



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 18. August 2011

Mitwirkende	lic. iur. Andreas Miescher (Vorsitz), Dr. Piera Beretta, lic. iur. Emanuel Krayer, Dr. iur. Judith Natterer Gartmann, Dr. Peter Rickli, Dr. Ursula Schneider-Fuchs und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)
Parteien	Ehegatten X [...], vertreten durch: A AG, [...] gegen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2008

(Nachträgliche ordentliche Besteuerung von Quellensteuerpflichtigen, Interkantonaler Wegzug, Kreisschreiben Nr. 14 der SSK; Art. 38 Abs. 4 StHG; ausserordentlicher Revisionsgrund bei Doppelbesteuerung, Art. 127 Abs. 3 BV)

Sachverhalt

- A. Die Rekurrenten, die Ehegatten X, waren von Spanien herkommend am 13. Juli 2006 in den Kanton Basel-Stadt gezogen. Von Basel-Stadt sind sie per 1. Oktober 2008 nach B (Basel-Landschaft) weggezogen.

Der Ehemann war als Fussball-Profispieler angestellt. Als ausländischer Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Basel (vom 12. Juli 2006 bis 1. Oktober 2008) unterlag der Rekurrent der Quellenbesteuerung, wobei wegen der Höhe seines Verdienstes die Festsetzung der Steuer im nachträglichen ordentlichen Veranlagungsverfahren zu erfolgen hatte.

Auf Mahnung der Steuerverwaltung Basel-Stadt reichten die Rekurrenten am 3. April 2009 eine Kopie des vom 29. März 2009 datierten Steuererklärungsformulars des Kantons Basel-Landschaft ein.

Mit Verfügung vom 11. Juni 2009 veranlagte die Steuerverwaltung Basel-Stadt die Rekurrenten basierend auf der eingereichten Selbstdeklaration pro rata temporis für 270 Tage bzw. die Periode vom 1.1.2008 – 30.9.2008. Dabei wurden alle Faktoren berücksichtigt, die sich während der Dauer der hiesigen steuerlichen Zugehörigkeit der Rekurrenten realisiert hatten, wobei für die Bestimmung des Steuersatzes die regelmässig fliessenden Einkünfte in ein Jahreseinkommen umgerechnet worden waren.

Die Veranlagungsverfügung per 2008 erwuchs infolge ungenutzten Ablaufs der Rechtsmittelfrist in Rechtskraft.

- B. Am 21. Januar 2010 eröffnete die Steuerverwaltung Basel-Landschaft den Rekurrenten die Veranlagungsverfügung zur direkten Bundessteuer 2008. Die Vertreterin der Rekurrenten hat gegen diese Veranlagungsverfügung rechtzeitig bei der Steuerverwaltung Basel-Landschaft Einsprache erhoben. Mit der Einsprache wurde neben den nur teilweise gewährten Berufskostenabzügen eine unzulässige Doppelbesteuerung gerügt, die sich aus den unterschiedlichen Veranlagungssystemen der Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft ergeben würde. Die Steuerverwaltung Basel-Landschaft hat mit Entscheid vom 6. Mai 2010 an ihrem Veranlagungssystem festgehalten und der Steuerverwaltung Basel-Stadt die Befugnis zur Vornahme einer Veranlagung abgesprochen.

