



Schriften der Assistierenden der Universität St. Gallen (HSG)

Band 10

Begründet von

Dr. iur. HSG PHILIPP JUCHLI und Dr. iur. HSG MARCEL WÜRMLI



Schriften der Assistierenden der Universität St. Gallen (HSG)

Mobilität – Mobilité – Mobility

Recht der mobilen Gesellschaft



Bibliografische Information der «Deutschen Bibliothek».
Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie;
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Alle Rechte, auch des Nachdrucks von Auszügen, vorbehalten. Jede Verwertung ist ohne
Zustimmung des Verlages unzulässig. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Über-
setzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Sys-
teme.

© Dike Verlag AG, Zürich/St. Gallen 2015
ISBN 978-3-03751-776-5

www.dike.ch

Vorwort

Dieses Jahr feiert die Schriftenreihe der Assistierenden der Universität St. Gallen ihren zehnten Geburtstag. Zu diesem Jubiläum wurde der Autorenkreis erstmals ausgeweitet und besteht nun nicht ausschliesslich aus Assistierenden, die an der Universität St. Gallen tätig sind. Wir freuen uns, erstmals Beiträge von den Universitäten Luzern, Zürich, Bern und Fribourg in unserer Reihe aufzunehmen.

Dieses Jahr widmet sich die Schriftenreihe dem Thema Mobilität und beleuchtet somit Fragestellungen, die unseren Alltag prägen. Heute kann alles mobil erledigt werden. So tragen alle ihre Bank in der Hosentasche, können ihre Korrespondenz über ihr Mobilgerät erledigen und sind stetig in Kontakt mit anderen Menschen, egal wo sie sich befinden. Mobilität – verstanden als Wechsel zwischen unterschiedlichen Orten – bildet das Fundament des europäischen Binnenmarktes, dessen rechtliche Ausgestaltung aber gleichzeitig ein steter Zankapfel für die Mitgliedstaaten wie auch für die Schweiz ist. Fragen stellen sich aber auch im Rahmen anderer Rechtsgebiete wie etwa dem Steuer- oder Verfassungsrecht. Aus diesen Gründen will der diesjährige, zehnte Band einen Beitrag leisten, um Mobilität aus verschiedensten rechtlichen Gebieten zu beleuchten.

Im ersten Teil des Bandes widmen sich die Nachwuchsforscherinnen und Nachwuchsforscher verschiedenen verfassungs- und grundrechtlichen Fragestellungen. So wird im ersten Beitrag der Fokus auf die Mobilität von Sprachen aus verfassungsrechtlicher Sicht gelegt. Anschliessend befasst sich der Band mit mehreren «Tabu-Themen», indem er die Regulierung von Drogen, Organtransplantationen und Sexarbeit in mobilen Märkten beleuchtet. Schliesslich wird der erste Teil mit der Frage nach einer Bundeskompetenz zur Einführung und Förderung von Ladestationen im Rahmen von Elektromobilität abgerundet.

Im anschliessenden Kapitel wird aus ökonomischer und juristischer Perspektive die Internationalisierung der chinesischen Währung erörtert und die Mobilität des Renminbi (RMB) untersucht. Darauf folgt ein Beitrag, welcher die Besteuerung von Immaterialgütern im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III, namentlich die angedachte Patentbox, untersucht. Dieser Beitrag wird von einem Artikel zur *Digital Economy* abgelöst. Darin stellt die Autorin die Besteuerungsproblematik von *Digital Economies* im internationalen Verhältnis in den Fokus. Schliesslich endet dieser steuerrechtliche Hattrick mit der Besteuerung von Wochenaufenthalten in der Schweiz.

Das letzte Kapitel des Jubiläumsbandes widmet sich der Mobilität im internationalen Recht. So wird die Völkerrechtskonformität der Richtlinie 2008/101/EG zwecks Einbeziehung des Luftverkehrs in das System für den

Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Gemeinschaft untersucht und der Konflikt zwischen Mobilität und Umwelt im Luftverkehr aufgezeigt. Ein weiterer Beitrag befasst sich mit einem hochaktuellen Thema: Migration und Flüchtlingsströme. Die beiden Autoren rücken das *Non-Refoulement*-Prinzip als Hinderungsgrund für Dublin-Überstellungen in den Fokus der Untersuchung und betrachten insbesondere die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte. Ein weiterer Beitrag betrachtet die Regulierung für Ernährung und öffentlicher Gesundheit im Rahmen des WTO-Übereinkommens über die Anwendung gesundheitspolizeilicher und pflanzenschutzrechtlicher Massnahmen (SPS-Übereinkommen) und dessen gesundheitsrechtliche Auswirkungen. Schliesslich und ganz im Geiste der Schriftenreihe einer Universität befasst sich der letzte Beitrag mit der Thematik der Delokalisierung als Antwort der Universitäten auf die Globalisierung des Hochschulwesens. Der vorliegende Band verspricht also, einen vielseitigen Einblick in die diversen Rechtsbereiche im Rahmen von Mobilität zu geben.

Zehn Jahre sind für ein Produkt wie unsere Schriftenreihe, die seit der Erstpublikation von Assistierenden an der Universität St. Gallen herausgegeben wird, eine lange Zeit. Gerade in der Welt der wissenschaftlichen Publikationen verlangt der Zeitgeist nach stetem Wandel und Fortschritt. Dies nahmen wir zum Anlass, unser Projekt nezugestalten. Wir freuen uns ausserordentlich, dass die Schriftenreihe ab 2016 durch «ex ante – St. Galler Zeitschrift der juristischen Nachwuchsforscher» als Nachfolgerin abgelöst wird. Die Zeitschrift erscheint in Zusammenarbeit mit dem Dike Verlag zweimal jährlich als Beilage zur AJP. In Zukunft wird die Schriftenreihe also als Zeitschrift weitergeführt, welche sich mit den Themengebieten juristischer Nachwuchsforscher und Nachwuchsforscherinnen aus der ganzen Schweiz befasst und weiterhin eine Plattform für die Publikation der Ideen und Meinungen junger Forschenden bieten soll. Wir sind überzeugt, unsere bestehende Tradition auch in der neuen Ära mit noch grösserem Elan fortführen zu können.

An dieser Stelle möchten wir jenen Personen danken, die bei der Entstehung dieses Bandes mitgewirkt haben. Dies sind zu allererst die diesjährigen Autorinnen und Autoren, welche mit ihren Beiträgen den Grundstein für diesen Assistierendenband gelegt haben. Ferner danken wir den zahlreichen Lektorinnen und Lektoren, welche mit ihren Anregungen zu einem qualitativ hochstehenden Sammelwerk beigetragen haben. Dieses Jahr wurde die Schriftenreihe zum ersten Mal in Zusammenarbeit mit dem Dike Verlag publiziert; wir möchten deshalb Herrn Bénon Eugster einen grossen Dank für die unkomplizierte und angenehme Zusammenarbeit aussprechen. Weiter möchten wir auch unserem wissenschaftlichen Beirat, bestehend aus Prof. Dr. Peter Nobel, Prof. Dr. Peter Gross, Prof. Dr. Thomas Bieger sowie Prof. Dr. Lukas

Gschwend, für die stetige Unterstützung unseren Dank aussprechen. Schliesslich geht ein besonderer Dank an die Law School der Universität St. Gallen – insbesondere an Prof. Dr. Markus Müller-Chen und Anita Samyn – als Hauptsponsorin und an Binder Rechtsanwälte – insbesondere Herrn Markus Läufer – als Nebensponsor des diesjährigen Bandes sowie an den Leny und Robert Hauser-Fonds für die finanzielle Unterstützung.

St. Gallen/Zürich, Dezember 2015

Stephanie Bernet, MLaw
Gabriel Gertsch, M.A. HSG
Rehana Harasgama, M.A. HSG
Roman Schister, B.A. HSG

Inhaltsverzeichnis

I. Mobilität und Gesellschaft

PATRIZIA ATTINGER

La mobilité linguistique en Suisse de point de vue du droit fédéral constitutionnel 1

MATTHIAS UFFER

Legal-illegale Mobilität von Grundrechtsrisiken
Drogen, Organtransplantationen und Sexarbeit im Regulierungsfokus 17

MARKUS SCHREIBER

E-Mobility in der Schweiz: Zur rechtlichen Förderung einer Ladeinfrastruktur für Elektrofahrzeuge 43

II. Mobilität und Ökonomie

CHRISTOPH HUEGLI / CHRISTIAN RIOULT

Steaming Dumplings in Zurich?
A Swiss RMB Hub in the Context of China's Currency Internationalization Process 71

MICHAEL BERTSCHINGER / LINUS ZWEIFEL

Die geplanten Neuerungen für die Besteuerung mobiler Erträge aus Immaterialgütern im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III vor dem Hintergrund internationaler Entwicklungen 91

DIANA OSWALD

Probleme der Besteuerung der «Digital Economy» im internationalen Verhältnis: Action 1 des BEPS-Projekts der OECD und G20
Darstellung und Kritik 113

JULIAN KLÄSER

Mobilität im interkantonalen Verhältnis aus steuerrechtlicher Perspektive: der Wochenaufenthalter 141

III. Mobilität und Internationalisierung

CELINA TSCHARNER

Konflikt zwischen Mobilität und Umwelt im Luftverkehr

Analyse der Völkerrechtskonformität der EG-Richtlinie 2008/101 173

JULIAN-IVAN BERIGER / ARTHUR BRUNNER

Das Non-Refoulement-Prinzip als Hinderungsgrund für Dublin-Überstellungen

Unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte zu Art. 3 EMRK 195

MARIELA MAIDANA-ELETTI

Public Health and Nutrition: The Next Frontier at the SPS

Agreement 229

MATTHIAS AMMANN

Quo vadis universitas?

