIĆ SVETISLAV V., In Search of the Digital Nomad – Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties, World Tax Journal 11 (2019), S. 189–225.

KOWALD MATTHIAS/KIESER BARBARA/MATHYS NICOLE/JUSTEN ANDREAS, Determinants of mobility resource ownership in Switzerland: changes between 2000 and 2010, Transportation 44 (2017), S. 1043–1065.

KRAMER ERNST A., Juristische Methodenlehre, 6. Aufl., Bern 2019.

KRATZ PETER, Steuerplanung internationaler Unternehmungen, Diss. St. Gallen, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 47, Bern/Stuttgart 1986.

KUHN HANSPETER/RUSCA GIAN ANDREA/STETTIER SIMON, 5. Kapitel: Rechtsfragen der Arztpraxis, in: Moritz Kuhn/Tomas Poledna (Hrsg.), Arztrecht in der Praxis, 2. Aufl., Zürich 2007, S. 265–350.

KÜTTEL REMO/RÖLLIN ROLF, STAF: Stand der kantonalen Umsetzung, EF 93 (2019), S. 806–813.

LANG JOACHIM, § 4 Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts, in: Klaus Tipke/Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 19. Aufl., Köln 2008, S. 69–135. (zit. LANG, Rechtsstaatliche Ordnung)

LANG JOACHIM, Steuergerechtigkeit und Globalisierung, in: Wolfgang Spindler/Klaus Tipke/Thomas Rödder (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag, Köln 2009, S. 45–64. (zit. LANG, FS Schaumburg)

LANG MICHAEL, Wohin geht das Internationale Steuerrecht?, Internationales Steuerrecht 9 (2005), S. 289–297. (zit. LANG, Internationales Steuerrecht)

LANG MICHAEL/PATERNO LISA, Internationales Steuerrecht und Besteuerung im Bundesstaat, SWI 21 (2011), S. 520–530.

LEHNER MORIS, Grundlagen des Abkommensrechts, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 6. Aufl., München 2015, S. 111–295.

LEISIBACH PATRICK/SCHALTEGGER CHRISTOPH A., Zielkonflikte und Fehlanreize: Eine Analyse der Anreizwirkungen im Schweizer Finanzausgleich, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 20 (2019), S. 254–279.

LIENHARD ANDREAS/MÄCHLER AUGUST/ZIELNIEWICZ AGATA, Öffentliches Finanzrecht, Bern 2017.

LINCKE URS. A., Steuerdomizil von Wochenaufenthaltern, StR 49 (1994), S. 562–565.

LINDAHL ERIK, Die Gerechtigkeit der Besteuerung: Eine Analyse der Steuerprinzipien auf Grundlage der Grenznutzentheorie, Diss. Lund 1919.

LINDEN ERIK/WITTMER ANDREAS, Zukunft Mobilität: Gigatrend Digitalisierung und Megatrends der Mobilität, CFAC-HSG, St. Gallen 2018.

LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, Loseblattsammlung, Basel 2018.

LOCHER PETER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl., Bern 2015. (zit. LOCHER, Einführung)

LOCHER PETER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1–48 DBG, 2. Aufl., Basel 2019. (zit. LOCHER, Kommentar zu Art. 1–48 DBG)

LOCHER PETER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49–101 DBG, Basel 2004. (zit. LOCHER, Kommentar zu Art. 49–101 DBG)

LOCHER PETER, Praktikabilität im Steuerrecht (unter besonderer Berücksichtigung des materiellen Rechts der direkten Steuern), in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 56, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 189–222. (zit. LOCHER, FS Höhn)

LOCHER PETER, Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht, ASA 65 (1996), S. 609–635. (zit. LOCHER, Steuerharmonisierung)

MARTI ARNOLD, Föderalismus und Rechtsstaat – ein Vergleich der Länder am Bodensee, sui-generis 2020, S. 114–131.

MASTRONARDI PHILIPPE, Verfassungslehre, Bern 2007.

MATHIS KLAUS, Effizienz statt Gerechtigkeit?, Auf der Suche nach den philosophischen Grundlagen der Ökonomischen Analyse des Rechts, Diss. Zürich, Schriften zur Rechtstheorie, Band 223, 4. Aufl., Berlin 2019.

MATTEOTTI RENÉ, § 34 Verlustverrechnung, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011.

MAUCHLE FABIAN/SCHALTEGGER CHRISTOPH A., Der Finanzausgleich des Kantons Zürich: Wirkungsanalyse und Reformvorschläge, Schriftenreihe Finanzwissenschaft und Finanzrecht, Band 113, Bern 2018.

MÄUSLI-ALLENSPACH PETER, § 3 Verbotene Doppelbesteuerung, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011. (zit. MÄUSLI-ALLENSPACH, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 3)

MÄUSLI-ALLENSPACH PETER, § 15 Zuteilungsnormen für die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011. (zit. MÄUSLI-ALLENSPACH, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 15)

MEIER-HAYOZ ARTHUR/FORSTMOSER PETER/SETHE ROLF, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 12. Aufl., Bern 2018.

MENCK THOMAS, Welteinkommen und Territorialität der Besteuerung nach deutschem Recht und in deutscher Sicht, in: Michael Engelschalk/Hans Flick (Hrsg.), Steuern auf ausländische Einkünfte, Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 7, München 1985, S. 28–41.

METZGER DIETER, Zur Besteuerung der Grenzgänger – fruchtbare Zusammenarbeit zwischen Kantonen und Bund, ASA 62 (1993/1994), S. 117–127.

MEUTER HANS ULRICH, Besteuerung einer Vertreterbetriebsstätte, ZStP 1/2012, S. 1–31. (zit. MEUTER, Vertreterbetriebsstätte)

MEUTER HANS ULRICH, Interkommunale Steuerausscheidung im Kanton Zürich, ZStP 2/2000, S. 79–100. (zit. MEUTER, Interkommunale Steuerausscheidung)

MILL JOHN S., Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy, 7. Aufl., London 1909.

MILLS EDWIN S., An Aggregative Model of Resource Allocation in a Metropolitan Area, AER 57 (1967), S. 197–210.

MORGER MARIO, Wer trägt die Steuerlast? Eine Literaturübersicht zur Steuerinzidenz, Arbeitspapier ESTV, Bern 2011.

MOSER WALTER, Interkantonale Rechtsetzung am Beispiel der Rahmenvereinbarung über die interkantonale Zusammenarbeit mit Lastenausgleich (IRV), LeGes 1/2006, S. 43–64.

MÜLLER-CHEN MARKUS/MÜLLER CHRISTOPH/WIDMER LÜCHINGER CORINNE, Comparative Private Law, Zürich/St. Gallen 2015.

MÜLLER GEORG, Konzeptionelle und methodische Probleme der Rechtsetzung, dargestellt am Beispiel der Totalrevision des aargauischen Baugesetzes, LeGes 4/1993, S. 11–38. (zit. MÜLLER, Rechtsetzung)

MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Elemente einer Rechtssetzungslehre, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2013.

MÜLLER LUKAS, Optimierung von Lohn und Dividende des Unternehmers, AJP 10/2017, S. 1194–1209. (zit. MÜLLER, Optimierung)

MUSGRAVE RICHARD A/MUSGRAVE PEGGY B., Public Finance in Theory and Practice, 3. Aufl., Tokio 1980.

MUTH RICHARD F., Cities and Housing: The Spatial Pattern of Urban Residential Land Use, Chicago 1969.

NECHYBA THOMAS J./WALSH RANDALL P., Urban Sprawl, Journal of Economic Perspectives 18 (2004), S. 177–200.

NEUMARK FRITZ, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970.

NISKANEN WILLIAM A., Nonmarket Decision Making: The Peculiar Economics of Bureaucracy, AER 58 (1968), S. 293–305.

NOËL YVES, Le domicile fiscal des personnes physiques dans la jurisprudence actuelle, RDAF 2002 II (2002), S. 405–435.

NOLL PETER, Gesetzgebungslehre, Reinbek bei Hamburg 1973.

OATES WALLACE E., An Essay on Fiscal Federalism, Journal of Economic Literature 37 (1999), S. 1120–1149. (zit. OATES, Essay)

OATES WALLACE E., Fiscal Federalism, New York 1972. (zit. OATES, Fiscal Federalism)

OBERSON RAOUL, Le principe de la capacité contributive dans la jurisprudence fédérale, in: Ernst Höhn/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 56, Bern 1990, S. 125–135. (zit. OBERSON, FS Cagianut)

OBERSON XAVIER, Droit fiscal suisse, 4. Aufl., Basel 2012. (zit. OBERSON, Droit fiscal)

OBERSON XAVIER, Fiscalité et liberté économique, in: Blaise Knapp/Xavier Oberson (Hrsg.), Problèmes actuels de droit économique, Mélanges en l'honneur du Professeur Charles-André Junod, Basel/Frankfurt a.M. 1997, S. 343–356. (zit. OBERSON, FS Junod)

OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international, 3. Aufl., Bern 2009. (zit. OBERSON, Précis)

OBERSON XAVIER, Problèmes actuels dans l'imposition du collectionneur d'art, in: Laurence Uttinger/Daniel P. Rentzsch/Conradin Luzi (Hrsg.), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, Zürich/Basel/Genf 2014, S. 107–123. (zit. OBERSON, FS Reich)

OESCH MATTHIAS, Differenzierung und Typisierung, Zur Dogmatik der Rechtsgleichheit in der Rechtsetzung, Habil. Bern 2008.

OESTERHELT STEFAN/SCHREIBER SUSANNE, Art. 6 DBG, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Basel 2017.