- C. Die Vertreterin der Rekurrenten hatte am 11. März 2010 auch die Steuerverwaltung Basel-Stadt angeschrieben und eine zum Kanton Basel-Landschaft bestehende Doppelbesteuerung gerügt. Da diese als Einsprache betitelte Eingabe nach Ablauf der Rechtsmittelfrist eingereicht wurde, trat die Steuerverwaltung darauf nicht ein. Die Steuerverwaltung nahm jedoch das Schreiben vom 11. März 2010 praxisgemäss als Revisionsgesuch betreffend Doppelbesteuerung entgegen. In ihrem Revisionsentscheid vom 5. Juli 2010 korrigierte die Steuerverwaltung die Veranlagung vom 11. Juni 2009, indem sie die pro-rata-Besteuerung nur noch auf das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit beschränkte. Dies führte bei der direkten Bundessteuer zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 1'322'000.00 bei einem satzbestimmenden Einkommen von CHF 1'510'500.00.
- D. Gegen den Revisionsentscheid betreffend Doppelbesteuerung vom 5. Juli 2010 richtet sich der vorliegende Rekurs vom 29. Juli 2010. Die Rekurrenten rügen, dass weiterhin eine Doppelbesteuerung bestehe, weil Basel-Stadt das im Zeitraum vom 1. Januar bis 30. September 2008 effektiv zugeflossene Einkommen als Bemessungsgrundlage heranziehe. Stattdessen sei die Veranlagung des Kantons Basel-Landschaft zu übernehmen, da bei einem Wohnsitzwechsel dem Zuzugskanton für die ganze Steuerperiode die Veranlagungskompetenz zustehe. Der Kanton Basel-Stadt habe nur einen Anspruch auf die Besteuerung des anteilmässigen Jahreseinkommens. Im Weiteren rügen die Rekurrenten, dass die Steuerverwaltung mittels der von ihnen eingereichten, detaillierten Lohnrekapitulation die Veranlagung vorgenommen habe, obschon sie gar nicht zu einer Selbstdeklaration verpflichtet gewesen wären. Es sei stossend, dass ihnen aus der nicht gesetzlich vorgesehenen Selbstdeklarationspflicht ein Nachteil erwachse, welcher sich in einer Doppelbesteuerung von CHF 199'070.00 steuerbarem Bruttolohn niederschlage. Sie beantragen sinngemäss, den Revisionsentscheid der Steuerverwaltung betreffend Doppelbesteuerung zu ändern und drei Viertel des steuerbaren Jahreseinkommens als Bemessungsbasis heranzuziehen anstelle des im Zeitraum vom 1. Januar bis 30. September 2008 effektiv zugeflossenen Einkommens.

Die Steuerverwaltung schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 14. September 2010 auf Abweisung des Rekurses. Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Der Rekurrent ist als Steuerpflichtiger durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 5. Juli 2010 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 29. Juli 2010 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2.
 - a) Die Rekurrenten beantragen sinngemäss, den Revisionsentscheid der Steuerverwaltung vom 5. Juli 2010 betreffend Doppelbesteuerung aufzuheben, drei Viertel des steuerbaren Jahreseinkommens als Bemessungsbasis heranzuziehen und die Veranlagung zur kantonalen Steuern pro 2008 entsprechend abzuändern.

 - b) aa) Der Sachverhalt ist unbestritten. Ebenfalls unbestritten ist, dass die Steuerverwaltung die Eingabe vom 11. März 2010 zu Recht als Revisionsgesuch betreffend Doppelbesteuerung behandelte. Sie wählte dieses Vorgehen, um einen "Scheinprozess" im Zweitkanton zu vermeiden. Ansonsten müsste eine steuerpflichtige Person eine, an sich unbestrittene, Veranlagung des Zweitkantons bis vor Bundesgericht ziehen, um damit eine Überprüfung der Veranlagung des Erstkantons zu erzwingen. Die Steuerverwaltung folgt dabei einem Teil der Lehre und Praxis, welche diesen Leerlauf durch die Annahme eines ausserordentlichen Revisionsgrund vermeiden will. Im Zusammenhang mit einer interkantonalen Doppelbesteuerung wird in Auslegung von Art. 127 Abs. 3 BV ein entsprechender zusätzlicher verfassungsmässig garantierter ausserordentlicher Revisionsgrund anerkannt (Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 3.A. 2009, S. 141; Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Zürich vom 28. April 2009, Urteil 2 DB.2009.31, ZStP 4/2009, S.332). Diese Lösung ist sachgerecht und unter den Parteien unbestritten, weshalb auf weitere Ausführungen zur Revision verzichtet werden kann.