Delokalisierung als Antwort der Universität auf die Herausforderungen der Zeit? 245

Autorinnen und Autoren..... 271

I. Mobilität und Gesellschaft

Mobilität im interkantonalen Verhältnis aus steuerrechtlicher Perspektive: der Wochenaufenthalter

JULIAN KLÄSER

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung.....	142
II.	Grundlagen.....	143
	A) Steuerrechtlicher Wohnsitz	143
	B) Hauptsteuerdomizil	144
	C) Wochenaufenthalter.....	145
	1. Vorbemerkungen.....	145
	2. Mittelpunkt der Lebensinteressen: Relevante Kriterien	145
	2.1. Lebenssituation	145
	2.2. Wohnsituation	146
	2.3. Persönliches Umfeld	146
	2.4. Arbeitssituation	146
III.	Wochenaufenthalter: Praxis des Bundesgerichts	147
	A) Verbot interkantonaler Doppelbesteuerung – Art. 127 Abs. 3 BV.....	147
	B) Wochenaufenthalter: Konstellationen	147
	1. Vorbemerkungen.....	147
	2. Unselbständig erwerbstätige Person (nicht leitende Stellung).....	148
	2.1. Verheiratet oder in Partnerbeziehung.....	148
	2.2. Sonderfall: Teilung der Steuerhoheiten zwischen Arbeitsort und Familienort.....	148
	2.3. Alleinstehend.....	149
	3. Unselbständig erwerbstätige Person (leitende Stellung).....	150
	3.1. Verheiratet oder in Partnerbeziehung.....	151
	3.2. Alleinstehend.....	151
IV.	Wochenaufenthalter: Verfahrensrechtliche Aspekte	152
	A) Beweismittel.....	153
	B) Beweiswürdigung im Allgemeinen	153
	C) Beweiswürdigung im Besonderen.....	154
	D) Vereinfachtes Verfahren.....	155
	1. Vorbemerkungen.....	155
	2. Zugunsten des Steuerpflichtigen.....	156

3. Zugunsten des Wochenaufenthaltskantons	156
4. Zulasten des Steuerpflichtigen	157
V. Wochenaufenthalter: Veranlagung.....	158
A) Fahrtkosten	158
1. Vorbemerkungen.....	158
2. Zwischen Wochenaufenthaltsort und Arbeitsort	158
3. Zwischen Wochenaufenthaltsort und Wochenendaufenthaltsort	159
B) Mehrkosten für auswärtige Unterkunft	159
VI. Wochenaufenthalter: Problembereiche und Reformvorschläge... 160	
A) Überlegungen zur Verwaltungsökonomie.....	160
B) Überlegungen zu Staatsökonomie und Finanzausgleich	161
C) Reformüberlegungen	162
1. Vorbemerkungen.....	162
2. Anpassung Wochenaufenthalterstatus	162
3. Regimewechsel und Besteuerung an der Quelle.....	164
3.1. Im Allgemeinen.....	164
3.2. Im Besonderen	164
4. Überlegungen im Lichte des Freizügigkeitsabkommen Schweiz-EU	167
4.1. Diskriminierungsverbote des FZA	167
4.2. Rechtfertigungsgründe des FZA	168
4.3. Zwischenfazit zur Quellensteuer im Spannungsfeld des FZA	169
VII. Fazit.....	170

I. Einleitung

Die Thematik der Wochenaufenthalter, d.h. von Personen, die an den Arbeitstagen am Arbeitsort übernachten und die arbeitsfreie Zeit (in der Regel an den Wochenenden) regelmässig an einem anderen Ort (sog. Familien- oder Freizeitort) verbringen, ist unmittelbar mit dem Themenkreis «Mobilität» verbunden. Die Zunahme der Mobilität von Herrn und Frau Schweizer im interkantonalen Verhältnis führt auch zu interkantonalen Kompetenzkonflikten (bspw., wenn mehrere Kantone das Hauptsteuerdomizil für sich beanspruchen). Das Bundesgericht hat hier Regelungen geschaffen, die das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV durchsetzen sollen. Es ergeben sich diverse Fallstricke aus den individuellen Verhältnissen der betroffenen Steuerpflichtigen im interkantonalen Verhältnis. So werden beispielsweise die ideellen und materiellen Interessen von Ledigen anders gewürdigt als dies bei verheirateten Steuerpflichtigen der Fall ist. Bei

verheirateten Personen in leitender Stellung werden ggf. engere Bindungen zum Arbeitsort vermutet als bei verheirateten Personen in einem gewöhnlichen Anstellungsverhältnis. Der Beitrag soll zunächst die gesetzlichen Grundlagen des Wochenaufenthalters im interkantonalen Verhältnis vorstellen.¹ Hiernach sollen damit verbundene Rechtsprobleme anhand von konkreten Fallkonstellationen untersucht werden. Zu guter Letzt beschäftigt sich der Beitrag mit der Frage, ob die geltende Rechts- und Verwaltungspraxis angesichts der grossen Anzahl von Wochenaufhaltern und anonymer Verhältnisse in den Städten noch zeitgemäss ist, und stellt mögliche Reformvorschläge vor.

II. Grundlagen

A) Steuerrechtlicher Wohnsitz

Der steuerrechtliche Wohnsitzbegriff lehnt sich an den zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff von Art. 23–26 ZGB an. Obschon DBG und StHG nicht (mehr)² ausdrücklich auf das Zivilgesetzbuch verweisen, wurden die zivilrechtlichen Kriterien doch weitestgehend übernommen und dienen als elementares Werkzeug für die Auslegung des steuerrechtlichen Wohnsitzbegriffes (Hauptsteuerdomizil).³ Die interkantonale Doppelbesteuerungspraxis des Bundesgerichts orientiert sich auch am Wohnsitzbegriff des ZGB.⁴

Nach Art. 23 Abs. 1 ZGB befindet sich der Wohnsitz an dem Ort, wo sich die Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält. Die Absicht dauernden Verbleibens ist ebenso in Art. 3 Abs. 2 DBG sowie in Art. 3 Abs. 2 StHG genannt. DBG und StHG knüpfen die subjektive Steuerpflicht sekundär zudem an den Aufenthalt an (mindestens 30 Tage bei Vorliegen einer Erwerbstätigkeit oder mindestens 90 Tage ohne Erwerbstätigkeit). Das zentrale Ele-

¹ Interkantonale Wochenaufenthalter, die als ausländische Arbeitnehmer ohne fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben und gemäss Art. 83 ff. DBG sowie Art. 32 ff. StHG der Quellensteuer unterliegen, sind im nachfolgenden Beitrag nicht berücksichtigt.

² Anders noch Art. 4 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer.

³ Im interkantonalen Steuerrecht spricht man von Hauptsteuerdomizil; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Bern 2002, 57 f.

⁴ Statt vieler BGE 138 II 300, E. 3.3.

ment bei der Feststellung der steuerrechtlichen Zugehörigkeit ist aber in der Regel der steuerrechtliche Wohnsitz.

Die persönliche Zugehörigkeit (d.h. unbeschränkte Steuerpflicht gemäss Art. 6 Abs. 1 DBG) eines Individuums zum Gemeinwesen wird vor allem durch den Wohnsitz begründet.⁵ Die tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, d.h. wo sich faktisch der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet, sind hierfür entscheidend. Dieser Mittelpunkt bestimmt sich dabei nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, die diese Interessen erkennen lassen und nicht bloss nach den subjektiv erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person.⁶ Diverse Faktoren beeinflussen dieses Lebenszentrum.⁷ Das faktische Erfordernis bei der Bestimmung des Steuerdomizils ist zugleich ein grundlegendes Unterscheidungskriterium vom zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff, wenn dieser gemäss Art. 24 Abs. 1 ZGB ebenso eine Wohnsitzvermutung anerkennt.⁸ Das Hauptsteuerdomizil und der zivilrechtliche Wohnsitz können auch voneinander abweichen, wenn den wirtschaftlichen Beziehungen (bspw. Arbeitsort) stärkeres Gewicht beigemessen wird als den familiären Beziehungen (bspw. Familienort).⁹ In Ausnahmefällen (anders als im Zivilrecht) ist im interkantonalen Steuerrecht auch ein geteiltes (alternierendes) Steuerdomizil möglich.¹⁰

B) Hauptsteuerdomizil

Eine natürliche Person hat in aller Regel lediglich ein Hauptsteuerdomizil.¹¹ Dort ist die Person unbeschränkt für ihr Einkommen und Vermögen steuerpflichtig. Allenfalls existiert ein Nebensteuerdomizil, wobei für eine natürliche Person, die unselbständig erwerbstätig ist, in erster Linie das sich in einem anderen Kanton gelegene Grundeigentum sowie die besondere interkan-

5 MARTIN ARNOLD, Der steuerrechtliche Wohnsitz natürlicher Personen im interkantonalen Verhältnis nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung, ASA 2000, 449 ff., 451; siehe auch BLUMENSTEIN/LOCHER (Fn. 3), 57 und 96.

6 Statt vieler BGE 125 I 54, E. 2.

7 Siehe Ziff. II. C) 2 unten.

8 Vgl. ARNOLD (Fn. 5), 452 f.; siehe auch MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, Hauptsteuerdomizile, in: Martin Zweifel et al. (Hrsg.), Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, Basel 2011, § 6 N 3.

9 Vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER (Fn. 8), § 6 N 3; PETER LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl., Bern 2015, 28; ARNOLD (Fn. 5), 453 f.

10 Siehe Ziff. III. B) 2.2 unten.

11 Abgesehen von den genannten Ausnahmen s. Ziff. A.) oben.

tonale Situation bei verheirateten Personen in leitender Stellung von Belang sein dürften.¹²

C) Wochenaufenthalter

1. Vorbemerkungen

Beim Wochenaufenthalter fallen Arbeitsort und Familien- bzw. Freizeitort auseinander, d.h. diese sind in verschiedenen Kantonen gelegen. Wie zuvor aufgezeigt, stellt sich die Frage, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen, also das Hauptsteuerdomizil des Betroffenen befindet. Dabei ist die Gesamtheit der Umstände des konkreten Einzelfalls zu berücksichtigen.¹³ Die hierfür mitunter relevanten Kriterien hat das Bundesgericht durch seine Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV festgelegt.¹⁴

2. Mittelpunkt der Lebensinteressen: Relevante Kriterien

Die Bestimmung des Hauptsteuerdomizils basiert auf der Gegenüberstellung der ideellen (bspw. Familie) und der materiellen Interessen (Beruf) einer Person.¹⁵ Im Allgemeinen werden die ideellen Interessen einer Person höher gewichtet.¹⁶ Die jeweils angenommene Intensität eines Kriteriums kann sich mit der Zeit verändern. Die persönlichen Umstände eines Steuerpflichtigen sind nicht statisch.

2.1. Lebenssituation

Trotz zunehmenden Wandels familiärer Werte und Vorstellungen, entfalten die familiären Kontakte nach wie vor eine besondere Wirkung mit Bezug auf die Bestimmung des Hauptsteuerdomizils familiär gebundener Personen.¹⁷ Dies trifft insbesondere für junge steuerpflichtige sowie verheiratete Personen zu.¹⁸

12 Siehe zu letzterem Aspekt unten Ziff. III. B) 3.1.

13 Vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER (Fn. 8), § 6 N 43; LOCHER (Fn. 9), 28; ARNOLD (Fn. 5), 453.

14 Siehe Ziff. III unten.

15 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER (Fn. 3), 58; ARNOLD (Fn. 5), 453.

16 Siehe hiernach.

17 Vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER (Fn. 8), § 6 N 44; ARNOLD (Fn. 5), 453.

18 BGer 2C_250/2013, E. 2.2; siehe hiernach.

2.2. Wohnsituation

Unterhält die steuerpflichtige Person bspw. lediglich eine möblierte Wohnung in der Nähe des Arbeitsplatzes, so kann dies als Indiz dafür gewertet werden, dass sich das Hauptsteuerdomizil weiterhin am Familienort befindet.¹⁹ Es ist m.E. allerdings fraglich, inwiefern dieses Kriterium tatsächlich präzise genug ist. Das hier besprochene Merkmal wird nämlich auch mit der Frage verknüpft, wo eine Person in der Regel wohnt bzw. in der Regel übernachtet.²⁰ Der Ausbaustandard einer Wohnung beeinflusst m.E. nicht zwingend den gewöhnlichen Aufenthalt. Andere Faktoren (d.h. die berufliche Situation) sind hier qualitativ von höherer Bedeutung, um die Frage zu beantworten, wo eine Person in der Regel schläft. *De facto* ist eine unselbständig erwerbstätige Person materiell abhängig von ihrer Arbeitssituation. Der gewöhnliche Aufenthalt muss also nicht unbedingt am Familienort liegen.