OESTERHELT STEFAN/SEILER MORITZ, Art. 3 StHG, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl., Basel 2017. (zit. OESTERHELT/ SEILER, Kommentar zu Art. 3 StHG)

OESTERHELT STEFAN/SEILER MORITZ, Art. 4 DBG, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Basel 2017. (zit. OESTERHELT/SEILER, Kommentar zu Art. 4 DBG)

OESTERHELT STEFAN/SEILER MORITZ, Art. 4 StHG, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl., Basel 2017. (zit. OESTERHELT/ SEILER, Kommentar zu Art. 4 StHG)

OESTERHELT STEFAN/SEILER MORITZ, Vorbemerkungen zum Ersten Kapitel, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl., Basel 2017. (zit. OESTERHELT/SEILER, Kommentar, Vorbemerkungen 1. Kap. StHG)

OLSON MANCUR, The Principle of «Fiscal Equivalence»: The Division of Responsibilities among Different Levels of Government, AER 59 (1969), S. 479–487.

OSBORNE DAVID, Laboratories of Democracy, Boston 1988.

OUESLATI WALID/ALVANIDES SERAPHIM/GARROD GUY, Determinants of urban sprawl in European cities, Urban Studies 52 (2015), S. 1594–1614.

PASCHOUD JEAN-BLAISE, L'imposition des immeubles et de leur rendement en droit fiscal intercantonal, Diss. Lausanne 1970.

PFISTER ELISABETTA, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Implikationen auf die Steuersouveränität und auf die Steuerverteilungsnormen, Diss. Zürich 2019.

PIGOU ARTHUR C., The Economics of Welfare, 4. Aufl., London 1920.

PIPPIG ANNA, Verfassungsrechtliche Grundlagen des Finanzausgleichs, Diss. Zürich, Schriften zum Steuerrecht, Band 11, Zürich/Basel/Genf 2002.

PISTONE PASQUALE, Government Service (Article 19 OECD Model Convention), in: Michael Lang/Pasquale Pistone/Josef Schuch/Claus Staringer (Hrsg.), Source versus Residence, Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives, New Delhi 2008, S. 311–324.

POMMEREHNE WERNER/FREY BRUNO S., Two Approaches to Estimating Public Expenditures, Public Finance Quarterly 4 (1976), S. 395–407.

POPITZ JOHANNES, Der Finanzausgleich, in: Wilhelm Gerloff/Franz Meisel (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, Band 2, 1. Aufl., Tübingen 1927, S. 338–375.

PORTMANN WOLFGANG/RUDOLPH ROGER, Art. 319 OR, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand (Hrsg.), Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 6. Aufl., Basel 2015.

POSNER RICHARD A., Economic Analysis of Law, 9. Aufl., Boston 2014. (zit. POSNER, Economic Analysis)

POSNER RICHARD A., Values and Consequences: An Introduction to Economic Analysis of Law, Coase-Sandor Working Paper Series in Law and Economics, Nr. 53, Chicago 1998. (zit. POSNER, Values)

POSNER RICHARD A., Wealth Maximization Revisited, Notre Dame Journal of Law, Ethics & Public Policy 2 (1987), S. 85–105. (zit. POSNER, Wealth Maximization)

PROKISCH RAINER, Art. 15 Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 6. Aufl., München 2015, S. 1519–1675.

RABAGLIO ORLANDO, Dividende statt Lohn – Ist die AHV-Verwaltungspraxis noch rechtmässig?, TREX 2/2015, S. 102–105. (zit. RABAGLIO, AHV-Verwaltungspraxis)

RABAGLIO ORLANDO, Unternehmenssteuerreform II: Chancen und Risiken in der Beratung von KMU, TREX 2/2008, S. 78–82. (zit. RABAGLIO, Unternehmenssteuerreform II)

RABEL ERNST, Aufgabe und Notwendigkeit der Rechtsvergleichung, Münchener Juristische Vorträge, Heft 1, München 1925.

RADNITZKY GERARD/BERNHOLZ PETER, Economic Imperialism: The Economic Approach Applied Outside the Field of Economics, New York 1987.

REGLI FLORIAN, Grundlagen für die Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht, Diss. St. Gallen, Schriftenreihe Finanzwissenschaft und Finanzrecht, Band 109, Bern/Stuttgart/Wien 2013. (zit. REGLI, Konzernbesteuerung)

REGLI FLORIAN, Verlegung des Finanzierungsaufwands bei der Berechnung des Beteiligungsabzugs, FStR 2/2008, S. 125–145. (zit. REGLI, Verlegung)

REICH MARKUS, § 76 Grundzüge der föderalistischen Finanzverfassung, in: Daniel Thürer/Jean-François Aubert/Jörg Paul Müller (Hrsg.), Verfassungsrecht der Schweiz, Zürich 2001, S. 1199–1210. (zit. REICH, Finanzverfassung)

REICH MARKUS, Art. 8 StHG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Aufl., Basel 2002. (zit. REICH, Kommentar zu Art. 8 StHG)

REICH MARKUS, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53 (1984), S. 5–28. (zit. REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip)

REICH MARKUS, Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, in: Faculté de Droit de Genève (Hrsg.), Problèmes actuels de droit fiscal, Mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson, Basel 1995, S. 115–138. (zit. REICH, FS Oberson)

REICH MARKUS, Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilsinhaber, Schriften zum Steuerrecht, Band 4, Zürich 2000. (zit. REICH, Wirtschaftliche Doppelbelastung)

REICH MARKUS, Steuerrecht, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2020. (zit. REICH, Steuerrecht)

REICH MARKUS, Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien, in: Ernst Höhn/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Prof. Dr. Fancis Cagianut zum 65. Geburtstag, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 56, Bern 1990, S. 97–124. (zit. REICH, FS Cagianut)

REICH MARKUS/BEUSCH MICHAEL, Vorbemerkungen zu Art. 1/2, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Aufl., Basel 2017.

REICH MARKUS/HUNZIKER SILVIA, Art. 25 DBG, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Basel 2017.

REICH MARKUS/VON AH JULIA/BRAWAND STEPHANIE A., Art. 9 StHG, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl., Basel 2017.

REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2004 (2. Teil), FStR 4/2005, S. 290–305. (zit. REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung 2004)

REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2007 (2. Teil), FStR 4/2008, S. 297–309. (zit. REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung 2007)

RHEINSTEIN MAX, Teaching Tools in Comparative Law: A Book Survey, The American Journal of Comparative Law 1 (1952), S. 95–114.

RHINOW RENÉ A./SCHMID GERHARD/BIAGGINI GIOVANNI/UHLMANN FELIX, Öffentliches Wirtschaftsrecht, 2. Aufl., Basel 2011.

RICHLI PAUL, Interdisziplinäre Daumenregeln für eine faire Rechtsetzung, Basel/Genf/München 2000. (zit. RICHLI, Rechtsetzung)

RICHLI PAUL, Interdisziplinarität in der Rechtsetzung – viel gefordert, wenig umgesetzt, in: Paolo Becchi/Christoph Beat Graber/Michele Luminati (Hrsg.), Interdisziplinäre Wege in der juristischen Grundlagenforschung, Luzerner Beiträge zur Rechtswissenschaft, Band 25, Zürich/Basel/Genf 2007, S. 123–156. (zit. RICHLI, Interdisziplinarität)

RICHLI PAUL, Zum rechtlichen Gehalt und zur Prozeduralisierung des Subsidiaritätsprinzips, ZSR 126 (2007), S. 47–83. (zit. RICHLI, Subsidiaritätsprinzip)

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016.

RICHTER WOLFRAM F., Efficiency effects of tax deductions for work-related expenses, International Tax and Public Finance 13 (2006), S. 685–699.

RICHTER WOLFRAM F./SÖHN HARTMUT, Streichung der Entfernungspauschale – (verfassungs-)rechtliche und ökonomische Aspekte, StuW 85 (2008), S. 117–133.

RÖHL HANS CHRISTIAN, Öffnung der öffentlich-rechtlichen Methode durch Internationalität und Interdisziplinarität: Erscheinungsformen, Chancen, Grenzen, in: Andreas von Arnauld/Hans Christian Röhl/Fabian Wittreck (Hrsg.), Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Band 74, Berlin/Boston 2015, S. 7–38.

RÜHL THOMAS, Die Rolle harter Faktoren bei der Standortwahl, Die Volkswirtschaft 5/2011, S. 33–34.

RÜHLI LUKAS, Irrgarten Finanzausgleich, Kantonsmonitoring 5: Wege zu mehr Effizienz bei der interkommunalen Solidarität, Avenir Suisse, Zürich 2013.

RÜTHERS BERND/FISCHER CHRISTIAN/BIRK AXEL, Rechtstheorie mit Juristischer Methodenlehre, 10. Aufl., München 2018.

SCHÄFER HANS-BERND/OTT CLAUS, Lehrbuch der ökonomischen Analyse des Zivilrechts, 5. Aufl., Berlin/Heidelberg 2012.

SCHÄFFER HEINZ, Über Möglichkeit, Notwendigkeit und Aufgaben einer Theorie der Rechts-setzung, in: Heinz Schäffer (Hrsg.), Theorie der Rechtssetzung, Wien 1988, S. 11–40.

SCHALCHER HANS-RUDOLF/BOESCH HANS-JAKOB/BERTSCHY KATHRIN/SOMMER HEINI/MATTER DOMINIK/GERUM JOHANNA/JAKOB MARTIN, Was kostet das Bauwert Schweiz in Zukunft und wer bezahlt dafür?, Fokusstudie des Nationalen Forschungsprogramms 54, Bern 2011.

SCHALTEGGER CHRISTOPH A., Ist der Schweizer Föderalismus zu kleinräumig?, Swiss Political Science Review 7 (2001), S. 1–18. (zit. SCHALTEGGER, Föderalismus)

SCHALTEGGER CHRISTOPH A., Zum Problem räumlicher Nutzen-Spillover zentralörtlicher Leistungen, Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik 223 (2002), S. 159–175. (zit. SCHALTEGGER, Nutzen-Spillover)

SCHALTEGGER CHRISTOPH A./FELD LARS P., Do Large Cabinets Favor Large Governments? Evidence from Swiss Sub-federal Jurisdictions, Journal of Public Economics 93 (2009), S. 35–47.