 - bb) Zu beurteilen ist vorliegend einzig die Frage, wie gross der Einkommensteil ist, welcher im Jahre 2008 vom Kanton Basel-Stadt besteuert werden kann.

3. a) aa) Nach § 90 Abs. 1 StG unterliegen ausländische Arbeitnehmer ohne Niederlassungsbewilligung mit steuerrechtlichem Wohnsitz im Kanton Basel-Stadt für Einkünfte aus einem Arbeitsverhältnis einem Steuerabzug an der Quelle.
- bb) Gemäss § 94 Abs. 2 StG (in der für die Steuerperiode 2008 gültigen Version) i.V.m. Art. 34 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) wird eine nachträgliche Veranlagung für das gesamte Einkommen durchgeführt, wenn die Bruttoeinkünfte der quellenbesteuerten Person einen durch den Regierungsrat festgelegten Betrag übersteigen. Dieser Betrag wurde gem. § 82 Abs. 1 StV auf CHF 120'000.00 festgelegt.
- cc) Gemäss §119 StV ist die an der Quelle besteuerte Person bei einer Wohnsitzverlegung in einen anderen Kanton für die Dauer ihrer Zugehörigkeit im Kanton steuerpflichtig.
- b) aa) Nach Art. 68 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. Art. 38 Abs. 4 StHG führt die Wohnsitzverlegung innerhalb der Schweiz einer nach den Art. 32, 33 und 34 Abs. 2 StHG steuerpflichtigen natürlichen Person dazu, dass dem jeweiligen Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton das Besteuerungsrecht im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht zu- steht. Art. 38 Abs. 4 StHG findet demnach ausdrücklich auch auf der Quellensteuer unterliegende Personen Anwendung, bei denen die Steuerfestsetzung mittels nachträglicher Veranlagung gemäss Art. 34 Abs. 2 StHG erfolgt.
- bb) Gemäss Art. 39 Abs. 2 StHG erteilen die Steuerbehörden bei interkantonalen Verhältnissen einander kostenlos die benötigten Auskünfte und gewähren einander Einsicht in die amtlichen Akten. Ist eine Person mit Wohnsitz im Kanton aufgrund der Steuererklärung auch in einem anderen Kanton steuerpflichtig, so gibt die Veranlagungsbehörde der Steuerbehörde des anderen Kantons Kenntnis von der Steuererklärung und der Veranlagung.
- cc) Gemäss Art. 4 der Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis vom 9. März 2001 (Vo StHG) hat der Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes in einen anderen Kanton auf die Besteuerung des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Personen, die nach den Artikeln 32, 33 und 34 Absatz 2 StHG steuerpflichtig sind, die gleichen Auswirkungen wie ein Wegzug des Steuerpflichtigen aus der Schweiz.