2.3. Persönliches Umfeld

Der Freundes- und Bekanntenkreis, eine Vereinstätigkeit, sonstige Aktivitäten in der Freizeit wirken sich auf den Lebensmittelpunkt aus. Ebenso finden öffentliche Aufgaben bei der Beurteilung Berücksichtigung (bspw. politische Tätigkeiten).²¹

2.4. Arbeitssituation

Wie zuvor erwähnt, beeinflussen die wirtschaftlichen Gegebenheiten den Mittelpunkt der Lebensinteressen in besonderem Masse. Die Arbeit nimmt einen wesentlichen Teil der Lebenszeit ein, weshalb der Ort, von dem aus die steuerpflichtige Person ihrer Arbeit nachgeht, das Lebenszentrum entscheidend mitbestimmt.²²

III. Wochenaufenthalter: Praxis des Bundesgerichts

A) Verbot interkantonaler Doppelbesteuerung – Art. 127 Abs. 3 BV

Obschon die subjektive Steuerpflicht im StHG eine einheitliche Regelung erhalten hat, ist die Zuweisung im Konfliktfall darin nicht vorgesehen.²³ Beanspruchen nun zwei oder mehrere Kantone das Hauptsteuerdomizil der steuerpflichtigen Person für sich und besteuern sie die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit für die gleiche Zeitperiode, so resultiert daraus eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende aktuelle Doppelbesteuerung. Folglich wird eine vierfache Identität vorausgesetzt, basierend auf Steuersubjekt, Steuerobjekt, Steuer und Steuerperiode. Eine unzulässige Doppelbesteuerung ist sodann ein Verstoß gegen die vom Bundesgericht aufgestellten (oder noch aufzustellenden) Kollisionsnormen.²⁴

B) Wochenaufenthalter: Konstellationen

1. Vorbemerkungen

Die bundesgerichtliche Rechtsprechung folgt generell dem Arbeitsortprinzip, wonach das Hauptsteuerdomizil sich – mit Einschränkungen – am Arbeitsort befindet.²⁵ Dieser Grundsatz wird eingeschränkt durch die Massgeblichkeit der Familienniederlassung.²⁶

²³ Vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER (Fn. 8), § 2 N 25; LOCHER (Fn. 9), 11 ff.

²⁴ ZWEIFEL/HUNZIKER (Fn. 8), § 1 N 8. Eine unzulässige Doppelbesteuerung liegt auch ohne aktuelle Doppelbesteuerung vor, nämlich dann, wenn ein Kanton seine Steuerhoheit überschreitet, obschon ein anderer Kanton eigentlich zuständig wäre (virtuelle Doppelbesteuerung); LOCHER (Fn. 9), 15.

²⁵ Vgl. BGE 123 I 289, E. 2b.

²⁶ Siehe hiernach.

¹⁹ Statt vieler BGer 2C_646/2007 E. 4.3.1.

²⁰ Siehe bspw. bei ARNOLD (Fn. 5), 453.

²¹ Statt vieler BGer 2C_646/2007, E. 4.3.1.

²² Vgl. ARNOLD (Fn. 5), 453.

2. Unselbständig erwerbstätige Person (nicht leitende Stellung)

2.1. Verheiratet oder in Partnerbeziehung

Bei verheirateten Paaren sowie Konsensualpaaren²⁷ mit Beziehungen zu mehreren Orten wird der Lebenssituation sowie dem persönlichen Umfeld besondere Bedeutung beigemessen. Die materiellen Interessen (somit erfolgt eine Einschränkung des Arbeitsortprinzips) sind hier zurückgestellt; diese haben nicht denselben Einfluss wie bei Alleinstehenden oder bei Verheirateten in leitender Stellung. Die ideellen Interessen überwiegen. Demnach unterstehen verheiratete Wochenaufenthalter ausschliesslich der Steuerhoheit desjenigen Kantons, in dem sich die Familie aufhält.²⁸ Dort werden die Ehegatten dann gemeinsam besteuert (sog. Faktorenaddition).²⁹ Hieraus resultiert mitunter, dass Ehegatten in der Regel ein einziges gemeinsames Hauptsteuerdomizil haben.³⁰ Relevant für die Bestimmung des Hauptsteuerdomizils ist der Ort, wo sich die Familie während der Woche aufhält.³¹ Bei einem gemeinsamen Wochenaufenthalt von Ehegatten liegen die ideellen und die materiellen Interessen beieinander. Damit wäre das Hauptsteuerdomizil ebenso am Arbeitsort. Fallen Arbeitsort und Familienort auseinander, so befindet sich das Hauptsteuerdomizil am Familienort, sofern der arbeitende Ehegatte regelmässig über das Wochenende an den Familienort zurückkehrt.³² Wie eingangs erwähnt, findet die unter Ziff. 1.1. besprochene Praxis weitestgehend auch für unselbständig erwerbstätige Personen Anwendung, die in einem gefestigten Konkubinatsverhältnis stehen.³³

2.2. Sonderfall: Teilung der Steuerhoheiten zwischen Arbeitsort und Familienort

In gewissen Situationen ist eine Aufteilung der Steuerhoheit zwischen dem Arbeitsort als Hauptsteuerdomizil und dem Familienort als sekundärem Steuerdomizil vorgesehen. Dabei ist nicht entscheidend, ob die Ehe noch intakt

ist.³⁴ Wenn der Ehegatte also dauernd von der Familie örtlich getrennt lebt und einen zivilrechtlichen Wohnsitz am Arbeitsort begründet hat, dann rechtfertigt sich nach Ansicht des Bundesgerichts eine Aufteilung der Steuerhoheit.³⁵ Ebenso befürwortet das Bundesgericht eine Teilung der Steuerhoheit, wenn der verheiratete Steuerpflichtige im Hinblick auf seine leitende Stellung den Wohnsitz am Arbeitsort begründet hat, jedoch von seiner Familie nicht dauernd getrennt lebt, sondern sich regelmässig an den Wochenenden und freien Tagen zu ihr begibt.³⁶

Die Teilung der Steuerhoheiten basiert auf der Überlegung, dass sich die ökonomische Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen *de facto* nun auf zwei Kantone verteilt. Infolgedessen soll jeder Kanton sich diese Leistungsfähigkeit in einem sachgerechten Umfang zunutze machen können, der die in seinem Hoheitsgebiet entfallende Wirtschaftstätigkeit des Steuerpflichtigen widerspiegelt.³⁷ Darauf wird an anderer Stelle noch zurückzukommen sein, insbesondere darauf, ob die gegenwärtige Rechts- und Verwaltungspraxis aus staatshaushalterischen Überlegungen sinnvoll ist.³⁸

2.3. Alleinstehend

Bei Alleinstehenden sind die Kriterien, wann anstelle des Arbeitsortes der Aufenthaltsort der Familie als Hauptsteuerdomizil qualifiziert, eher streng auszulegen.³⁹ Die Praxis des Bundesgerichts für Verheiratete oder Personen in einer Partnerbeziehung findet zwar auch auf ledige Personen Anwendung, zählt die Rechtsprechung doch Eltern und Geschwister ebenfalls zur Familie des Steuerpflichtigen. Jedoch ist bei Alleinstehenden das Hauptsteuerdomizil eher am Arbeitsort anzunehmen.⁴⁰ Dies ist selbst dann der Fall, wenn ledige Steuerpflichtige allwöchentlich zu den Eltern oder Geschwistern zurückkehren.⁴¹ Ferner geht die bundesgerichtliche Praxis davon aus, dass die Beziehungen zur elterlichen Familie regelmässig nicht mehr so stark sind, wenn

34 BGE 132 I 29, E. 4.2; siehe auch ZWEIFEL/HUNZIKER (Fn. 8), § 6 N 30; ARNOLD (Fn. 5), 481 f.

35 BGE 40 I 221/28; BGE 47 I 64, E. 3.

36 Statt vieler BGE 132 I 29, E. 4 und 5; siehe auch ZWEIFEL/HUNZIKER (Fn. 8), § 6 N 30; LOCHER (Fn. 9), 31 f.

37 BGE 101 Ia 384, E. 4a; BGE 40 I 221, E. 3; siehe auch ZWEIFEL/HUNZIKER (Fn. 8), § 6 N 31.

38 Siehe Ziff. VI unten.

39 BGer 2C_250/2013, E. 2.2.

40 Siehe auch ZWEIFEL/HUNZIKER (Fn. 8), § 6 N 48.

41 BGer 2C_178/2011, E. 2.2.

27 Unverheiratete Partner, die zusammenleben, wobei die Partnerbeziehung nicht durch das Eherecht geregelt ist (auch sog. Konkubinat).

28 Statt vieler BGE 132 I 29, E. 4.2 und 4.3 m.w.H.

29 Art. 9 DBG und Art. 3 Abs. 3 StHG.

30 Bzgl. Ausnahmeregelung davon, siehe Ziff. III. B) 2.2 unten.

31 Vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER (Fn. 8), § 6 N 29.

32 LOCHER (Fn. 9), 31.

33 Vgl. BGer 2C_171/2012, E. 3.1.; BGer 2C_748/2008, E. 3.1.

das 30. Altersjahr überschritten wurde oder seit mehr als fünf Jahren permanent Aufenthalt am selben Arbeitsort besteht.⁴² Demnach begründet der Umstand, dass ein Alleinstehender von dem Ort aus, an dem er sich während der Woche aufhält, einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgeht eine natürliche Vermutung, dass sich dort der Lebensmittelpunkt und – als rechtliche Folge davon – sein Hauptsteuerdomizil befindet.⁴³ Den Nachweis zu erbringen, dass sich das Hauptsteuerdomizil hingegen am Familienort befindet und die ideellen Beziehungen überwiegen, dürfte sich für den Steuerpflichtigen meist als schwierig erweisen. Eine regelmässige Rückkehr an den Wochenenden genügt nämlich alleine noch nicht.⁴⁴ Es müssen in aller Regel verbindlichere Indizien erfüllt sein, wie bspw. eine rege Beteiligung am Vereinsleben, die Mitarbeit im elterlichen Geschäft oder Betrieb, ein öffentliches Amt oder die Pflege von Familienangehörigen.⁴⁵ Obschon aufgrund dieser Indizien durchaus eine gewisse Verbundenheit in familiärer und gesellschaftlicher Hinsicht zu einem Familienort seitens des Bundesgerichts anerkannt wird, ist die individuelle Situation dann weitergehend dahin zu untersuchen, ob die Kontakte tatsächlich enger sind als üblich.⁴⁶ Die Ausführungen dieses Kapitels bejahen, dass die materiellen Interessen richtigerweise bei einer alleinstehenden Person im interkantonalen Verhältnis wesentlich strenger bewertet werden, als dies bei Personen in einer Paarbeziehung der Fall ist.