SCHALTEGGER CHRISTOPH A./FREY RENÉ L., Finanzausgleich und Föderalismus: Zur Neugestaltung der föderalen Finanzbeziehungen am Beispiel der Schweiz, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 4 (2003), S. 239–258.

SCHALTEGGER CHRISTOPH A./HUWYLER ZACHARIAS/ANGELINI TERENZIO, Finanzausgleich des Kantons St. Gallen: Wirksamkeitsbericht 2016, St. Gallen 2016.

SCHALTEGGER CHRISTOPH A./SOMOGYI FRANK/STURM JAN-EGBERT, Tax competition and income sorting: Evidence from the Zurich metropolitan area, European Journal of Political Economy 27 (2011), S. 455–470.

SCHALTEGGER CHRISTOPH A./STUDER THOMAS M., Das Popitz'sche Gesetz der Anziehungskraft des grössten Etats: Eine finanzhistorische Betrachtung der Schweiz, ORDO Jahrbuch für die Ordnung von Wirtschaft und Gesellschaft 68 (2018), S. 103–130.

SCHALTEGGER CHRISTOPH A./WINISTÖRFER MARC M., Zur Begrenzung der schleichenden Zentralisierung im Schweizerischen Bundesstaat, ORDO Jahrbuch für die Ordnung von Wirtschaft und Gesellschaft 65 (2014), S. 183–228.

SCHANZ GEORG, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FA 13 (1896), S. 1–87. (zit. SCHANZ, Einkommensbegriff)

SCHANZ GEORG, Zur Frage der Steuerpflicht, FA 9 (1892), S. 1–74. (zit. SCHANZ, Steuerpflicht)

SCHAUMBURG HARALD, Kapitel 2: Normengruppen im System des Internationalen Steuerrechts, in: Harald Schaumburg (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., Köln 2017, S. 5–13. (zit. SCHAUMBURG, Normgruppen)

SCHAUMBURG HARALD, Kapitel 6: Einkommensteuer, in: Harald Schaumburg (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., Köln 2017, S. 129–318. (zit. SCHAUMBURG, Einkommensteuer)

SCHINDLER BENJAMIN, 100 Jahre Verwaltungsrecht in der Schweiz, ZSR II 130 (2011), S. 331–437. (zit. SCHINDLER, 100 Jahre)

SCHINDLER BENJAMIN, Verwaltungsrechtswissenschaft und Geschichtsschreibung: Narrative über Vergangenes – Versuch einer Typologie, Zeitschrift für Verwaltungsgeschichte 1 (2016), S. 54–77. (zit. SCHINDLER, Geschichtsschreibung)

SCHLUMPF ARNOLD/DÜRR KARL, Bundesgerichtspraxis zum Doppelbesteuerungs-Verbot, Schriftenreihe für Rechnungswesen und Steuerfragen, Nr. 160, Zürich 1963.

SCHMID PATRICK, Risikoallokation als steuerplanerisches Instrument multinationaler Unternehmen, in: Leo Staub (Hrsg.), Beiträge zu aktuellen Themen an der Schnittstelle zwischen Recht und Betriebswirtschaft V, Schriftenreihe Law & Management, Band 9, Zürich/Basel/Genf 2019, S. 143–162.

SCHMIDHEINY KURT, Income segregation and local progressive taxation: Empirical evidence from Switzerland, Journal of Public Economics 90 (2006), S. 429–458.

SCHMÖLDERS GÜNTER, Das Verbrauchs- und Aufwandsteuersystem, in: Wilhelm Gerloff/ Fritz Neumark (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, Band 2, 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 635–720.

SCHMÖLDERS GÜNTER/HANSMEYER KARL-HEINRICH, Allgemeine Steuerlehre, 5. Aufl., Berlin 1980.

SCHMOLLER GUSTAV, Die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprincipien der Steuerlehre, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft 19 (1863), S. 1–86.

SCHÖN WOLFGANG, International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I), World Tax Journal 1 (2009), S. 67–114.

SCHWEIZER RAINER J., Art. 8 BV, in: Bernhard Ehrenzeller/Benjamin Schindler/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl., Zürich/St. Gallen 2014.

SEILER HANSJÖRG, Das Verhältnis zwischen Richterrecht und formellem Gesetzgeber, LeGes 3/2016, S. 357–374.

SEITZ HELMUT, Der Einfluss der Bevölkerungsdichte auf die Kosten der öffentlichen Leistungserstellung, Schriften zum Öffentlichen Recht, Band 899, Berlin 2002.

SENN SILVIA M., Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen unter besonderer Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips, Schriften zum Steuerrecht, Band 1, Diss. Zürich 1999.

SIEGENTHALER UELI, Vom Leistungsfähigkeitsprinzip zum Äquivalenzprinzip, Diss. Fribourg 1977.

SIMONEK MADELEINE, Ausgewählte Probleme der Steuerlichen Behandlung von Verlusten bei Kapitalgesellschaften, ASA 67 (1998/1999), S. 513–550.

SINN HANS-WERNER, The Limits to Competition between Economics Regimes, Empirica 17 (1990), S. 3–14. (zit. SINN, Limits)

SINN HANS-WERNER, The selection principle and market failure in systems competition, Journal of Public Economics 66 (1997), S. 247–274. (zit. SINN, Selection Principle)

SO KIM S./ORAZEM PETER F./OTTO DANIEL M., The Effects of Housing Prices, Wages, and Commuting Time on Joint Residential and Job Location Choices, American Journal of Agricultural Economics 83 (2001), S. 1036–1048.

SPEISER PAUL, Die Praxis des Bundesgerichtes in Doppelbesteuerungsrekursen seit dem Jahre 1897, ZSR 34 (1915), S. 80–102. (zit. SPEISER, Praxis in Doppelbesteuerungsrekursen)

SPEISER PAUL, Referat über die Grundzüge eines Bundesgesetzes betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung in den Verhandlungen des Schweizerischen Juristenvereins 1902, ZSR 43 (1902), S. 557–591. (zit. SPEISER, Referat)

SPEISER PAUL, Zur Praxis des Bundesgerichts betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung, ZSR 39 (1898), S. 68–79. (zit. SPEISER, Praxis Doppelbesteuerung)

STARCK CHRISTIAN, Idee und Struktur des Föderalismus im Lichte der Allgemeinen Staatslehre, in: Ines Härtel (Hrsg.), Handbuch Föderalismus – Föderalismus als demokratische Rechtsordnung und Rechtskultur in Deutschland, Europa und der Welt, Band I, Berlin/ Heidelberg 2012, S. 41–56.

STIGLER GEORGE, J., The Tenable Range of Functions of Local Government, in: Joint Economic Committee U.S. Congress (Hrsg.), Federal Expenditure Policy for Economic Growth and Stability, Washington D.C. 1957, S. 213–219.

STOCKER RAOUL, Kapitel W: Verrechnungspreise in der Schweiz, in: Alexander Vögele/Thomas Borstell/Lorenz Bernhardt (Hrsg.), Verrechnungspreise, 5. Aufl., München 2020.

STOCKER RAOUL/SCHMID PATRICK, Entschädigung immaterieller Vermögenswerte: Auswirkungen des Updates 2017 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Transfer Pricing International 2/2018, S. 92–97.

STUDER WALTER, Bemühungen um die Kodifikation des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechtes, ZSR 77 (1958), S. 163–176. (zit. STUDER, Kodifikation)

STUDER WALTER, Zur Fortentwicklung des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechtes, ASA 38 (1969), S. 78–97. (zit. STUDER, Fortentwicklung)

STUTZER ALOIS/KIENAST LUKAS, Demokratische Beteiligung und Staatsausgaben: die Auswirkungen des Frauenstimmrechts, Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik 141 (2005), S. 617–650.

THIER ANDREAS, Traditionselemente des Finanzföderalismus in der Schweiz: Zur Geschichte des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, in: Laurence Uttinger/Daniel P. Rentzsch/Conradin Luzi (Hrsg.), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, Zürich/Basel/Genf 2014, S. 3–22.

TIEBOUT CHARLES M., A Pure Theory of Local Expenditures, Journal of Political Economy 64 (1956), S. 416–424.

TIPKE KLAUS, Das Nettoprinzip – Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkstorprinzips, BB 62 (2007), S. 1525–1533. (zit. TIPKE, Nettoprinzip)

TIPKE KLAUS, Das Steuerrechtsverhältnis und seine Elemente, in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 80, Bern/Wien/Stuttgart 1995, S. 401–420. (zit. TIPKE, FS Höhn)

TIPKE KLAUS, Die Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl., Köln 2000. (zit. TIPKE, Steuerrechtsordnung I)

TIPKE KLAUS, Die Steuerrechtsordnung II, 2. Aufl., Köln 2003. (zit. TIPKE, Steuerrechtsordnung II)

TIPKE KLAUS, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981. (zit. TIPKE, Steuergerechtigkeit)

TSCHANNEN PIERRE, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Bern 2016.

TULLOCK GORDON, Federalism: Problems of Scale, Public Choice 6 (1969), S. 19–26.

ULDRY PACOT TAMARA, Le traitement fiscal du travailleur frontalier à la lumière de la Convention fiscale franco-suisse, RDAF 66 (2010), S. 237–299.