- c) Das Kreisschreiben Nr. 14 der SSK bezweckt die Vereinheitlichung der Veranlagungssysteme bei einem interkantonalen Wohnsitzwechsel von quellensteuerpflichtigen Personen, die nachträglich ordentlich veranlagt werden. Gemäss dem Kreisschreiben Nr. 14 ist der Zuzugskanton für die Veranlagung der ganzen Steuerperiode zuständig, sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei der Staats- und Gemeindesteuer. Der Wegzugskanton erhebt die Steuer im Umfang des auf ihn entfallenden Anteils gestützt auf die Veranlagung des Zuzugskantons.
4. a) Die Rekurrenten machen geltend, dass gemäss Kreisschreiben Nr. 14 der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), welches den interkantonalen Wohnsitzwechsel von quellensteuerpflichtigen Personen behandelt, die Veranlagungskompetenz dem Zuzugskanton erteilt werde. Der SSK würden alle Kantone angehören. Es dürfe davon ausgegangen werden, dass eine gemeinsame Praxis in Form eines Kreisschreibens grundsätzlich verbindlich sei.
- b) Das Einkommen sei pro rata temporis, dergestalt aufzuteilen, dass das gesamte Jahreseinkommen 2008 entsprechend der Dauer der Steuerpflicht im Kanton Basel-Stadt in Tagen (d.h. prozentual entsprechend dieser Dauer zum Steuerjahr) zu unterteilen sei. Die Steuerverwaltung hingegen stelle auf die effektiven Geldflüsse, also auf den Zeitpunkt der Lohn- und Bonuszahlungen, ab. Diese Vorgehensweise sei nach Auffassung der Rekurrenten falsch. Pro rata heisse eben im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht. Dies könne nicht anders berechnet werden. Für die Rekurrenten habe dies zur Folge, dass bei einer Zusammenrechnung der steuerbaren Einkommen beider Kantone insgesamt ein um CHF 199'070.00 zu hohes Einkommen veranlagt worden sei.
5. Die Steuerverwaltung führt an, dass im Falle eines interkantonalen Wohnsitzwechsels einer quellenbesteuerten Person, welche der nachträglichen ordentlichen Veranlagung unterliegt, für die Aufteilung der Einkünfte zwischen den beiden Kantonen die Vorgaben des Steuerharmonisierungsrecht zu beachten seien. Eine Veranlagung auf Grundlage des Kreisschreibens Nr. 14 werde mit Wirkung ab der Steuerperiode 2008 aus administrativen und rechtlichen Gründen generell abgelehnt. Die darin festgelegte Besteuerungsmethodik erweise sich nicht als praxistauglich, führe namentlich bei den kantonalen Steuern zu stossenden Ergebnissen und sei steuerharmonisierungswidrig. Die Folge wäre, dass der Wegzugskanton die ermittelten Faktoren des Zuzugskantons zu übernehmen hätte. Zu denken seien dabei an Abzüge des Zuzugskantons wie bspw. den Bausparabzug, welche der Wegzugskanton gar nicht kenne. Für den Kanton Basel-Stadt sei seit der Einführung des Flat Rate Tax-Systems mit einem für alle Steuerpflichtigen fixen Steuersatz von 23,5%

bzw. 26%, die Methode gänzlich unbrauchbar, weil die systeminhärenten progressionsmildernden Sozialabzüge gar nicht zum Tragen kommen. Vielmehr sei bei einer Konstellation wie der vorliegenden das in Art. 38 Abs. 4 StHG verankerte autonome Veranlagungs- und Bezugsrechts des Wegzugs- und Zuzugskantons im Verhältnis zur Dauer der Steuerzugehörigkeit zu beachten. Zudem habe bei der Repartition der Einkünfte eine Kombination zwischen der Aufteilung der Steuerperiode für das quellenbesteuerte Einkommen und der Einheit der Steuerperiode für die restlichen Einkünfte zu erfolgen. Bemessungsbasis der quellenbesteuerten Einkünfte bilden dabei die effektiv während der Dauer der Steuerzugehörigkeit zugeflossenen Einkommensteile. Diese Lösung sei der Umsetzungslösung des Kreisschreibens Nr. 14 überlegen, da die betroffenen Kantone die Besteuerung autonom umsetzen könnten.

6. a) Strittig ist vorliegend, nach welcher Methode die Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit zwischen dem Wegzugskanton und dem Zuzugskanton zu repartieren sind. Das Kreisschreiben Nr. 14 der SSK setzt dabei auf den Grundsatz der Einheit der Steuerperiode und überträgt die Veranlagungskompetenz dem Zuzugskanton. Dieser weist die steuerbestimmenden Faktoren dem Wegzugskanton im Verhältnis der Steuerpflicht zu. Dabei werden die gesamten Jahreseinkünfte entsprechend der jeweiligen Perioden der Steuerzugehörigkeit zwischen Wegzugs- und Zuzugskanton aufgeteilt. Das Kreisschreiben Nr. 14 sieht eine einheitliche Methode für die Aufteilung der Einkünfte zwischen den Wegzugs- und Zuzugskantonen vor. Damit sollte sichergestellt werden, dass dieselben Einkünfte nicht von zwei Kantonen oder gar nicht besteuert werden. Es handelt sich dabei um dieselbe Regelung, welche für die direkte Bundesteuer in Art. 90 i.V.m. Art. 216 Abs. 1 DBG verankert ist. Die Kreisschreiben der SSK sind für die Kantone nicht verbindlich.