3. Unselbständig erwerbstätige Person (leitende Stellung)

Die unselbständig erwerbstätige Person in leitender Stellung nimmt eine Sonderstellung in Bezug auf die vorherigen Ausführungen ein. Denn sobald steuerpflichtige Personen eine leitende Stelle ausführen, befindet sich das Hauptsteuerdomizil grundsätzlich am Wochenaufenthaltsort. Eine leitende Stellung wird vom Bundesgericht anerkannt, wenn die steuerpflichtige Person (i.) ein bedeutendes Unternehmen leitet, (ii.) eine besondere Verantwortung trägt und (iii.) zahlreichen Personen vorsteht.⁴⁷ Die Anforderungen für die Anerken-

nung einer leitenden Stellung im interkantonalen Steuerrecht sind generell hoch.⁴⁸

3.1. Verheiratet oder in Partnerbeziehung

Anders als bei einer alleinstehenden Person wird bei Verheirateten in leitender Stellung in der Regel eine Steueraufteilung vorgenommen. Wenn diese Personen also an den Wochenenden und während ihrer Freizeit zu ihrer Familie zurückkehren, befindet sich das Hauptsteuerdomizil nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung am Arbeitsort. Am Aufenthaltsort der Familie besteht somit ein sekundärer Steuerwohnsitz. Die Steuerhoheit wird entsprechend aufgeteilt.⁴⁹ Wenn diese steuerpflichtige Person jedoch jeden Tag zu ihrer Familie zurückkehrt, so betrachtet das Bundesgericht den Aufenthaltsort der Familie als Hauptsteuerdomizil, selbst wenn die steuerpflichtige Person eine leitende Stellung ausübt.⁵⁰ Die für verheiratete Personen massgebenden Kriterien zur Bestimmung des Hauptsteuerdomizils für leitende Angestellte sollten sinngemäss auch auf Personen in einer Partnerbeziehung anwendbar sein.⁵¹

3.2. Alleinstehend

Bei alleinstehenden Steuerpflichtigen in leitender Stellung ist die Beziehung zum Arbeitsort vorrangig, d.h. solche Personen unterstehen ausschliesslich der Steuerhoheit des Arbeitsortes, wo sie während der Woche Aufenthalt haben. Dieser Vorrang wird selbst dann beibehalten, wenn die Person eine enge Beziehung zu ihrer Familie (Eltern und Geschwister) unterhält. Eine Aufteilung der Steuerhoheit erfolgt nicht.⁵² Der Pendler in leitender Stellung hingegen vermag ein Hauptsteuerdomizil am Familienort zu begründen.⁵³ Der vorliegende Aufsatz beschäftigt sich jedoch explizit mit dem interkantonalen Wochenaufenthalter, weshalb von weiteren Ausführungen hierzu an dieser Stelle abgesehen wird.

42 BGer 2C_178/2011, E. 2.2; auch sog. «Basler Praxis».

43 BGer 2C_178/2011, E. 2.2.

44 Wobei der Steuerpflichtige konkrete Anhaltspunkte für eine wöchentliche Heimkehr aufzeigen muss. Der Besitz eines Generalabonnements der SBB alleine ist hierfür noch nicht ausreichend; vgl. BGer 2C_250/2013, E. 3.3.1.

45 Vgl. BGer 2C_646/2007, E. 4.2; BGer 2P.214/2004, E. 3.1.

46 Siehe auch Ziff. IV unten zu verfahrensrechtlichen Aspekten.

47 BGE 132 I 29, E. 4.3; s. auch ZWEIFEL/HUNZIKER (Fn. 8), § 6 N 53 m.w.H.

48 Vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER (Fn. 8), § 6 N 56; s. auch ARNOLD (Fn. 5), 476.

49 Siehe Ziff. III. B) 2.2 oben.

50 BGE 132 I 29, E. 4.2; BGE 121 I 14, E. 4a.

51 Siehe Ziff. III. B) 2.1 oben.

52 Im Gegensatz zur verheirateten Person in leitender Stellung; siehe Ziff. III. B) 3.1 oben.

53 BGer 2C_934/2013/2C_935/2013, E. 3.2; BGE 132 I 29, E. 4.2.

IV. Wochenaufenthalter: Verfahrensrechtliche Aspekte

Die Feststellung des Hauptsteuerdomizils erfolgt aufgrund der zuvor vorgestellten Merkmale. Diese sind, gestützt auf den im Steuerrecht geltenden Untersuchungsgrundsatz,⁵⁴ von Amtes wegen zu ermitteln.⁵⁵ Der Steuerpflichtige ist jedoch gesetzlich verpflichtet, der jeweiligen Veranlagungsbehörde entsprechende Auskünfte zu erteilen (Mitwirkungsgrundsatz).⁵⁶ Idealerweise bilden die Veranlagungsbehörde und der Steuerpflichtige ein Tandem, das gemeinsam den massgeblichen Sachverhalt ermittelt.⁵⁷ Der Untersuchungsgrundsatz bindet somit die Veranlagungsbehörde, wobei die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen das behördliche Handeln relativiert.⁵⁸

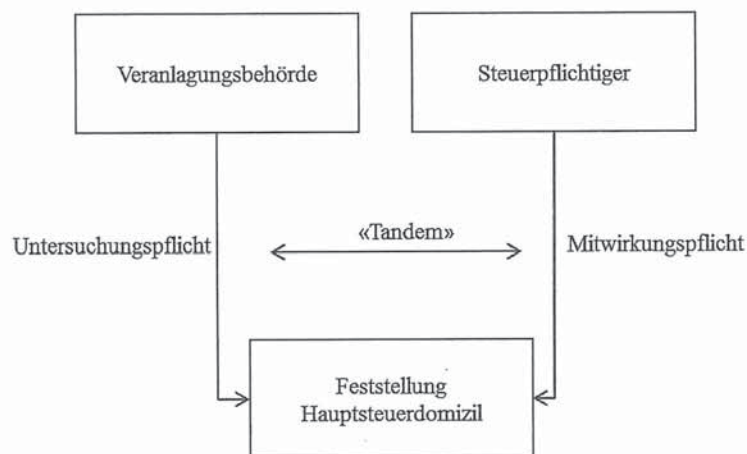


Abbildung 1, Feststellung Hauptsteuerdomizil, Quelle: Eigene Darstellung

A) Beweismittel

Der Steuerpflichtige muss auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen.⁵⁹ Die Praxis der Veranlagungsbehörden mit Bezug auf den Wochenaufenthalterstatus ist formell rechtlich nicht vereinheitlicht. Primär werden die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen postalisch per Fragebogen ermittelt (bspw. in Zürich oder St. Gallen). Die zuständigen Behörden im Kanton Bern führen in aller Regel zudem eine persönliche Befragung durch.⁶⁰ Die bloss mündliche oder schriftliche Tatsachenbehauptung wäre alleine allerdings von geringem Aussagewert (und *de facto* kein ausreichendes Beweismittel).⁶¹ Entsprechend muss der Steuerpflichtige Belege und Bescheinigungen zum Nachweis erbringen, zu welchem Ort er tatsächlich die stärkeren Beziehungen unterhält. Die Beweismittel für die Festsetzung des Hauptsteuerdomizils beim Wochenaufenthalter basieren somit auf schriftlicher und/oder mündlicher Auskunft des Steuerpflichtigen, ergänzt um die jeweiligen Belege (bspw. Zugbillets), sonstigen Bescheinigungen (bspw. eine Vereinsmitgliedschaft) oder Auskünfte von Amtsstellen (bspw. Amtsbericht des Einwohnermeldeamts).⁶² Es besteht hier allerdings kein *numerus clausus*.⁶³ Vielmehr sind die Kantone frei, die zulässigen Beweismittel zu bestimmen.⁶⁴

B) Beweiswürdigung im Allgemeinen

Die Feststellung des Hauptsteuerdomizils bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände.⁶⁵ Da – je nach individueller Situation – einzelne Merkmale mehr oder weniger stark ausgeprägt vorkommen, wird eine Gewichtung dieser Faktoren notwendig. Eine schematische oder isolierte Betrachtung der vorliegenden Merkmale ist zu vermeiden.⁶⁶ Es gilt der

⁵⁴ Im Gegensatz dazu der Grundsatz der Verhandlungsmaxime, welcher besagt, dass es Sache der Parteien ist, die massgeblichen Tatsachen dem Gericht offenzulegen.

⁵⁵ Art. 130 Abs. 1 DBG; Art. 46 Abs. 1 StHG.

⁵⁶ Art. 126 Abs. 1 DBG; Art. 42 Abs. 2 StHG.

⁵⁷ Art. 123 Abs. 1 DBG; siehe auch MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht – Direkte Steuern, Zürich 2008, § 5 N 11.

⁵⁸ ARNOLD (Fn. 5), 461.

⁵⁹ Art. 126 Abs. 2 DBG; Art. 42 Abs. 2 StHG.

⁶⁰ Nur bei Unklarheiten findet eine persönliche Befragung durch das kantonale Steueramt Zürich statt.

⁶¹ Vgl. ZWEIFEL/CASANOVA (Fn. 57), § 14 N 32.

⁶² Vgl. ARNOLD (Fn. 5), 461; ZWEIFEL/CASANOVA (Fn. 57), § 14 N 21.

⁶³ ZWEIFEL/CASANOVA (Fn. 57), § 14 N 21.

⁶⁴ ZWEIFEL/CASANOVA (Fn. 57), § 14 N 21, unter Verweis auf Art. 42 Abs. 2 StHG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 3 StHG.

⁶⁵ Statt vieler BGer 2C_250/2013, E. 2.2.

⁶⁶ BGer 2C_646/2007, E. 4.3.3.

Grundsatz der freien Beweiswürdigung.⁶⁷ Hieraus folgt, dass die zuständige Behörde nach ihrer eigenen Überzeugung ohne Bindung an formale und starre Beweisregeln befindet.⁶⁸ Grundlage der Würdigung bildet auch das Verhalten des Steuerpflichtigen. Verweigert der Steuerpflichtige die Mitwirkung oder liefert er eine widersprüchliche Sachverhaltsdarstellung, wird die zuständige Behörde daraus die entsprechenden Schlüsse ziehen (Ausnahme von der allgemeinen Beweislastregel).⁶⁹ Bleibt eine rechtserhebliche Tatsache unbewiesen, greifen die anerkannten Beweislastregeln. Es gilt grundsätzlich im Steuerverfahren, dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für steuerbegründete Tatsachen trägt, während für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern, die Beweislast beim Steuerpflichtigen liegt (allgemeine Beweislastregel).⁷⁰

C) Beweiswürdigung im Besonderen

Gemäss dem oben Ausgeführten (siehe Ziff. B), obliegt der Nachweis der steuerbegründenden Tatsachen der Steuerbehörde, welche das Hauptsteuerdomizil für sich in Anspruch nimmt. Aufgrund der Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen bei der Feststellung des konkreten Sachverhalts partizipiert der Steuerpflichtige somit am Beweiswürdigungsverfahren durch die zuständige Steuerbehörde.⁷¹