VALLENDER KLAUS A., Die Auslegung des Steuerrechts, Habil. St. Gallen, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 43, 2. Aufl., Bern 1988. (zit. VALLENDER, Auslegung)

VALLENDER KLAUS A., Leitlinien der Bundesfinanzordnung, AJP 6/1999, S. 687–697. (zit. VALLENDER, Bundesfinanzordnung)

VALLENDER KLAUS A./HETTICH PETER/LEHNE JENS, Wirtschaftsfreiheit und begrenzte Staatsverantwortung, 4. Aufl., Bern 2006.

VALLENDER KLAUS A./SCHALTEGGER CHRISTOPH A./HUWYLER ZACHARIAS/ANGELINI TERENZIO, Steuererträge für die Kantone ohne Mitsprache der Kantonsbürgerinnen und Kantonsbürger, AJP 11/2015, S. 1511–1528.

VALLENDER KLAUS A./WIEDERKEHR RENÉ, Art. 127, in: Bernhard Ehrenzeller/Benjamin Schindler/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl., Zürich/St. Gallen 2014.

VALTA MATTHIAS, § 22 Globaläquivalenz und Äquivalenzneutralität, in: Paul Kirchhof/Hanno Kube/Reinhard Mussgnug/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Band 4, Berlin 2016, S. 165–173. (zit. VALTA, Globaläquivalenz)

VALTA MATTHIAS, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, Diss. Heidelberg, Heidelberger Rechtswissenschaftliche Abhandlungen, Band 12, Tübingen 2014. (zit. VALTA, Internationales Steuerrecht)

VAN HOECKE MARK, Methodology of Comparative Legal Research, Law and Method 12 (2015), S. 1–35.

VARIAN HAL R., Intermediate Microeconomics, 8. Aufl., New York/London 2010.

VOGEL KLAUS, Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene Vorfrage, Der Staat 25 (1986), S. 481–519. (zit. VOGEL, Vorfrage)

VOGEL KLAUS, Über «Besteuerungsrechte» und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in: Paul Kirchhof/Klaus Offerhaus/Horst Schöberle (Hrsg.), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik, Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, S. 361–376. (zit. VOGEL, Besteuerungsrechte)

VON AH JULIA, Art. 14 OECD-MA, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015. (zit. VON AH, Kommentar zu Art. 14 OECD-MA)

VON AH JULIA, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2011. (zit. VON AH, Besteuerung)

VON AH JULIA, Gewerbsmässige Tätigkeit – Entwicklungen und Konsequenzen, in: Laurence Uttinger/Daniel P. Rentzsch/Conradin Luzi (Hrsg.), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, Zürich/Basel/Genf 2014, S. 65–105. (zit. VON AH, FS Reich)

VON ARNAULD ANDREAS, Völkerrecht, 4. Aufl., Heidelberg 2019.

VON FLIEDNER ISABEL/OBERSON RAOUL, L'assujettissement fiscal intercantonal des personnes occupant une situation dirigeante, ASA 55 (1986/1987), S. 99–116.

VON HECKEL MAX, Wörterbuch der Volkswirtschaft, in: Ludwig Elster (Hrsg.), 3. Aufl., Jena 1911, S. 989–1010.

VON HELFERICH JOHANN, Allgemeine Steuerlehre, in: Gustav Schönberg (Hrsg.), Handbuch der politischen Ökonomie, Band 3, 3. Aufl., Tübingen 1891, S. 111 ff.

WAGNER ADOLPH, Grundlegung der Politischen Ökonomie, Grundlagen der Volkswirtschaft, 3. Aufl., Leipzig 1892.

WALDBURGER PATRICK, Sparbereinigung der Einkommenssteuer, Diss. St. Gallen, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 101, Bern/Stuttgart/Wien 205. (zit. WALDBURGER, Sparbereinigung)

WALDBURGER ROBERT, Das Einkommen aus unselbständiger Arbeit im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Diss. St. Gallen 1990. (zit. WALDBURGER, Einkommen aus unselbständiger Arbeit)

WALDBURGER ROBERT, Income from Employment (Article 15 OECD Model Convention), in: Michael Lang/Pasquale Pistone/Josef Schuch/Claus Staringer (Hrsg.), Source versus Residence, Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives, New Delhi 2007, S. 203–215. (zit. WALDBURGER, Allocation)

WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2009 (2. Teil), FStR 4/2010, S. 293–309. (zit. WALDBURGER, Rechtsprechung 2009)

WALDMEIER DAVID, Insolvenz verselbständigter Verwaltungseinheiten von Bund und Kantonen, Diss. St. Gallen, St. Galler Schriften zur Rechtswissenschaft, Band 34, Zürich/St. Gallen 2018.

WALLIS JOHN J/OATES WALLACE E., Decentralization in the Public Sector: An Empirical Study on State and Local Government, in: Harvey S. Rosen (Hrsg.), Fiscal Federalism: Quantitative Studies, Chicago 1988, S. 5–32.

WASSERMEYER FRANZ, Art. 19 Öffentlicher Dienst, in: Franz Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung Kommentar, Loseblattsammlung, München 2004.

WASSMER ROBERT W., Causes of Urban Sprawl in the United States: Auto reliance as compared to natural evolution, flight from blight, and local revenue reliance, Journal of Policy Analysis and Management 27 (2008), S. 536–555.

WEBER LEO, Bundesrechtlicher Erörterungen, Verbot der Doppelbesteuerung, ZBJV 21 (1885), S. 1–31.

WEGMÜLLER MICHAEL, Art. 16 OECED-MA, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015.

WEIDMANN MARKUS, Einkommensbegriff und Realisation, Diss. Zürich, Zürcher Studien zum öffentlichen Recht, Band 117, Zürich 1996.

WEILENMANN BARBARA/SEIDL IRMI/SCHULZ TOBIAS, The socio-economic determinants of urban sprawl between 1980 and 2010 in Switzerland, Landscape and Urban Planning 157 (2017), S. 468–482.

WESEL UWE, Zur Methode der Rechtsgeschichte, Kritische Justiz 7 (1974), S. 337–368.

WICKSELL KNUT, Finanztheoretische Untersuchungen: Nebst Darstellung und Kritik des Steuerwesens Schwedens, Jena 1896.

WILDASIN DAVID E., Income Taxes and Urban Spatial Structure, Journal of Urban Economics 18 (1985), S. 313–333.

WOOLDRIDGE JEFFREY M., Econometric Analysis of Cross Section and Panel Data, 2. Aufl., Cambridge 2010. (zit. WOOLDRIDGE, Econometric Analysis)

WOOLDRIDGE JEFFREY M., Introductory Econometrics: A Modern Approach, 7. Aufl., Mason 2019. (zit. WOOLDRIDGE, Introductory Econometrics)

WREDE MATTHIAS, Tax Deductibility of Commuting Expenses and Leisure: On the Tax Treatment of Time-Saving Expenditure, FA 57 (2000), S. 216–224.

WYSS MARTIN, Vom Nutzen und Schaden der Rechtsvergleichung für die Rechtsetzung, LeGes 23 (2012), S. 259–263.

WYTTENBACH JUDITH/WYSS KARL-MARC, Art. 164 BV, in: Bernhard Waldmann/Eva Maria Belser/Astrid Epiney (Hrsg.), Basler Kommentar, Bundesverfassung, Basel 2015.

YERSIN DANIELLE, Le domicile des époux et la double imposition intercantonale, StR 43 (1988), S. 341–350. (zit. YERSIN, Domicile)

YERSIN DANIELLE, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une aktivité lucrative, ASA 59 (1990), S. 137–171. (zit. YERSIN, Gains)

ZIGERLIG RAINER/OERTLI MATHIAS/HOFMANN HUBERT, Das st. gallische Steuerrecht, Muri bei Bern 2014.

ZITELMANN ERNST, Lücken im Recht, Leipzig 1903.

ZODROW GEORGE R./MIESZKOWSKI PETER, Pigou, Tiebout, Property Taxation, and the Underprovision of Local Public Goods, Journal of Urban Economics 19 (1986), S. 356–370.

ZUCKSCHWERDT CHRISTOPH/MEUTER HANS ULRICH, Gegenberichtigung im interkantonalen und interkommunalen Verhältnis (Teil 1), ZStP 1/2015, S. 1–21.

ZÜGER MARINA/TEUSCHER HANNES, Art. 19 OECD-MA, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015.

ZÜRCHER EMIL, Erste gekrönte Preisschrift, in: Schweizer Juristenverein (Hrsg.), Kritische Darstellung der bundesrechtlichen Praxis betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung und Vorschläge zur Regelung dieser Frage in einem gemäss Artikel 46 der Bundesverfassung zu erlassenden Bundesgesetze, Basel 1882, S. 1–138.

ZWEIFEL MARTIN, Das gemischte (ordentliche) Steuerveranlagungsverfahren im Spannungsfeld von Untersuchungs- und Mitwirkungsgrundsatz, in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 80, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 501–516.

ZWEIFEL MARTIN/CASANOVA HUGO/BEUSCH MICHAEL/HUNZIKER SILVIA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2018.

ZWEIFEL MARTIN/HUNZIKER SILVIA, § 6 Hauptsteuerdomizil natürlicher Personen, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011.

ZWEIGERT KONRAD/KÖTZ HEIN, Einführung in die Rechtsvergleichung auf dem Gebiete des Privatrechts, 3. Aufl., Tübingen 1996.

## 2. Vortrags- und Präsentationsunterlagen

BRÜLISAUER PETER/SEILER MORITZ, Steuerfragen bei «personenbezogenen» interkantonalen Unternehmen, IFF Seminar zur Besteuerung von personenbezogenen Unternehmen vom 21./22. Oktober 2019, St. Gallen 2019. (zit. BRÜLISAUER/SEILER, IFF-Seminar)

SCHREIBER SUSANNE/MARGRAF OLIVIER, Steuerfragen international tätiger Personenunternehmen, St. Galler Seminar zur Besteuerung personenbezogener Unternehmen, Referat vom 22. Oktober 2019. (zit. SCHREIBER/MARGRAF, IFF-Seminar)

## 3. Materialien

Amtl. Bull. Nationalrat Sommersession 2003, Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Sommersession, 2003, 15. Sitzung vom 19.6.2003.