b) Artikel 38 Abs. 4 StHG geht nicht vom Grundsatz der Einheit der Steuerperiode aus. Bei Personen, welche der Quellensteuer unterliegen, wird bei einem Wohnsitzwechsel in der Schweiz festgelegt, dass das Besteuerungsrecht dem Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht obliegt. Damit steht fest, dass sowohl Wegzugs- als auch Zuzugskanton eigenständig veranlagen dürfen. Jeder Kanton veranlagt und besteuert die während der Dauer der Steuerzugehörigkeit effektiv zugeflossenen Einkünfte. Eine Übernahme der Faktoren eines anderen Kantons, wie dies nach dem Kreisschreiben Nr. 14 für den Wegzugskanton vorgesehen ist, findet nicht statt.

c) Die Regelung des Kreisschreibens Nr. 14 der SSK steht damit im Widerspruch zu Art. 38 Abs. 4 StHG und ist somit als nicht gesetzeskonform abzulehnen. Das

autonome Besteuerungsrecht von Wegzugs- und Zuzugskanton ist bei der kantonalen Steuer allerdings unabdingbar. Die vom Kreisschreiben Nr. 14 der SSK angestrebte Harmonisierung ist aufgrund der unterschiedlichen kantonalen Steuergesetze nicht umsetzbar. Wie die Steuerverwaltung zu Recht ausführt, müsste der Wegzugskanton bspw. Abzüge des Zuzugskantons übernehmen, welche im eigenen kantonalen Steuergesetz gar nicht vorgesehen sind. Denkbar wäre auch eine Schlechterstellung der steuerpflichtigen Person, falls der Zuzugskanton gewisse Abzüge nicht vorsieht, welche im Wegzugskanton bestehen. Im vorliegenden Fall wäre dies bezüglich der im Kanton Basel-Stadt vorgesehenen Sozialabzüge (vgl. § 35 Abs. 1 Bst. c) – e)) der Fall. Diese führen erst in Kombination mit dem verhältnismässig hohen Einheitssteuersatz zu der gewollten und angemessenen Steuerbelastung. Müsste hingegen die steuerbestimmenden Faktoren und damit auch die Sozialabzüge aus der Veranlagung des Kantons Basel-Landschaft übernommen werden, könnte der steuersatzbestimmende Sozialabzug nicht bei der Besteuerung durch den Kanton Basel-Stadt berücksichtigt werden und würde zu einer übermässigen Steuerbelastung führen.

d) Diese Methode wird bei einem Wegzug ins Ausland ebenfalls angewendet, wie Art. 4 StHG Vo aufzeigt. Damit steht fest, dass die von der Steuerverwaltung gewählte, auf dem Zuflussprinzip basierende Lösung für die kantonalen Steuern sinnvoll ist. Der Rekurs ist entsprechend abzuweisen und das steuerbare Einkommen des Rekurrenten ist auf CHF 1'322'000.00 zum Satz von CHF 1'510'500.00 festzusetzen.

7. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist den Rekurrenten in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 1'400.00 festgelegt.

Beschluss

- ://:
1. Der Rekurs wird abgewiesen.
 2. Die Spruchgebühr wird auf CHF 1'400.00 festgelegt.
 3. Die Kosten werden den Rekurrenten auferlegt.
 4. Der Entscheid wird der Vertreterin der Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.