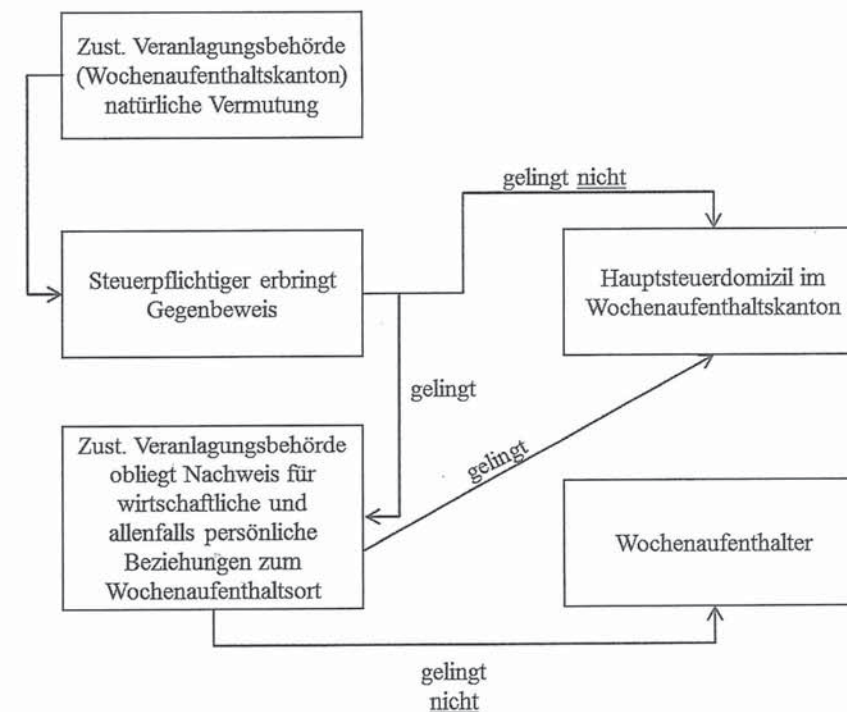


Abbildung 2: Beweiswürdigung, Quelle: Eigene Darstellung

D) Vereinfachtes Verfahren

1. Vorbemerkungen

Da es sich bei der Feststellung des Wochenaufenthalterstatus auch um ein Massenverfahren handelt und verwaltungsökonomische Überlegungen zu berücksichtigen sind, haben in der Praxis Beweiserleichterungen Einzug gehalten. Das vereinfachte Verfahren findet dabei zugunsten der zuständigen kantonalen Behörde Anwendung, die steuerhoheitliche Ansprüche erhebt.⁷²

⁶⁷ Vgl. ARNOLD (Fn. 5), 462; siehe auch ZWEIFEL/CASANOVA (Fn. 57), § 14 N 32 mit Verweis auf BGE 117 II 256, E. 2b.

⁶⁸ ARNOLD (Fn. 5), 462; siehe auch ZWEIFEL/CASANOVA (Fn. 57), § 19 N 6.

⁶⁹ Vgl. ARNOLD (Fn. 5), 462; s. Ziff. 4 unten.

⁷⁰ BGE 121 II 257, E. 4c/aa; siehe auch ZWEIFEL/CASANOVA (Fn. 57), § 19 N 8; ARNOLD (Fn. 5), 462.

⁷¹ Vgl. ARNOLD (Fn. 5), 462; siehe auch ZWEIFEL/CASANOVA (Fn. 57), § 5 N 11.

⁷² Siehe unter anderem ZWEIFEL/CASANOVA (Fn. 57), § 19 N 8. Gemäss Teilen der Lehre auch zugunsten des Steuerpflichtigen (m.E. jedoch fragwürdig; siehe Ziff. IV. D) 2. hiernach).

Wie zuvor schon erwähnt, kann sich die Beweislast ggf. zulasten des Steuerpflichtigen erhöhen.

2. Zugunsten des Steuerpflichtigen

Stellt sich eine zuständige kantonale Veranlagungsbehörde nun auf den Standpunkt, der Steuerpflichtige habe sein Hauptsteuerdomizil im Kanton (erkennt sie den Wochenaufenthalterstatus somit nicht an) und beruft sich der Steuerpflichtige wiederum auf enge Bindungen zum Wochenendort im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht, so kann wohl nur in einem ersten Schritt von einem vereinfachten Verfahren gesprochen werden. Entsprechend wird der Steuerpflichtige sehr wohl weitergehend im sich daran anschliessenden Verfahren detailliert über seine persönliche Situation informieren müssen, um die erbrachten Nachweise des Wochenaufenthaltskantons umzustossen. Daraus erhellt, dass mit Blick auf das ganze Verfahren nicht von einem vereinfachten Modus zugunsten des Steuerpflichtigen die Rede sein kann.⁷³

3. Zugunsten des Wochenaufenthaltskantons

Dem Untersuchungsgrundsatz folgend, ist die zuständige kantonale Veranlagungsbehörde verpflichtet den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen und von sich aus (aktiv) abzuklären. Den Hauptbeweis muss somit der Kanton erbringen, der das Besteuerungsrecht für sich in Anspruch nimmt.⁷⁴ Erleichterungen bei der Beweislast zugunsten des Wochenaufenthaltskantons ergeben sich zunächst einmal dann, wenn der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten gar nicht oder nur ungenügend nachkommt.⁷⁵

Sodann ist auf die jeweiligen Wochenaufenthalterkonstellationen zu verweisen, wie diese im Text oben aufgezeigt wurden. Demnach schwingt das Pendel bspw. dann zugunsten des Wochenaufenthaltskantons um, wenn die materiellen Interessen gemäss der natürlichen Vermutung überwiegen.⁷⁶ Wie bereits ausgeführt, geht die bundesgerichtliche Praxis davon aus, dass die Beziehungen des Steuerpflichtigen zur elterlichen Familie regelmässig nicht mehr so stark sind, wenn der Steuerpflichtige das 30. Altersjahr überschritten hat, oder aber sich seit mehr als fünf Jahren ununterbrochen am selben Ar-

beitsort aufhält.⁷⁷ In einer solchen Situation, begründet der Umstand, dass der Steuerpflichtige vom Ort aus, an dem er sich während der Woche aufhält, einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgeht, eine natürliche Vermutung, dass der Steuerpflichtige dort sein Hauptsteuerdomizil hat.⁷⁸ Danach muss der Steuerpflichtige den Nachweis erbringen, dass die Beziehungen am Wochenendort doch überwiegen. Ein vereinfachtes Beweisverfahren zugunsten des Wochenaufenthaltskantons kann aber mitunter auch aus dem Verhältnismässigkeitsprinzip für staatliches Handeln nach Art. 5 Abs. 2 BV abgeleitet werden. «Schnüffel-Aktionen» durch die zuständigen Veranlagungsbehörden sind nicht nur seitens der Steuerpflichtigen verpönt, Art. 5 Abs. 2 BV setzt derartigen behördlichen Aktionen gleichermassen eine verfassungsmässige Schranke. Die Informationsbeschaffung sollte verhältnismässig sein. Es folgt ein vereinfachtes Verfahren zugunsten der Veranlagungsbehörden. Dies ist durchaus zu begrüssen, liegt es doch sowohl im Interesse der Veranlagungsbehörden wie auch der Steuerpflichtigen.

4. Zulasten des Steuerpflichtigen

Macht der Steuerpflichtige beim Verfahren zur Feststellung des Hauptsteuerdomizils wenig glaubwürdige Angaben oder kommt seiner Mitwirkungspflicht nicht oder ungenügend nach, handelt er entgegen dem Grundsatz von Treu und Glauben («*bona fides*») gemäss Art. 5 Abs. 3 und 9 BV. Das dem Grundsatz von Treu und Glauben inhärente Verbot widersprüchlichen Verhaltens wird somit verletzt. Ein lediger Steuerpflichtiger ohne familiäre Bindungen zum Wochenendort, der behauptet, sein Lebensmittelpunkt weiche vom Wochenaufenthaltsort ab, erscheint wenig glaubwürdig. Darum anerkennt das Bundesgericht in einem solchen Fall, dass vom Wochenaufenthaltskanton nicht verlangt werden kann, die Nachweise für die persönlichen Beziehungen zum Wochenaufenthaltskanton zu erbringen. Der Steuerpflichtige steht für den Nachweis eines vom Arbeitsort abweichenden Hauptsteuerdomizils somit selbst in der Verantwortung.⁷⁹

Eine unterlassene Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen wirkt sich selbstredend zum Nachteil des Steuerpflichtigen aus. Die zuständige Veranlagungsbehörde im Wochenaufenthaltskanton wird daraus schliessen, dass ihre Vermutung zutrifft und sich das Hauptsteuerdomizil der steuerpflichtigen

⁷³ Offenbar a.M. ARNOLD (Fn. 5), 463.

⁷⁴ Siehe Ziff. IV oben; siehe Ziff. IV. D) 4. unten.

⁷⁵ Siehe Ziff. IV. B); siehe Ziff. hiernach; vgl. ARNOLD (Fn. 5), 463.

⁷⁶ Die natürliche Vermutung basiert mitunter auf dem gewöhnlichen Gang der Dinge oder der Lebenserfahrung.

⁷⁷ Siehe Ziff. III. B) 2.3. m.w.H. zur Basler Praxis.

⁷⁸ BGer 2C_250/2013, E. 2.3.

⁷⁹ Vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER (Fn. 8), § 6 N 101 unter Verweis u.a. auf BGE 125 I 54, E. 3a; BGer 2P.260/2004, E. 2.3 und 3; siehe auch LOCHER (Fn. 9), 28 unter Verweis auf BGer 2C_230/2008, E. 3.2.

Person am Arbeitsort befindet. Mangels Mitwirkung des Steuerpflichtigen bei der Sachverhaltsermittlung ist dieser auch nicht in der Lage, einen aussagekräftigen Gegenbeweis zu erbringen. Das Verfahren nimmt in einem solchen Fall daher zuungunsten des Steuerpflichtigen seinen Lauf.

V. Wochenaufenthalter: Veranlagung

Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBG und Art. 9 Abs. 1 StHG können Wochenaufenthalter am Hauptsteuerdomizil in ihrer Steuererklärung die Mehrkosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt (d.h. Mehrkosten für die wöchentliche Heimkehr, Mehrkosten für die auswärtige Unterkunft) steuerlich geltend machen. Während die Fahrtkosten von Wochenaufenthaltern unter Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG zu subsumieren sind, fallen die Mehrkosten für die auswärtige Unterkunft (Verpflegung und Unterkunft) unter Art. 26 Abs. 1 lit. b DBG.

A) Fahrtkosten

1. Vorbemerkungen

Es ist zu beachten, dass per 1.1.2016 bei der Direkten Bundessteuer der Fahrtkostenabzug generell beschränkt ist.⁸⁰ Für die Kantons- und Gemeindesteuern sind die zur Erzielung notwendigen Abzüge zwar harmonisiert, wobei den Kantonen jedoch ein gewisser Spielraum offen steht. Dies resultiert aus Art. 9 Abs. 1 StHG, wonach die zur Erzielung der Einkünfte notwendigen Aufwendungen grundsätzlich abzugsfähig sind. Was unter notwendigen Aufwendungen zu verstehen ist, ist durch Auslegung zu ermitteln. Die Auslegung des kantonalen Rechts hat im Sinn des Bundessteuergesetzes zu erfolgen.⁸¹

2. Zwischen Wochenaufenthaltsort und Arbeitsort

Die Fahrtkosten zwischen Wochenaufenthaltsort und Arbeitsort sind nur dann abzugsfähig, wenn die steuerpflichtige Person im betreffenden Agglomera-

tionsbereich des Arbeitsortes wohnt (bspw. Arbeitsort Zürich und Wochenaufenthaltsort Richterswil).⁸²

3. Zwischen Wochenaufenthaltsort und Wochenendaufenthaltsort

Es können als Fahrtkosten zudem die tatsächlichen Auslagen (in der Regel des öffentlichen Verkehrs)⁸³ der regelmässigen Heimkehr an das Hauptsteuerdomizil in Abzug gebracht werden.⁸⁴

B) Mehrkosten für auswärtige Unterkunft

Die Mehrkosten für die auswärtige Unterkunft (in der Regel der Pauschalansatz für zwei Mahlzeiten und der ortsübliche Mietzins für ein Zimmer, ein Studio oder eine Einzimmerwohnung) können vom Wochenaufenthalter geltend gemacht werden.⁸⁵ Wenn eine der beiden Hauptmahlzeiten durch den Arbeitgeber verbilligt wird (bspw. Kantine, Personalrestaurant, Lunch-Bons usw.), reduziert sich auch der zugehörige Pauschalansatz. Dass die Unterkunft mit einer Küche ausgestattet ist, dürfte sich gleichermassen schädlich auf den abzugsfähigen Pauschalbetrag auswirken. In diesem Fall wird lediglich der einfache Verpflegungskostenabzug gewährt.⁸⁶

⁸² Vgl. u.a. PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, Art. 26 N 10.