Anfrage Bühler, «Rückzahlung der Steuern von Grenzgängerinnen und Grenzgängern durch Frankreich», Anfrage 18.1091, eingereicht im Nationalrat am 13.12.2018, Antwort des Bundesrats vom 13.2.2019.

Botschaft DBA-A 1994, Botschaft über ein Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens vom 30. Januar 1974 mit der Republik Österreich vom 16. Februar 1994, BBl 1994 II, S. 429 ff.

Botschaft DBA-A 2006, Botschaft über ein Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Republik Österreich vom 24. Mai 2006, BBl 2006, S. 5155 ff.

Botschaft DBA-D 1932, Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über die Genehmigung des zwischen der Schweiz und Deutschland geschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und der Erbschaftsteuern vom 19. Januar 1932, BBl 1932 I, S. 41 ff.

Botschaft DBA-D 1993, Botschaft über ein Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Bundesrepublik Deutschland vom 1. März 1993, BBl 1993 I, S. 1521 ff.

Botschaft DBA-F 1983, Botschaft über eine Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit Frankreich vom 18. Mai 1983, BBl 1983 II, S. 509 ff.

Botschaft DBA-F 1984, Ergänzungsbotschaft zur Botschaft vom 18. Mai 1983 über eine Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit Frankreich vom 4. Juli 1984, BBl 1984 II, S. 1181 ff.

Botschaft DBA-F 1997, Botschaft über ein Zusatzabkommen zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich vom 10. September 1997, BBl 1997 IV, S. 1141 ff.

Botschaft DBA-FL, Botschaft zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Liechtenstein und zu seiner Umsetzung (Änderung des Bundesgesetzes über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung) vom 28. Oktober 2015, BBl 2015, S. 7831 ff.

Botschaft Neuordnung Finanz- und Steuerrecht, Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über die verfassungsmässige Neuordnung des Finanz- und Steuerrechts des Bundes vom 24. März 1976, BBl 1976 I, S. 1384 ff.

Botschaft NFA, Botschaft zur Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgaben zwischen Bund und Kantonen (NFA) vom 14. November 2001, BBl 2001, S. 2291 ff.

Botschaft Grenzgängervereinbarung, Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung betreffend eine schweizerisch-italienische Vereinbarung über die Besteuerung der Grenzgänger vom 2. Juli 1975, BBl 1975 II, S. 345 ff.

Botschaft SV17, Botschaft zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV17) vom 21. März 2018, BBl 2018, S. 2527 ff.

Botschaft über die Steuerharmonisierung, Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung) vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III, S. 1 ff.

Botschaft über eine neue Bundesverfassung vom 20. November 1996, BBl 1996 I, S. 1 ff

ESTV, Einführungsschreiben, Einführungsschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Abteilung für internationales Steuerrecht und Doppelbesteuerungssachen zu Art. 15a DBAD vom 6. September 1994, in der Fassung der seither getroffenen Verständigungsvereinbarungen vom 11.12.1996, 4.6.1997, 7.5.1998 und 28.11.2014, abrufbar unter <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/fachinformationen/laender/deutschland.html> (1.9.2020).

ESTV, Merkblatt Grenzgänger, Merkblatt vom 24. Februar 2005, Definition des Grenzgängers im Sinne von Artikel 3 der Vereinbarung zwischen der Regierung der Französischen Republik und dem Schweizerischen Bundesrat vom 11. April 1983, abrufbar unter <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/fachinformationen/laender/frankreich.html> (1.9.2020).

KS ESTV Nr. 5, Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Umstrukturierungen, abrufbar unter <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/direkte-bundessteuer/direkte-bundessteuer/fachinformationen/kreisschreiben.html> (1.9.2020).

KS ESTV Nr. 22a, Kreisschreiben Nr. 22a vom 31. Januar 2020, Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen und Beschränkung des Schuldzinsenabzugs, abrufbar unter <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/direkte-bundessteuer/direkte-bundessteuer/ =fachinformationen/kreisschreiben.html> (1.9.2020).

KS SSK Nr. 18, Kreisschreiben Nr. 18 vom 27. November 2001, Die interkantonale Ausscheidung bei Änderungen der Steuerpflicht während der Steuerperiode im System der einjährigen Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung (Natürliche Personen), abrufbar unter <https://www.steuerkonferenz.ch/?Dokumente:Kreisschreiben> (1.9.2020).

KS SSK Nr. 24, Kreisschreiben Nr. 24 vom 17. Dezember 2003, Verrechnung von Vorjahresverlusten in der interkantonalen Steuerausscheidung, abrufbar unter <https://www.steuerkonferenz.ch/?Dokumente:Kreisschreiben> (1.9.2020).

KS SSK Nr. 27, Kreisschreiben Nr. 27 vom 15. März 2007, Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten, abrufbar unter <https://www.steuerkonferenz.ch/?Dokumente:Kreisschreiben> (1.9.2020).

Motion Fluri, «Wochenaufenthalt. Steuerrechtlicher Wohnsitz», Motion 19.3223, eingereicht im Nationalrat am 21.3.2019.

Motion Grobet, «Aufteilung des Steuerertrages auf den Wohnkanton und den Kanton des Arbeitsortes», Motion 99.3112, eingereicht im Nationalrat am 18.3.1999.

Motion Kunz, Motion von Herrn Ständerat Kunz vom 12. Dezember 1911, Amtl. Bull. Ständerat Frühjahrssession 1912 I, 3. Sitzung vom 6.3.1912.

Motion Poggia, «Einkommensbesteuerung. Gerechte Verteilung zwischen Wohnkanton und Kanton des Arbeitsortes», Motion 12.3737, eingereicht im Nationalrat am 19.9.2012.

Motion Tschäppät, «Wochenaufenthalt. Steuerrechtlicher Wohnsitz», Motion 17.3709, eingereicht im Nationalrat am 25.9.2017.

Postulat Amherd, «Interkantonale Doppelbesteuerung. Bürgerfreundliche Lösung», Postulat 11.3624, eingereicht im Nationalrat am 16.6.2011, Antwort des Bundesrats vom 7.9.2011.

SIF, Merkblatt Erwerbseinkommen, Merkblatt zur Besteuerung des Erwerbseinkommens aus grenzüberschreitender Erwerbstätigkeit ausserhalb des öffentlichen Dienstes nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Liechtenstein, abrufbar unter <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/fachinformationen/laender/liechtenstein.html> (1.9.2020).

## 4. Berichte und Dokumente

ARE, Externe Kosten und Nutzen des Verkehrs in der Schweiz, Strassen-, Schienen-, Luft- und Schiffsverkehr 2017, abrufbar unter <https://www.are.admin.ch/are/de/home/medien-und-publikationen/publikationen/verkehr/externe-kosten-und-nutzen-des-verkehrs-in-der-schweiz.html> (2.9.2020). (zit. ARE, Externe Kosten)

ARE, Infrastrukturkosten unterschiedlicher Siedlungstypen, Oder: Ist verdichtet und zentral bauen billiger? vom 13. Februar 2017, abrufbar unter <https://www.are.admin.ch/are/de/home/ medien-und-publikationen/publikationen/grundlagen/infrastrukturkosten-unterschiedlicher-siedlungstypen.html> (2.9.2020). (zit. ARE, Infrastrukturkosten)

ARE, Perspektiven des Schweizerischen Personen- und Güterverkehrs bis 2040, Hauptbericht 2016, abrufbar unter <https://www.are.admin.ch/are/de/home/medien-und-publikationen/publikationen/verkehr/verkehrsperspektiven-2040.html> (2.9.2020). (zit. ARE, Verkehrsperspektiven 2040)

BAFU/EUA, Urban sprawl in Europe, EUA Report Nr. 11/2016, abrufbar unter <https://www.bafu.admin.ch/bafu/de/home/themen/landschaft/publikationen-studien/publikationen/urban-sprawl-in-europe.html> (2.9.2020). (zit. BAFU/EUA, Urban sprawl)

BFS, Mobilität und Verkehr, Statistischer Bericht 2018, Ergänzte Version vom 8. April 2019, abrufbar unter <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/mobilitaet-verkehr.assetdetail.6666756.html> (2.9.2020). (zit. BFS, Mobilität)

BJ, Gesetzgebungsleitfaden, Leitfaden für die Ausarbeitung von Erlassen des Bundes, 4. Aufl. 2019, abrufbar unter <https://www.bj.admin.ch/bj/de/home/staat/legistik/hauptinstrumente. html> (2.9.2020). (zit. BJ, Gesetzgebungsleitfaden)

BSV, Wegleitung über die Beiträge der Selbstständigerwerbenden und Nichterwerbstätigen in der AHV, IV und EO (WSN) vom 1. Januar 2020, abrufbar unter <https://sozialversicherungen.admin.ch/de/f/5621> (2.9.2020). (zit. BSV, Beiträge)

Bundesrat, Einhaltung der Grundsätze der Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen (NFA), Bericht des Bundesrates vom 12. September 2014 in Erfüllung des Postulats 12.3412 (Stadler Markus) vom 29. Mai 2012, abrufbar unter <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-54439. html> (2.9.2020). (zit. Bundesrat, Bericht Postulat Stadler)

Bundesrat, «Interkantonale Doppelbesteuerung. Bürgerfreundliche Lösung», Bericht des Bundesrates vom 3. Juli 2013 in Erfüllung des Postulates 11.3624 (Amherd Viola) vom 16. Juni 2011, abrufbar unter <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-49583.html> (2.9.2020). (zit. Bundesrat, Bericht Postulat Amherd)

Bundesrat, Wirksamkeitsbericht 2016–2019 des Finanzausgleichs zwischen Bund und Kantonen vom 9. März 2018, abrufbar unter <https://www.efv.admin.ch/efv/de/home/themen/finanzausgleich/wirksamkeitsberichte.html> (2.9.2020). (zit. Bundesrat, Wirksamkeitsbericht)

Bundesrat et al., Raumkonzept Schweiz, Überarbeitete Fassung 2012, abrufbar unter <https://www.are.admin.ch/are/de/home/raumentwicklung-und-raumplanung/strategie-und-planung/raumkonzept-schweiz.html> (2.9.2020). (zit. Bundesrat et al., Raumkonzept)

EFD, Gemeinsame Erklärung zur Grenzgängerbesteuerung vom 10. Juli 2015, abrufbar unter <https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/dokumentation/nsb-news_list.msg-id-58083. html> (2.9.2020). (zit. EFD, Gemeinsame Erklärung)

EFD, Roadmap on the Way Forward in Fiscal and Financial Issues between Italy and Switzerland vom 23. Februar 2015, abrufbar unter <https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/dokumentation/medienmitteilungen/medienmitteilungen.msg-id-56318.html> (2.9.2020). (zit. EFD, Roadmap)

EFD, Weisung des EFD vom 19. Dezember 2008 über die Erhebung und Lieferung der erforderlichen Daten durch die Kantone gestützt auf die Verordnung vom 7. November 2007 über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaV), abrufbar unter <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/allgemein/steuerpolitik/fachinformationen/gesetzliche-grundlagen/finanzausgleich-nfa.html> (2.9.2020). (zit. EFD, Weisung Datenlieferung)

ERU, Bericht der Expertenkommission Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung (ERU), Bern 2001, abrufbar unter <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/allgemein/steuerpolitik/fachinformationen/berichte.html> (2.9.2020). (zit. ERU, Bericht)

FDK, Handbuch Harmonisiertes Rechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2 vom 25. Januar 2008, Stand 2. Juni 2017, abrufbar unter <https://www.srs-cspcp.ch/de/handbuch-hrm2-vollversion-n18361> (2.9.2020). (zit. FDK, Handbuch HRM2)

KdK, Liste der Interkantonalen Vereinbarungen in den Aufgabenbereichen von Art. 48a BV, Stand 31. Dezember 2018, abrufbar unter <https://kdk.ch/de/themen/nfa-und-interkantonale-zusammenarbeit/interkantonale-zusammenarbeit-mit-lastenausgleich/> (2.9.2020). (zit. KdK, Liste)

OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm> (2.9.2020). (zit. OECD, Action 1)

OECD, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, abrufbar unter <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (2.9.2020). (zit. OECD-Musterkommentar)

OECD, Secretariat Proposal for a «Unified Approach» under Pillar One, Public consultation document 2019, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-public-input-on-the-secretariat-proposal-for-a-unified-approach-under-pillar-one.htm> (2.9.2020). (zit. OECD, Pillar One)

OECD, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017, abrufbar unter <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-verrechnungspreisleitlinien-fur-multinationale-unternehmen-und-steuerverwaltungen-2017_9789264304529-de> (2.9.2020). (zit. OECD, Verrechnungspreisleitlinien)

Rat für Nachhaltige Entwicklung, Mehr Wert für die Fläche: Das «Ziel-30-ha» für die Nachhaltigkeit in Stadt und Land, Empfehlungen des Rates für Nachhaltige Entwicklung an die Bundesregierung 2004, abrufbar unter <https://www.nachhaltigkeitsrat.de/nachhaltige-entwicklung/landwirtschaft-flaechennutzung-und-bodenschutz/> (2.9.2020). (zit. Rat für Nachhaltige Entwicklung, Empfehlungen)

Regierungsrat BS, Ratschlag A betreffend Erlass eines Finanz- und Lastenausgleichsgesetzes (FiLaG) sowie Beantwortung des Anzugs Dr. Christine Kaufmann und Konsorten betreffend körperschaftsdifferenzierte Rechnungsanalysen im Kanton Basel-Stadt (037603), Regierungsratsbeschluss vom 19. Dezember 2006, abrufbar unter <http://www.grosserrat.bs.ch/de/geschaefte-dokumente/datenbank?such_kategorie=1&content_detail=200102782> (2.9.2020). (zit. Regierungsrat BS, Ratschlag A)

SSK/ESTV, Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung (Formular 11) vom 1. Januar 2020, abrufbar unter <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/direkte-bundessteuer/direkte-bundessteuer/dienstleistungen/formulare/lohnausweis.html> (2.9.2020). (zit. SSK/ESTV, Wegleitung Lohnausweis)

StB LU, Interkantonale Vereinbarungen StB § 179 Nr. 2, abrufbar unter <https://steuerbuch.lu.ch/index/band_2_weisungen_stg__steuerausscheidung_interkantonalevereinbarungen.html> (2.9.2020).

StB SG, Steuerlicher Wohnsitz/Hauptsteuerdomizil StB 13 Nr. 1 vom 1. Januar 2016, abrufbar unter <https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/steuerbuch/inhaltsverzeichnis.html> (2.9.2020).

StB SG, Tätigkeitsentgelt der Partner von Anwaltskanzleien StB 16 Nr. 4 vom 1. Oktober 2002, abrufbar unter <https://www.sg.ch/steuernfinanzen/steuern/steuerbuch/inhaltsverzeichnis.html> (2.9.2020).

StB SG, Tätigkeitsentgelt von Personengesellschaftern StB 16 Nr. 3 vom 1. Oktober 2002, abrufbar unter <https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/steuerbuch/inhaltsverzeichnis.html> (2.9.2020).

Steuerverwaltung GE, Information fiscale 7/1987 – Répartition intercantonale des revenus des associés d'une société en nom collectif ou en commandite, abrufbar unter <https://www.ge.ch/document/information-fiscale-71987-repartition-intercantonale-revenus-associes-societe-nom-collectif-commandite> (2.9.2020). (zit. Steuerverwaltung GE, Information fiscale 7/1987)

Steuerverwaltung GR, Praxisfestlegung vom 5. Februar 2002, Wochenaufenthalt: Interkommunal, abrufbar unter <https://www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/stv/Praxisfestlegungen bis 2007/interkomm-wochenaufenth.pdf> (2.9.2020). (zit. Steuerverwaltung GR, Praxisfestlegung Wochenaufenthalt)

Steuerverwaltung GR, Praxisfestlegung vom 1. März 2013, Steuerrechtlicher Wohnsitz Unselbständigerwerbender, Wochenaufenthalter/Pendler/Grenzgänger, abrufbar unter <https://www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/stv/dokumentation/praxis/Seiten/einkommens_und_vermoegenssteuer.aspx> (2.9.2020). (zit. Steuerverwaltung GR, Praxisfestlegung Wohnsitz)

StP TG, Steuerausscheidung – Geschäftsgewinn und -vermögen Selbständigerwerbender StP 2 Nr. 13, abrufbar unter <http://steuerverwaltung.steuerpraxis.tg.ch/> (2.9.2020).

# Sachregister


## A

Allokationseffizienz 308, 310, 482

Alonso-Muth-Mills-Modell
- Anwendung im interkantonalen Steuerrecht 324 ff.
- Begriff 309, 312 ff.
- mit Einkommensteuer 315 ff.
- Neukonzeption 549 ff.

Alternierender Wohnsitz
- Neukonzeption 517 f.
- Primärverteilungsergebnis 86
- Steuerpflicht 40, **84 f.**
- Würdigung 340 ff.

Anpassungsfrist *siehe Übergangsregelung*

Äquivalenzprinzip
- Begriff 104 f., 108, 121, **188 ff.**
- fiskalische Äquivalenz *siehe dort*
- Globaläquivalenz *siehe dort*

Arbeits- und Wohnortswahl 307 ff., 567 ff., 578 ff.

Arbeitsort
- als Nebensteuerdomizil 490 ff.
- Begriff 34
- Fiktion 437 f.
- -prinzip 404 ff.

Arbeitsrappen 110 ff.

Assekuranzprinzip 121, *siehe auch Äquivalenzprinzip*

Ausgaben
- -ausgleich 475
- -elastizität
  - Begriff 211
  - Schätzung der 220 ff., **227 ff.**

Ausgleichszahlung
- Grenzgänger
  - Frankreich 419 ff.
  - Italien 421 ff.
- Rechtsnatur 406
- unselbständige Erwerbstätigkeit
  - Frankreich 409 ff.
  - Österreich 407 f.

## B

Ballungskosten 225

Basler Praxis **70 ff.**, 335, 501

Baumol'sche Kostenkrankheit 223

Belegenheitsort 100, 355

Berufsauslagen *siehe Gewinnungskosten*

Besitzstandsgarantie 572

Betriebsstätte
- -ort 122 f.
- -prinzip 356 ff., 440 ff., 522
- -qualität 43, 356

Bezugsstrategie 588 ff.

Binnenmarkt 47, 257

## C

Coase-Theorem 197, 378

## D

Dead-weight loss of taxation *siehe Zusatzlast der Besteuerung*

De-minimis-Regelung
- als Ausfluss von Praktikabilität 296
- interkantonal 92
- interkommunal 462, 466
- Neukonzeption
  - Ausgestaltung 529 ff.
  - Gestaltungspotenzial 584 ff.

Dezentralisierung
- Begriff 135, 226
- -theorem 137

Digitalisierung 296

Direktzahlung 474

Disparitäten 138, 141, 204

Dividende 588 ff.