⁸³ Die Benützung eines privaten Verkehrsmittels kann nur in Ausnahmefällen steuerlich in Abzug gebracht werden.

⁸⁴ Vgl. u.a. LOCHER (Fn. 82), Art. 26 N 15; siehe auch Wegleitung zur Steuererklärung des Kanton Bern.

⁸⁵ Vgl. u.a. LOCHER (Fn. 82), Art. 26 N 22; siehe auch Wegleitung zur Steuererklärung des Kanton Bern.

⁸⁶ Siehe bspw. Kanton Zug, Steuerbuch, Erläuterungen zu § 25 Berufskosten bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit, 5 f.; grosszügiger zeigt sich noch der Kanton Bern, der diese Problematik nicht explizit in seiner Wegleitung regelt, siehe Wegleitung zur Steuererklärung des Kanton Bern; siehe auch LOCHER (Fn. 82), Art. 26 N 22.

⁸⁰ Der Fahrkostenabzug für unselbstständig erwerbstätige Steuerpflichtige ist künftig auf CHF 3000 limitiert.

⁸¹ BGer 2C_343/2011, E. 2.1.

VI. Wochenaufenthalter: Problembereiche und Reformvorschläge

A) Überlegungen zur Verwaltungsökonomie

Damit die zuständige Veranlagungsbehörde im Wochenaufenthaltskanton überhaupt die mutmassliche Steuerpflicht einer Person feststellen kann, bedarf es der Übermittlung der entsprechenden Kontrollregister (bspw. Einwohnerkontrollregister) durch die kantonalen und kommunalen Behörden.⁸⁷ Personen, welche den Wochenaufenthalterstatus für sich beantragen, müssen in der Regel ein Anmeldeformular für das zuständige Personenmeldeamt ausfüllen. Die zuständige Veranlagungsbehörde wird davon in Kenntnis gesetzt. Danach erhält die Person zur Abklärung des steuerrechtlichen Wohnsitzes nach der Anmeldung von der Veranlagungsbehörde einen entsprechenden Fragebogen zugestellt.⁸⁸ Führt die Auswertung dazu, dass die Veranlagungsbehörde den Wochenaufenthalterstatus negiert, wird das zuvor ausführlich dargestellte verfahrensrechtliche Prozedere durchgeführt.⁸⁹ Wird der Wochenaufenthalterstatus anerkannt, ist diese Person im Wochenaufenthaltskanton nicht steuerpflichtig. Damit ist das Verfahren zunächst einmal beendet. Eine periodische Überprüfung der Wochenaufenthalter ist jedoch angezeigt.⁹⁰ Die Kantone handhaben dies unterschiedlich streng. Interessanterweise werden diese Personen nicht zwingend in einem Steuerregister des Wochenaufenthaltskantons geführt. So verfährt bspw. die Steuerverwaltung der Stadt Bern.⁹¹ Inwieweit damit eine effiziente und wirksame Kontrolle des Wochenaufenthalterstatus tatsächlich möglich wird, erscheint fraglich. Ferner sollte generell ein Diskurs stattfinden, ob eine sachgerechte «Bewirtschaftung» der Wochenaufenthalter aus verwaltungsökonomischer Perspektive überhaupt möglich ist. Es ist davon auszugehen, dass bei den Veranlagungsbehörden in aller Regel die dafür benötigten Personalkapazitäten eher knapp bemessen sind. Ist eine Person als interkantonaler Wochenaufenthalter nämlich erst einmal anerkannt (wobei meistens grosses Interesse seitens dieser Person

bestehen dürfte, diesen Status möglichst lange beizubehalten)⁹², wird eine Aberkennung und Festlegung des Hauptsteuerdomizils am Arbeitsort durch die Veranlagungsbehörde möglicherweise für ebendiese zur Bürde (der «Innenstanzenzug» scheint vorprogrammiert). M.E. sollte durchaus in Betracht gezogen werden, die gültige Praxis starrer und generell strenger auszulegen. Allenfalls ist auch eine vollständige Abkehr vom jetzigen System des interkantonalen Wochenaufenthalts in Erwägung zu ziehen. Neben den verfahrensökonomischen Gründen dürften dafür insbesondere staatshaushalterische Überlegungen sprechen.⁹³

B) Überlegungen zu Staatsökonomie und Finanzausgleich

Die Kantone finanzieren u.a. durch Steuern ihre vielfältigen öffentlichen Aufgaben, wozu bspw. die Bereiche Bildung, Gesundheit, Verkehr oder öffentliche Sicherheit gehören. Einem Wochenaufenthalter steht diese Infrastruktur im Wochenaufenthaltskanton gleichermassen zur Verfügung, wobei die kantonalen Leistungen wohl nicht im selben Umfang wie von einem im selben Kanton Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden.⁹⁴ Dieser Umstand sollte jedoch für die Steuererhebung nicht von Bedeutung sein. Denn Steuern sind (in Abgrenzung zu Kausalabgaben)⁹⁵ gegenleistungslos geschuldet.⁹⁶ Der Finanzausgleich scheint dieser Problematik zumindest teilweise indirekt Rechnung zu tragen, indem diejenigen Kantone, die durch ihre Zentrumsfunktion übermässig belastet sind, durch den soziodemografischen Lastenausgleich entlastet werden.⁹⁷ Das gegenwärtige System ist hier allerdings m.E. wenig transparent. Es widerspricht zudem den wirtschaftlichen Realitäten, die im grenzüberschreitenden Verhältnis Anwendung finden. Der Wochenaufenthaltskanton sollte sich auch im interkantonalen Verhältnis die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Wochenaufenthalters direkt und in einem sachgerechten Umfang unter Berücksichtigung des Hauptsteuerdo-

⁸⁷ Vgl. ZWEIFEL/CASANOVA (Fn. 57), § 19 N 1.

⁸⁸ Exemplarisch hier das Verfahren in der Stadt Bern.

⁸⁹ Allenfalls in vereinfachter Form zugunsten der Veranlagungsbehörde; siehe Ziff. IV.

⁹⁰ Ein Wochenaufenthalt ist m.E. nur eine vorübergehende Lösung. Eine entsprechende Überprüfung sollte also periodisch (d.h. jährlich) erfolgen.

⁹¹ Gemäss schriftlicher Auskunft durch die Steuerverwaltung der Stadt Bern werden lediglich quellensteuerpflichtige interkantonale sowie internationale Wochenaufenthalter (1200 wovon 9 internationale Wochenaufenthalter sind) erfasst, da die Lohnabrechnungen der bernischen Arbeitgeber über das System der Steuerverwaltung laufen.

⁹² Siehe Ziff. V oben.

⁹³ Siehe Ziff. VI. B) unten.

⁹⁴ In der Stadt Zürich kostet der Wochenaufenthalt eine jährliche Gebühr in Höhe von CHF 60. Ob damit der Wert der Leistung (Kosten, Nutzen und Vorteil) ganz (oder zumindest teilweise) abgegolten ist, darf bezweifelt werden. Die Stadt Bern verzichtet sogar vollständig auf eine jährliche Gebühr. Es wird lediglich eine einmalige Anmeldegebühr in Höhe von CHF 20 fällig.

⁹⁵ Siehe Fn. 94 oben.

⁹⁶ BLUMENSTEIN/LOCHER (Fn. 3), 1 ff.

⁹⁷ Es dürften insbesondere die Zentrumsregionen (Zürich, Basel, Genf) sein, die Wochenaufenthalter anziehen und von Mehrkosten besonders betroffen sind.

mizils zunutze machen können. Dahingehende Reformüberlegungen werden hiernach vorgestellt.⁹⁸

C) Reformüberlegungen

1. Vorbemerkungen

Die nachfolgenden Reformüberlegungen sind in zwei voneinander abweichende Modelle gegliedert. Einerseits wird eine moderate Anpassung des gegenwärtigen interkantonalen Wochenaufenthalterregimes eruiert, andererseits bildet die Idee einer gänzlichen Abkehr vom aktuellen System des interkantonalen Wochenaufenthalts die Diskussionsgrundlage. Letzteres Konzept beinhaltet ferner eine internationale Komponente, da allenfalls bestehende Ungereimtheiten aus steuerrechtlicher Perspektive in Verbindung mit dem Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union beseitigt würden.

2. Anpassung Wochenaufenthalterstatus

Mit Einführung dieses Modells werden künftig drei Kategorien von Steuerpflichtigen, die den Status als Wochenaufenthalter beantragen können, geschaffen. Demnach qualifizieren ledig unselbständige Erwerbstätige (Kategorie I) nur noch zeitlich befristet für den Wochenaufenthalterstatus. Spätestens nach 24 Monaten ist das Wochenaufenthalterdasein (zumindest aus steuerrechtlicher Sicht) definitiv beendet. Das Hauptsteuerdomizil befindet sich von nun an am Arbeitsort. Verheiratete und in einer festen Partnerschaft stehende Steuerpflichtige ohne leitende Stellung (Kategorie II) können den Wochenaufenthalterstatus ebenfalls temporär beantragen. Nach 24 Monaten (sofern die Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände weiterhin für einen Wochenaufenthalt sprechen) befindet sich das Hauptsteuerdomizil am Arbeitsort. Am Wochenaufenthalterort besteht somit ein sekundärer Steuerwohnsitz. Die Steuerhoheit wird infolgedessen aufgeteilt. Zur Kategorie III zählen Steuerpflichtige in leitender Stellung. Während ledige Steuerpflichtige in leitender Stellung (Kategorie III a.) ausschliesslich der Steuerhoheit des Arbeitsortes unterstellt sind, wird bei verheirateten und in einer festen Partnerschaft stehenden Steuerpflichtigen in leitender Stellung (Kategorie

III b.) direkt eine Steueraufteilung (wie schon unter Kategorie II aufgezeigt) vorgenommen.⁹⁹

	KAT. I	KAT. II	KAT. III a.	KAT. III b.
Status	Ledig	Verheiratet oder Konkubinat	Ledig	Verheiratet oder Konkubinat
Berufliche Stellung	Nicht leitend	Nicht leitend	Leitend	Leitend
Befristung	24 Monate	24 Monate	Nein	Nein
Aufteilung Steuerhoheiten	Nein	Ja	Nein	Ja

Tabelle 1: Neue Wochenaufenthalterstatus, Quelle: Eigene Darstellung

Das hier vorgestellte Modell zielt insbesondere darauf ab, die ökonomische Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen besser zwischen den betroffenen Kantonen aufzuteilen. Ausserdem soll die Wochenaufenthalterpraxis weiter standardisiert und somit engmaschiger gefasst werden. Ein ökonomischeres Verfahren zur Feststellung des Wochenaufenthalts wird ermöglicht. Aufgrund der temporären Beschränkung für ledige Wochenaufenthalter der Kategorie I wird die Basler Praxis verschärft.