Doppelbesteuerung
- aktuelle 46
- echte 58
- unechte 58
- -sverbot
  - interkantonal *siehe Interkantonales Doppelbesteuerungsverbot*

  - interkommunal 396, 451
  - international 394
- virtuelle 46

Drittvergleich 92, 125, 127, 346

Dynamischer Verweis *siehe Verweisung*

## E

Effizienz *siehe Allokationseffizienz*

Eigenkapitalzins 91, 127, 282

Eigensalär *siehe Tätigkeitsentgelt*

Einfache Gesellschaft
- interkantonal
  - Neukonzeption 519
  - Primärverteilungsergebnis 90, 242
  - Steuerpflicht 90
- interkommunal
  - Primärverteilungsergebnis 461
  - Würdigung 463 ff.
- international
  - Verteilungsergebnis 440
  - Würdigung 445 ff.

Einheit
- des Besteuerungsrechts 105 f., 108, **289 ff.**
- des Bundesstaates 47

Einkünfte
- Abgrenzung zu den Einkommen 24
- aus selbständiger Erwerbstätigkeit 29 ff.
- aus unselbständiger Erwerbstätigkeit 26 ff.
- Begriff 21 ff.

Einzelunternehmen
- interkantonal
  - Neukonzeption 527 f.
  - Primärverteilungsergebnis 89, 242
  - Steuerausscheidung 262 f.
  - Steuerpflicht 89
- interkommunal
  - Primärverteilungsergebnis 461
  - Würdigung 463 ff.
- international
  - Verteilungsergebnis 440
  - Würdigung 445 ff.

Entrichtungskosten *siehe Einheit des Besteuerungsrechts*

Erhebungskosten 294 ff.

Erwerbstätigkeit
- Neben- 532
- selbständige *siehe dort*
- Steuerpflicht 45
- unselbständige *siehe dort*

Excess burden *siehe Zusatzlast der Besteuerung*

Externalität
- fiskalische 138, 141 f., 487
- positive 112
- räumliche *siehe Spillover*
- Umwelt- 309 f.

## F

Familien
- -besteuerung
  - interkantonal **67 f.**, 76, 78, 81, 203, 295, 343 f.
  - Neukonzeption 506 ff.
- -niederlassung 67 f., 115 ff.
- -ort *siehe Wohnort*

FDK-Vereinbarung
- Ausgestaltung 175
- Neukonzeption 542 f.
- Rechtsnatur 176
- Wirkung 380 f.

Finanz
- -ausgleich
  - Funktionen 141 f.
  - Instrumente 144
  - Ressourcenausgleich *siehe dort*
  - Soziodemografischer Lastenausgleich *siehe dort*
- -autonomie 142, 146, 149
- -bedarf 171
- -stärke *siehe Ressourcenpotenzial*

Fiskalische Äquivalenz 135, **191**, 196, 205 f., 484

Fixed Effects 229

Flypaper-Effekt 483

Föderalismus
- Begriff 135, 251

– verfassungsrechtlicher Grundsatzentscheid 141, 484
– Vor- und Nachteile 137 ff.

Fragmentierung 135

Freizeitort *siehe Wohnort*

Freizügigkeit *siehe Niederlassungsfreiheit*

## G

Gemeindeautonomie *siehe Souveränität, Gemeinden*

Genuine link 183

Geschäftsbetrieb **43 f.**, 87, 119 ff., 356 f.

Geschäftsort 35

Gesetzesevaluation *siehe Regulierungsfolgenabschätzung*

Gewinnsteuer 102, 268, 271 f.

Gewinnungskosten
– Ausscheidung bei selbständiger Erwerbstätigkeit 89
– Begriff 24
– Neukonzeption 494, 496
– -überschuss 94
– Wochenaufenthalter
  – interkantonal 64, 334
  – Neukonzeption 498 ff.

Globaläquivalenz
– als Steuerrechtfertigungsgrund 193 ff.
– als Steuerverteilregel 198 ff.
– Anwendung 278, 346, 412, 427, 493, 497
– Begriff 190

Grenzgänger
– Begriff 414 f.
– Verteilungsergebnis
  – Deutschland 416 ff.
  – Frankreich 419 ff.
  – Fürstentum Liechtenstein 424
  – Italien 421 ff.
  – Würdigung 425 ff.

## H

Homeoffice 34, 533

## I

Inkorporationstheorie 256, 272

Institutionelle (In-)Kongruenz 135, 191, 196, 240, 378, 474, 482

Interkantonale Rahmenvereinbarung 174

Interkantonale Zusammenarbeit
– Ausgestaltung 174
– Wirkung 378
– Ziele 142, **173**

Interkantonales Doppelbesteuerungsverbot
– Inhalt 46
– Normzwecke 47 f.
– Rechtsnatur 49
– Richterrecht 50 ff.
– Verbindlichkeit 52

## K

Kantonsanteil 164 ff., 372

Kernstadtindikator 170

Kollektivgesellschaft
– Abgrenzung zur einfachen Gesellschaft 90
– interkantonal
  – Neukonzeption 519, 524 ff.
  – Primärverteilungsergebnis 91 f., 242
  – Steuerausscheidung 265 f.
  – Steuerpflicht 91
– interkommunal
  – Primärverteilungsergebnis 461
  – Würdigung 463 ff.
– international
  – Verteilungsergebnis 441 f.
  – Würdigung 445 ff.

Kommanditäre
– interkantonal 93
– international 443, 446

Kommandite 93, 121, 265, 446

Kommanditgesellschaft *siehe Kollektivgesellschaft*

Kostenspillover *siehe Spillover*

## L

Lastenausgleich
– interkantonal *siehe Soziodemografischer Lastenausgleich*
– interkommunal
  – Ausgestaltungen 472 f.
  – Würdigung 474 ff.
– kennzahlenbasierter 475
Law and Economics *siehe Ökonomische Analyse des Rechts*
Legalitätsprinzip
– Doppelbesteuerungsrecht im Lichte des 250 ff., 453 f.
– Funktionen 246
– Inhalt 245
Leistungsfähigkeitsprinzip 108, 115, **185 ff.**, 255
Leitende Angestellte
– interkantonal
  – Begriff 66
  – Neukonzeption 513 f.
  – Primärverteilungsergebnis 67 ff.
  – Steuerpflicht **66**, 113 f.
  – Würdigung 336 ff.
– international
  – Begriff 432
  – Verteilungsergebnis 433 f.
  – Würdigung 435

## M

Marge 19, 561, 573
Mindestausstattung 149 f.
Mitnahmeeffekt 475

## N

Natürliche Vermutung
– Basler Praxis 70 ff., 335
– leitende Angestellte 66
– Wochenaufenthalt, im Dreiecksverhältnis 77
Negative Schrankenwirkung *siehe Schrankenwirkung*
Netto
– -aufwendungen *siehe Staatsausgaben*
– -prinzip 304
Neukonzeption
– Ansatzpunkt 481 ff.
– Primärverteilung 489 ff.
– Regulierungsfolgenabschätzung 549 ff.
– Sekundärverteilung 537 ff.
NFA *siehe Finanzausgleich*
NFA-Reform 151, 155 f.
Niederlassungsfreiheit 47, 106, 251, 289
Nutzenspillover *siehe Spillover*

## O

Öffentlicher Dienst *siehe Unselbständige Erwerbstätigkeit, im öffentlichen Dienst*
Öffentliches Gut 139, 216 f.
Ökonomische Analyse des Rechts 13 ff.
Ordinary Least Squares 228
Ort der Arbeitsstätte *siehe Arbeitsort*

## P

Pendelsteuer 308 ff.
Pendler
– Begriff 56
– international *siehe Grenzgänger*
– Neukonzeption 495 f.
– Primärverteilungsergebnis 58, 240, 329
– -saldo 299, 325
– Steuerpflicht 57
Personengesellschaft *siehe Kollektivgesellschaft*
Persönliche Zugehörigkeit 39 ff.
Pigou-Steuer 141, 197
Politische Akzeptanz 562
Praktikabilität 280 ff., **287 ff.**, 464 ff., 501
Praxisänderung 52, 107, 390
Primärverteilung
– Abgrenzung zur Sekundärverteilung 20, 406
– Begriff 17
– interkantonal 36 ff.
– Verhältnis zur Sekundärverteilung 19
Produktionseffizienztheorem 303 ff., 499

## Q

Quellenprinzip 184, 186
Quellensteuer
– beschränkte 416 ff.
– -verfahren 490

## R

Rechtmässigkeitsprinzip *siehe Legalitätsprinzip*
Rechtsformneutralität 242, 254 ff., 445, 463, 527 f.
Rechtsgleichheit
– Prinzip 255, 288
– Tätigkeitsentgelt 348 f.
Rechtshistorische Analyse 98 ff.
Rechtssetzungslehre 15
Rechtsvergleichung
– Anforderungen 391 ff.
– Bezugsgrössen
  – Steuerbemessungsgrundlage 400
  – Steuereinnahmen 401
– Funktion 387 ff.
Regression *siehe Ordinary Least Squares*
Regulierungsfolgenabschätzung 549 ff.
Reinvermögenszugangstheorie 22
Ressourcenausgleich
– interkantonal
  – Ausgestaltung 151 ff.
  – Dotation 144, 155
  – horizontaler 156
  – Ressourcenindex *siehe dort*
  – Sekundärverteilungsergebnis 161 ff.
  – vertikaler 156
  – Wirkungsrichtung 367 ff.
  – Wirkungsstärke 370 ff.
  – Ziele 146 ff.
– interkommunal
  – Ausgestaltungen 469 f.
  – Würdigung 471
– Neukonzeption 539 ff.
Ressourcenindex 153 ff., 159
Ressourcenpotenzial **153 ff.**, 541
Richterrecht
– Begriff *siehe Interkantonales Doppelbesteuerungsverbot, Richterrecht*
– im Lichte des Legalitätsprinzips 247 ff.
Rivalität im Konsum 216

## S

Saisonarbeiter
– Begriff 80
– Neukonzeption 515 f.
– Primärverteilungsergebnis 83, 240
– Steuerpflicht 82
– Würdigung 339
Saisonaufenthalt 82
Säule 3a 495
Schlechterstellungsverbot 46, 351, 447
Schrankenwirkung **48**, 329, 455
Schuldnerstaat 429
Schuldzinsverlegung 280 f., 527
Sekundärverteilung
– Abgrenzung zur Primärverteilung 20, 406
– Ausgleichszahlung *siehe dort*
– Begriff 18
– interkantonal *siehe Finanzausgleich*
– interkommunal 468 ff.
– Verhältnis zur Primärverteilung 19
Selbständige Erwerbseinkünfte *siehe Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit*
Selbständige Erwerbstätigkeit
– Abgrenzung zur unselbständigen Erwerbstätigkeit 358 f.
– Begriff
  – interkantonal 29 ff.
  – international 439
– de-minimis-Regelung *siehe dort*
– einfache Gesellschaft *siehe dort*
– Einkünfte aus *siehe dort*
– Einzelunternehmen *siehe dort*
– freiberufliche 439
– gewerbliche 439
– in festen Anlagen oder ständigen Einrichtungen
  – Betriebsstättenqualität *siehe dort*

  - international 440 ff.
  - Neukonzeption 519 ff.
  - Primärverteilungsergebnis 88 ff.
  - Steuerpflicht 88
- interkommunal 461 ff.
- Kollektivgesellschaft *siehe dort*
- Kommanditgesellschaft *siehe dort*
- ohne feste Anlagen oder ständige Einrichtungen
  - international 448
  - Neukonzeption 522
  - Primärverteilungsergebnis 96
  - Steuerpflicht 95

Simulation
- Finanzausgleichsbeiträge
  - Ressourcenausgleich 556 ff.
  - Soziodemografischer Lastenausgleich 560
- Gesamtergebnis Kantonsfinanzen 561 f.
- Pendlermobilität 565 ff.
- Steuereinnahmen 549 ff.

Simultanitätsproblem 237 f.

Skaleneffekt 139, 224

Sonderlasten
- der Bevölkerungsstruktur 168 f., 374
- der Kernstädte 168, 170, 375 ff.

Sondervermögen 124, 127, 273 ff., 279, 346, 463

Souveränität
- Gemeinden 396
- Kantone 17, 183, 251, 394, 454
- Staaten **394 f.**, 430

Soziodemografischer Lastenausgleich
- Ausgestaltung 168 ff.
- Dotation 144, 168, 376
- Kernstadtindikator *siehe dort*
- Neukonzeption 537 f.
- Wirkung 373 ff.
- Ziel 167

Spillover 113 f., **138**, 141, 173, 196 f., 378 f., 474

Staatsausgaben
- Aufschlüsselung von 215 ff.
- Begriff 209, 220
- Treiber 222 ff.

STAF 151, 157 ff., 588

Standardabweichung
- cluster-robuste 228
- Huber-White- 230

Steuerexport *siehe Spillover*

Steuerharmonisierung 17, 290, 455

Steuerinzidenz 256

Steuerpflicht
- Arten 38
- beschränkte 43 ff.
- echter Wochenaufenthalter *siehe dort*
- leitende Angestellte *siehe dort*
- Pendler *siehe dort*
- unbeschränkte 39 ff.
- unregelmässige Rückkehr *siehe dort*
- Wochenaufenthalt, gemeinsam mit Partner *siehe dort*
- Wochenaufenthalt, im Dreiecksverhältnis *siehe dort*
- Wochenaufenthalt, trotz zumutbarem Pendeln *siehe dort*

Steuerrechtlicher Aufenthalt
- Begriff 41
- echter Wochenaufenthalter *siehe dort*
- Saisonarbeiter *siehe dort*
- Subsidiarität 42, 85

Steuerrechtlicher Wohnsitz
- Ausschliesslichkeit 40, 85, 340
- Begriff 39 f.

Steuerrechtsverhältnis 17, 245, 250

Steuerrepartition 153, 164, 371, 539 f.

Steuerumgehung 265, 359

Steuerwettbewerb 137, 148, 573 f., 578 ff.

Stille Gesellschaft 90, *siehe auch Einfache Gesellschaft*

Subject-to-tax clause 433

Subordinationsverhältnis 275

Subsidiaritätsprinzip 135, 484

Substitutionseffekt
- der Besteuerung 302 f.
- politischer 475

## T

Tätigkeitsentgelt
- interkantonal 91 f., 122 ff., 127, 345 ff.
- interkommunal 461, 465
- international 442
- Neukonzeption 520 f.

Territorialprinzip
- Begriff 100
- selbständige Erwerbseinkünfte 119 ff., 127
- unselbständige Erwerbseinkünfte
  - Beamte 103
  - Grundsatz 101 f.

Transaktionskosten 482

Trennsystem 393

Treu und Glauben 572

## U

Übergangsregelung 562, 572

Umgekehrte Kausalität 237 f.

Umverteilung 141 f.

Unabhängigkeit der Besteuerung 153

Unregelmässige Rückkehr
- Abgrenzung zum Wochenaufenthalter 80
- Neukonzeption 508 ff.
- Primärverteilungsergebnis 81
- Steuerpflicht 79 f.

Unselbständige Erwerbseinkünfte *siehe Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit*

Unselbständige Erwerbstätigkeit
- fragmentierte 533
- im öffentlichen Dienst
  - Begriff 428
  - Verteilungsergebnis 429 f.
  - Würdigung 431
- leitende Angestellte *siehe dort*
- Primärverteilungsergebnis
  - interkommunal 451 f.
  - international 404 f., 425 ff.
  - Neukonzeption 493 f.
- Sekundärverteilungsergebnis
  - international 406 ff., 425 ff.
- steuerrechtlicher Begriff
  - interkantonal 26 ff.
  - international 403
- unterjährige 496
- Verwaltungsrat *siehe dort*
- zivilrechtlicher Begriff 275

## V

Verbundsystem 393, 487

Verfahrensrecht 291, 296

Verlagerung von Schulden
- ins Geschäftsvermögen 582
- ins Privatvermögen 583

Verlust
- -verlegung
  - interkantonal 94, 351 ff.
  - interkommunal 463
  - international 444, 447
  - Neukonzeption 526
- -verrechnung
  - definitive 94, 351 ff.
  - intertemporale *siehe Verlustvortrag*
  - provisorische 353 f.
- -vortrag 94

Vermögensstandsgewinn 31

Verwaltungsrat
- international
  - Begriff 436
  - Verteilungsergebnis 437
  - Würdigung 438
- Neukonzeption 491

Verweisung 453, 580

Vollständige Information 482

## W

Wagner'sches Gesetz 223

Wettbewerbsneutralität 258

Willkürreserven 587

Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit *siehe Leistungsfähigkeitsprinzip*

Wirtschaftliche Zugehörigkeit
- Begriff 43 ff.
- Herleitung 198
- Neukonzeption 490 ff.

Wirtschaftsfreiheit 47, **257 ff.**

Wochenaufenthalt
– gemeinsam mit Partner
  – Neukonzeption 512
  – Primärverteilungsergebnis 74
  – Steuerpflicht 72 f.
– im Dreiecksverhältnis
  – Bedeutung 335
  – Primärverteilungsergebnis 78
  – Steuerpflicht 77
– interkommunal
  – Primärverteilungsergebnis 452
  – Würdigung 457
– langjähriger 502
– -ort *siehe Arbeitsort*
– trotz zumutbarem Pendeln
  – Bedeutung 335
  – Primärverteilungsergebnis 76
  – Steuerpflicht 75
– vorübergehender 503

Wochenaufenthalter
– Abgrenzung
  – Pendler 56
  – unregelmässige Rückkehr 80
– Begriff 59
– echter
  – Begriff 60
  – Neukonzeption 497 ff.
  – Primärverteilungsergebnis **64 f.**, 240, 330 ff.
  – Steuerpflicht 61 ff.
  – Würdigung 334 f.
– Gewinnungskosten *siehe dort*
– unechter
  – Basler Praxis *siehe dort*
  – Begriff 60
  – leitende Angestellte *siehe dort*
  – Neukonzeption 511
  – Wochenaufenthalt, gemeinsam mit Partner *siehe dort*
  – Wochenaufenthalt, im Dreiecksverhältnis *siehe dort*
  – Wochenaufenthalt, trotz zumutbarem Pendeln *siehe dort*

Wohnort
– Abgrenzung zum Hauptsteuerdomizil 33
– Abgrenzung zum steuerrechtlichen Wohnsitz 33
– Begriff **32**, 100

Wohnsitz
– alternierender *siehe Alternierender Wohnsitz*
– -prinzip 184, 186, 425
– steuerrechtlicher *siehe Steuerrechtlicher Wohnsitz*

## Z

Zahlungstransparenz 485

Zentralisierung 136, 146

Zentralstaat
– Begriff 136
– Vor- und Nachteile 137 ff.

Zersiedelung 309, 570 f.

Zeta-Faktor 157 ff.

Zupendler 210, 215

Zusatzlast der Besteuerung 302 ff.

# Lebenslauf

*Fabian Mauchle*, geboren 1993; Studien der Rechtswissenschaft (B.A. HSG in Law and Economics; M.A. HSG in Law; Dr. iur. HSG) und der Volkswirtschaftslehre (B.A. HSG; M.A. HSG) an der Universität St. Gallen zwischen September 2011 und Mai 2021; Studentischer Mitarbeiter und anschliessend wissenschaftlicher Assistent von Prof. Dr. Robert Waldburger am Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics (IFF) zwischen Dezember 2014 und Januar 2020; Praktika in der Rechtsabteilung des Kantonalen Steueramtes St. Gallen sowie in der Abteilung I des Bundesverwaltungsgerichts zwischen November 2020 und Oktober 2021.