Der entscheidende Kritikpunkt am hier vorgelegten Konzept dürfte darin liegen, dass dem besonderen Einzelfall nun weniger Bedeutung beigemessen wird, als unter der geltenden Praxis. Die genannten Anpassungen dürften allerdings grundsätzlich im öffentlichen Interesse liegen, da den verwaltungsökonomischen und staatshaushalterischen Überlegungen sowie dem Ruf nach einer föderalen Schweiz m.E. damit besser Rechnung getragen wird. In letzter Konsequenz ist eine Implementation auf Bundesgesetzebene (DBG und StHG) sicherzustellen.

⁹⁸ Siehe Ziff. VI. C) hiernach.

⁹⁹ Dem Gleichheitsgebot gemäss Art. 8 BV, wonach Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln sind, dürften die vorgeschlagenen Kategorien m.E. standhalten; siehe auch III. B) Ziff. 3.1.

3. Regimewechsel und Besteuerung an der Quelle

3.1. Im Allgemeinen

Anders als beim soeben erläuterten Modell, welches lediglich punktuelle Anpassungen bzgl. des Wochenaufenthaltsstatuts vorsieht, soll im Zuge der Einführung einer gesamtschweizerischen Quellensteuer für alle Arbeitnehmer (sog. «neue Lohnsteuer») ein vollständiger Regimewechsel vollzogen werden. Konzeptionell ist die neue Lohnsteuer nach dem Vorbild der Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer gemäss Art. 83 ff. DBG und Art. 32 ff. StHG ausgestaltet. Die Grundidee ist allerdings nicht ganz neu und wurde bereits wissenschaftlich in der Vergangenheit erörtert, wenngleich andere Gründe dafür ausschlaggebend gewesen sein dürften.¹⁰⁰ Die Politik scheint gleichermassen einem Systemwechsel mit Bezug auf die Besteuerung von Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nicht abgeneigt.¹⁰¹ Der Bundesrat hat sich hingegen bislang ablehnend zur Ausweitung des Quellensteuerverfahrens auf weitere Personenkategorien geäussert und lehnte Motionen und Postulate in diesem Zusammenhang u.a. mit Verweis auf den administrativen Mehraufwand stets ab.¹⁰²

3.2. Im Besonderen

In casu wird künftig die neue Lohnsteuer durch den Arbeitgeber vom Einkommen von inländischen und ausländischen Arbeitnehmern, die in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, erhoben und anschliessend an die zuständige Steuerverwaltung am Hauptsteuerdomizil der Steuerpflichtigen weitergeleitet. Abweichend von den innerkantonalen Steuerpflichtigen erfolgt bei den interkantonalen unselbständigen Erwerbstätigen zudem ein Abzug vom einbehaltenen Quellensteuerbetrag (sog. «Fiskalausgleich») zugunsten des Tätigkeitskantons.¹⁰³ Der Fiskalausgleich wird dem

Tätigkeitskanton für die besonderen Aufwände gutgeschrieben, die diesem aufgrund dessen Rolle als Gastkanton für nicht dort ansässige Erwerbstätige entstehen. Die organischen Abzüge sind im Quellensteuersatz pauschaliert enthalten, wobei eine Sonderregelung für interkantonale Wochenaufenthalter nicht mehr vorgesehen ist.¹⁰⁴ Das Vermögen sowie die übrigen Einkünfte werden ordentlich veranlagt.¹⁰⁵ Die gesetzlichen Regelungen für eine neue Lohnsteuer sind auf Bundesgesetzebene zu erlassen.

Die faktische Aushöhlung des Sonderstatus für interkantonale Wochenaufenthalter ist im vorgestellten Reformvorschlag unmittelbar mit der Abkehr vom Prinzip der allgemeinen Selbstdeklaration für Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gekoppelt. Das aufgezeigte Modell geht im Vergleich zum Vorschlag unter Ziff. 2 natürlich wesentlich weiter. Bezugnehmend auf die interkantonalen Wochenaufenthalter bedeutet der Regimewechsel, dass der Arbeitsortkanton direkt für diese Steuerpflichtigen entschädigt wird. Ferner wird die öffentliche Verwaltung entlastet, indem das steuerrechtliche Verfahren betreffend die Wochenaufenthalter (u.a. Feststellung Status und Veranlagung) deutlich vereinfacht wird. Das geht selbstredend zulasten der interkantonalen Wochenaufenthalter. Das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen gemäss Art. 127 Abs. 2 BV findet unter dem neuen System weniger Berücksichtigung.

Betrachtet man das hier vorgestellte Reformkonzept jedoch im Ganzen, dann können gewichtige Argumente für einen solchen Systemwechsel ins Feld geführt werden.¹⁰⁶ Auf verfahrenstechnischer Ebene bietet diese Lösung sowohl für die Steuerpflichtigen, als auch für die Veranlagungsbehörde Vorteile. Eine schnellere und zeitgerechtere definitive Veranlagung wird so ermöglicht.¹⁰⁷ Die Anzahl der Betreibungen von offenen Steuerforderungen dürfte

lis eine Ausgleichszahlung von nominell 40 % der schweizerischen Steuer zugunsten der italienischen Grenzgemeinden leisten, d.h. 60 % behalten die gerade genannten Kantone. Wie hoch die Quote im interkantonalen Verhältnis ausfällt, ist noch ökonomisch zu ermitteln. Allerdings dürfte der interkantonale Fiskalausgleich für Wochenaufenthalter geringer ausfallen als zwischen den schweizerischen und den italienischen Grenzgemeinden.

¹⁰⁰ Vgl. ERICH BOSSHARD, Quellensteuerverfahren statt allgemeiner Selbstdeklaration?, FSr 2006, 170 ff.

¹⁰¹ Vgl. Motion Kiener Nellen zur Ermöglichung eines freiwilligen monatlichen Direktabzuges der Steuern vom Lohn (Motion 14.3967); siehe auch Motion Grossen zur Abschaffung der Pflicht der Steuererklärung (Motion 13.3800); siehe auch Postulat Hugues bzgl. Quellensteuer für alle Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer sowie alle Rentnerinnen und Rentner (Postulat 10.3445).

¹⁰² Siehe bspw. die jeweiligen Ablehnungsanträge des Bundesrates zu den unter Fn. 101 genannten parlamentarischen Vorstössen.

¹⁰³ Die Idee des Fiskalausgleiches erfolgt in Anlehnung an die Grenzgängerregelung zwischen der Schweiz und Italien, wonach die Kantone Graubünden, Tessin und Wal-

¹⁰⁴ Es steht dem Hauptsteuerdomizil jedoch frei, besondere Abzüge für die besonderen Aufwendungen der interkantonalen Arbeitnehmer im Rahmen einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung zuzulassen; vgl. Art. 34 Abs. 2 StHG.

¹⁰⁵ Vgl. Art. 34 Abs. 1 StHG und Art. 90 Abs. 1 DBG; sog. ergänzende ordentliche Veranlagung für ausländische Arbeitnehmer, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, im Kanton jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben.

¹⁰⁶ Siehe auch BOSSHARD (Fn. 100).

¹⁰⁷ BOSSHARD (Fn. 100), 179.

sich reduzieren.¹⁰⁸ Das Modell verursacht gleichwohl administrativen Mehraufwand für die Arbeitgeber. Dieser dürfte sich allerdings in Grenzen halten, da die notwendige IT-Infrastruktur (bspw. für AHV/IV, BVG oder Quellensteuerbezug) in den allermeisten Fällen bereits vorhanden ist.¹⁰⁹ Wie schon eingangs bzgl. den interkantonalen Wochenaufenthalten erwähnt, gilt für alle Steuerpflichtigen, dass die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit weniger Beachtung findet. Die neue Lohnsteuer kann jedoch insbesondere durch die rechtlichen Erfordernisse, die sich aus dem Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union («FZA»)¹¹⁰ ergeben, als gerechtfertigt erachtet werden.

Die jüngsten politischen Entwicklungen deuten allerdings eine andere Marschrichtung an. So hat der Bundesrat die Botschaft zur Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens zu Händen der Bundesversammlung verabschiedet.¹¹¹ Zwar soll mit der Revision für die heute betroffenen Personenkategorien die Erhebung einer Quellensteuer bestehen bleiben. Künftig sollen jedoch alle ansässigen Quellensteuerpflichtigen nachträglich eine ordentliche Veranlagung beantragen können. Diese Regelung soll auch für Quellensteuerpflichtige ohne persönliche Zugehörigkeit gelten, sofern Sie einen Grossteil ihrer Einkünfte in der Schweiz erzielen (sog. «Quasi-Ansässige»). Die angekündigte Neugestaltung des Quellensteuersystems ist m.E. jedoch aus verwaltungsökonomischen und staatshaushalterischen Überlegungen nicht überzeugend.¹¹²

4. Überlegungen im Lichte des Freizügigkeitsabkommen Schweiz-EU

4.1. Diskriminierungsverbote des FZA

Nach Art. 2 des FZA werden Staatsangehörige einer Vertragspartei, die sich rechtmässig im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei aufhalten, bei der Anwendung des FZA gemäss den Anhängen I, II und III nicht aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit diskriminiert (sog. «allgemeines Diskriminierungsverbot»)¹¹³. Die *lex specialis* ausgehend von Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA, wonach Arbeitnehmer, die Staatsangehörige einer Vertragspartei sind und von ihrer Freizügigkeit Gebrauch machen, die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen geniessen wie die inländischen Arbeitnehmer, ist grundsätzlich primär zu konsultieren.¹¹⁴ Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Gerichtshof der Europäischen Union hat das Bundesgericht insbesondere die Quellensteuer für Grenzgänger gemäss Art. 91 ff. DBG und Art. 35 ff. StHG behandelt.¹¹⁵ Eine Schlechterstellung von Unionsbürgern in Anbetracht der Quellenbesteuerung nach Art. 83 ff. DBG und Art. 32 ff. StHG ist jedoch gleichermassen verpönt, da diese genauso vom materiellen Schutzbereich von Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA berührt sind.¹¹⁶ *De facto* stellt die Quellenbesteuerung von Unionsbürgern mit Wohnsitz in der Schweiz eine offene Diskriminierung da, die jedoch keine absolute Wirkung entfaltet. Denn das FZA enthält spezifisch normierte Rechtfertigungsgründe, wozu u.a. der Aspekt der Sicherung des Steuerbezuges zu zählen ist (Art. 21 Abs. 3 FZA). Der Sicherungszweck der Quellensteuer gemäss Art. 83 ff. DBG und Art. 32 ff. StHG vermag diese Diskriminierung demnach autonom zu heilen, sofern die gewählte Massnahme als verhältnismässig zu erachten ist.¹¹⁷ Eine höhere Steuerlast für quellenbesteuerte Personen ist hierdurch indes nicht zu rechtferti-

108 Die Betreibungsämter des Kanton Zürich verzeichneten für das Jahr 2014 beinahe 69 000 Steuerbetreibungen. Dies bedeutet einen Zuwachs von ca. 2 % gegenüber dem Vorjahr. Steuerbetreibungen erreichen dabei einen Anteil von einem Fünftel aller Zahlungsbefehle im Kanton Zürich. Obschon die gelieferten Zürcher Zahlen keinen direkten Überblick über die Anzahl der betroffenen natürlichen unselbständig erwerbstätigen Personen geben, wird offensichtlich, mit welchem grossen Problem sich das Gemeinwesen hier konfrontiert sieht. Statistik 2014 der Betreibungsämter des Kantons Zürich, abgerufen von www.betreibungsinspektorat-zh.ch/deu/documents/Statistik.2014.definitivListenC.pdf am 19. Mai 2015.

109 Siehe auch BOSSHARD (Fn. 100), 180.

110 Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (SR 0.142.112.681).

111 Botschaft vom 28. November 2014 zum Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, Nr. 14.093, BBl 2015 757.

112 Siehe hiernach.

113 Entspricht den Bestimmungen des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union («AEUV») unter Art. 18 AEUV.

114 Ist auch anwendbar auf Familienangehörige eines Staatsangehörigen einer Vertragspartei (Art. 3 Anhang I FZA).

115 BGE 136 II 241 bestätigt in den Urteilen BGer 2C_33/2010, 2C_34/2010 und 2C_35/2010 sowie BGer 2C_21/2010. Insbesondere das EuGH-Urteil in der Rechtssache Schumacker wurde dabei herangezogen; EuGH-Urteil vom 14. Februar 1995, Rs. C-4/05 Schumacker.

116 Vgl. BGE 140 II 167, E. 4.8.

117 Kritisch demgegenüber STEFAN OESTERHELT, Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen, FStR 2010, 211 ff., 224.

gen, weshalb als Korrektiv die nachträgliche ordentliche Veranlagung zur Verfügung steht.¹¹⁸

4.2. Rechtfertigungsgründe des FZA

Die Quellensteuer ist m.E. durchaus sachlich begründbar. Der Entscheid des Bundesgerichts vom 12. Mai 1965, wonach die Quellensteuer ein geeignetes Mittel zur Steuersicherung darstellt, hat hier nicht an Aktualität eingebüsst.¹¹⁹ Denn durch die Quellensteuer wird nach wie vor die Sicherstellung der Steuerforderung im Falle des Wegzugs von betroffenen Personen erleichtert und die Komplexität dem schweizerischen Steuerveranlagungsverfahren genommen. Davon profitiert nicht nur das Gemeinwesen. Das Quellensteuerverfahren ist gerade auch im Interesse der betroffenen quellenbesteuerten ausländischen Personen, für die das schweizerische Steuerrecht in der Regel fremd ist und das Ausfüllen einer Steuererklärung eine grosse Hürde darstellen würde (was auch teilweise mangelnden Sprachkenntnissen geschuldet ist).^{120, 121}

Ferner dürfte die Anzahl der Steuerbetreibungen anderenfalls wohl einen Anstieg verzeichnen. Zwar nehmen Personen ausländischer Nationalität lediglich rund 30 % der Stellen auf dem schweizerischen Arbeitsmarkt ein, sie besetzen jedoch knapp die Hälfte (46,8 % oder 172 700 Personen) der Tieflohnstellen.¹²² Die Tieflohnstellen mögen im Vergleich zum Ausland zwar zunächst als lukrativ wahrgenommen werden (Brutto-Vergleich); diese Wahrnehmung trägt jedoch, wenn man nämlich die lokalen notwendigen Lebenshaltungskosten berücksichtigt (Netto-Vergleich). Ausländerinnen und Ausländer leben in der Schweiz häufiger in Haushalten mit Kredit- oder Darlehensverbindlichkeiten.¹²³ Der Anteil der Personen, die in einem Haushalt mit kritischem Zahlungsrückstand leben ist auch in der Schweiz konstant hoch,

wovon insbesondere Personen mit Tieflöhnen betroffen sind.¹²⁴ Bei den Zahlungsrückständen sind Steuerrückstände am häufigsten.¹²⁵ Bei Steuerpflichtigen mit einem Tieflohn dürfte die Wahrscheinlichkeit darum höher liegen, so dass Rückstellungen für ausstehende Steuerforderungen nicht gebildet werden (sowie Vorauszahlungen nicht regelmässig geleistet werden) und schliesslich die definitive Steuerrechnung nur unter Aufnahme eines privaten Bankdarlehens geleistet werden kann. Der oft vorgebrachte Liquiditätsnachteil für Quellensteuerpflichtige im Vergleich zu ordentlich Veranlagten vermag daher nicht zu überzeugen.¹²⁶ Tatsächlich dürfte das gegenwärtige Quellensteuersystem über einen längeren Zeitraum betrachtet eher einen Liquiditätsvorteil für Quellensteuerpflichtige mit einem tiefen Einkommen darstellen, da einem Abdriften in die Schuldenspirale (zumindest von öffentlicher Seite) so entgegen gewirkt werden kann. Insbesondere für ausländische Quellensteuerpflichtige mit niedrigen Einkommen hat die Quellensteuer damit einen erzieherischen Effekt.

4.3. Zwischenfazit zur Quellensteuer im Spannungsfeld des FZA

Wenngleich offensichtlich durchaus Rechtfertigungsgründe für das gegenwärtige System der Quellensteuer nach Art. 83 ff. DBG und Art. 32 ff. StHG vorgebracht werden können, ist nicht ausgeschlossen, dass die Richter in Lausanne im Kielwasser einer äusserst dynamischen EuGH-Rechtsprechung das Quellensteuer-Regime für Ausländer eines Tages als nicht-FZA-kompatibel erklären. Auch die institutionellen Entwicklungen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union sollten hierbei nicht ausser Acht gelassen werden.¹²⁷ Tatsächlich ist der Wortlaut der Bestimmungen von Art. 83 ff. DBG und Art. 32 ff. StHG im Lichte des FZA problematisch, d.h. im Besonderen der direkte Hinweis auf ausländische Staatsangehörige, die nicht über eine Niederlassungsbewilligung C verfügen. Die Ausweitung von Art. 83 StHG auf alle Zuzüger (d.h. auch Schweizer) könnte diese Problematik wohl ein wenig abschwächen, würde aber möglicherweise einen verdeckten Diskriminierungstatbestand nach sich ziehen.¹²⁸

¹¹⁸ Vgl. OESTERHELT (Fn. 117), 215; Art. 99 lit. a Entwurf-DBG und Art. 35 lit. a Entwurf-StHG sehen nun für Nichtansässige auch die Möglichkeit vor, einen Antrag auf ordentliche Besteuerung bis Ende März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres zu stellen, sofern die Voraussetzungen für «Quasi-Ansässigkeit» erfüllt sind.

¹¹⁹ Vgl. BGE 91 I 81; a.M. STEFAN OESTERHELT, Diskriminierungsverbote im internationalen Steuerrecht der Schweiz, ASA 2010/2011, 269 ff., 297 f.

¹²⁰ In einem jüngst ergangenen Entscheid wegen versuchter Steuerhinterziehung rechtfertigte der ausländische Angeschuldigte sein Verhalten dadurch, dass er die deutsche Sprache nur schlecht beherrsche; Verwaltungsrekurskommission SG I/1-2012/219.

¹²¹ BGE 91 I 81, 88 ff.

¹²² BUNDESAMT FÜR STATISTIK, Schweizerische Lohnstrukturerhebung 2010, abgerufen von www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/03/04.html am 27.05.2015.

¹²³ BUNDESAMT FÜR STATISTIK, Vermögen und Verschuldung, abgerufen von www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/20/02/blank/dos/04/02.html am 27.05.2015.

¹²⁴ BUNDESAMT FÜR STATISTIK (Fn. 123).

¹²⁵ Siehe Fn. 108 oben.

¹²⁶ Siehe bspw. PASCAL HINNY, Personenverkehrsabkommen und Schweizer Quellensteuerordnung, FSr 2004, 251 ff., 258.

¹²⁷ Siehe u.a. JOËLLE DE SÉPIBUS, Ein institutionelles Dach für die Beziehungen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union – Wie weiter?, Jusletter 14. Juli 2014.

¹²⁸ Vgl. OESTERHELT (Fn. 119), 298.

Summa summarum scheint eine Reform des jetzigen Systems der Besteuerung von Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sowohl aus verwaltungsökonomischen und staatshaushalterischen Überlegungen, aber insbesondere vor dem Hintergrund der geführten Diskriminierungsdiskussion im Lichte des FZA angezeigt. Das eingangs skizzierte Modell einer gesamtschweizerischen Quellensteuer für alle Arbeitnehmer könnte hier zielführend sein.

VII. Fazit

Das Bundesgericht hat in einer reichhaltigen und in sich stimmigen Rechtsprechung Regelungen zum interkantonalen Wochenaufenthalt geschaffen. Dadurch wurde Rechtssicherheit für alle Verfahrensbeteiligten etabliert. Es stellt sich dennoch die Frage, wie effizient das jetzige System des interkantonalen Wochenaufenthalts tatsächlich (noch) ist. Aus Sicht des Autors ist ein Steuersystem stets auch auf seine Effizienz hin zu prüfen.¹²⁹ Einer eingehenden Effizienzprüfung dürfte das gegenwärtige Regime dabei nur partiell standhalten. Denn einerseits ist das aufgezeigte Verfahren zur Feststellung des Hauptsteuerdomizils beim interkantonalen Wochenaufenthalter für die involvierten Parteien wenig befriedigend, andererseits findet die wirtschaftliche Realität aus Sicht der Gemeinwesen bei der Besteuerung der interkantonalen Wochenaufenthalter leider nicht die an für sich notwendige Beachtung. Die Rahmenbedingungen für interkantonale Wochenaufenthalter haben sich innerhalb der letzten zwei Jahrzehnte verändert. Die Modernisierung des öffentlichen Verkehrs sowie der Boom der Zentrumsregionen haben diese Entwicklung massgebend geprägt. Die Besteuerungspraxis der interkantonalen Wochenaufenthalter hat hier nur bedingt Schritt gehalten. Es wurden im Rahmen dieses Aufsatzes die aktuellen Regelungen zum interkantonalen Wochenaufenthalt sowie entsprechende Reformvorschläge präsentiert. Eine Beibehaltung des *Status quo* in der Besteuerung der interkantonalen Wochenaufenthalter sollte m.E. aus den dargelegten Gründen überdacht werden.

III. Mobilität und Internationalisierung

¹²⁹ Gerechtigkeitszielsetzungen müssen dabei gleichermassen in Betracht gezogen werden; siehe auch RENÉ MATTEOTTI, Fairness im Steuerrecht – Schlaglichter auf Anspruch und Wirklichkeit in laufenden Steuerreformvorhaben, ASA 2015/2016, 51 ff.