



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 18. August 2011

Mitwirkende	lic. iur. Andreas Miescher (Vorsitz), Dr. Piera Beretta, lic. iur. Emanuel Krayer, Dr. Judith Natterer Gartmann, Dr. Peter Rickli, Dr. Ursula Schneider-Fuchs, Prof. Felix Uhlmann und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)
Parteien	X [...], v.d. A GmbH, [...] gegen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Direkte Bundessteuer pro 2008 (Nachträgliche ordentliche Besteuerung von Quellensteuer- pflichtigen, Interkantonaler Wegzug, Kreisschreiben Nr. 14 der SSK; Art. 90 i.V.m. Art. 216 Abs. 1 DBG)

Sachverhalt

- A. Der Beschwerdeführer, X, ist am 4. Februar 2006 von B BL kommend in den Kanton Basel-Stadt zugezogen. Bis zu seinem Wegzug am 1. April 2008 in den Kanton Basel-Landschaft unterlag er der baselstädtischen Steuerhoheit. Aufgrund seines Status als ausländischer Arbeitnehmer mit Wohnsitz in der Schweiz wurde der Beschwerdeführer der Quellenbesteuerung unterstellt, wobei infolge der Höhe seines erzielten Einkommens die Veranlagung im nachträglichen ordentlichen Verfahren vorgenommen wurde.

In der Steuererklärung pro 2008 deklarierte der Beschwerdeführer für den Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis zum 31. März 2008 aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit ein Einkommen von CHF 59'059.00. Insgesamt deklarierte er ein steuerbares Einkommen in der Höhe von CHF 52'238.00.

Mit Veranlagungsverfügung vom 25. Februar 2010 setzte die Steuerverwaltung das steuerbare Einkommen auf CHF 92'600.00 zum Satz von CHF 230'000.00 fest. Sie nahm dabei für die 90 Tage dauernde Steuerzugehörigkeit (1. Januar 2008 bis zum 31. März 2008) eine pro rata Besteuerung vor, wie wenn der Beschwerdeführer ins Ausland weggezogen wäre. Diese Methode berücksichtigte alle Faktoren, die sich während der baselstädtischen Steuerzugehörigkeit realisiert haben. Aufgrund der Quellensteuerabrechnungen des Arbeitgebers war bekannt, dass dem Beschwerdeführer in der Zeit vom 01. Januar 2008 bis zum 31. März 2008 monatliche Lohnzahlungen in der Höhe von CHF 18'333.35 und im Januar 2008 ein Bonus in der Höhe von CHF 50'000.00 zugeflossen sind. Unter Berücksichtigung eines Abzuges für geschätzte Sozialversicherungsleistungen ergab sich das steuerbare und satzbestimmende Einkommen.

- B. Am 25. März 2010 hat der Beschwerdeführer gegen diese Veranlagung Einsprache erhoben. Er beantragte, dass das in Basel-Stadt steuerbare Einkommen pro rata der Dauer seiner Steuerpflicht zu berechnen sei. Eventualiter seien die Pauschalabzüge ebenfalls prozentual zu den effektiven Geldflüssen statt pro rata der Dauer der Steuerpflicht zu berechnen. Zudem sei das Verfahren zu sistieren, bis die Veranlagung des Kantons Basel-Landschaft vorliege. Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Veranlagung würde offenbar auf die effektiven Geldflüsse gemäss der Dauer der Steuerpflicht abstellen. Mangels vorhandener Detailunterlagen sei dies für den Beschwerdeführer nicht nachvollziehbar. Wenn die Ausscheidung auf die Fälligkeit der Lohnbestandteile abstelle, wie dies die Steuerverwaltung tue, wären auch die Pauschalabzüge nach der gleichen Methode aufzuteilen. Er sei der

Auffassung, dass die Veranlagung pro rata temporis nach der Dauer der Steuerpflicht zwischen den Kantonen Basel-Landschaft und Basel-Stadt aufzuteilen sei.

Die Veranlagung des Kantons Basel-Landschaft lag im Zeitpunkt der Verfügung noch nicht vor. Die Steuerverwaltung informierte den Nachbarkanton über die vorgenommene Besteuerung durch den Kanton Basel-Stadt bis zum Wegzug am 31. März 2008. Am 18. Juni 2010 informierte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft ihrerseits, dass gestützt auf das Kreisschreiben Nr. 14 der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) vom 6. Juli 2001 der Kanton Basel-Landschaft als Zuzugskanton die Steuerausscheidung vornehme. Auf den Kanton Basel-Stadt entfalle ein steuerbares Einkommen in der Höhe von CHF 51'904.00 und ein satzbestimmendes Einkommen in der Höhe von CHF 208'700.00.

Mit Entscheid vom 6. Juli 2010 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Das steuerbare Lohn Einkommen sei unter Berücksichtigung eines Kanzleifehlers auf neu CHF 94'437.00 zu veranlagern. Zudem sei die pro rata temporis Besteuerung auf das Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit zu beschränken, während alle anderen Faktoren nach dem Prinzip der Einheit der Steuerperiode zu veranlagern seien. Im Übrigen hat die Steuerverwaltung die Einsprache jedoch abgewiesen. Das steuerbare Lohn Einkommen wurde dabei auf CHF 91'900.00 zum Satz von CHF 230'000.00 festgesetzt. Die Steuerverwaltung begründete ihren Entscheid im Wesentlichen damit, dass für die Anwendung des Kreisschreibens Nr. 14 der SSK keine steuerharmonisierungsrechtliche Grundlage bestehe, welche unter den Kantonen eine einheitliche Anwendung gebieten würde. Hingegen erweise sich die vom Kanton Basel-Stadt vorgenommene Besteuerung, gemessen an der Zeitspanne der gegebenen steuerlichen Zugehörigkeit (bzw. den eigentlichen Zuflüssen, während der steuerlichen Zugehörigkeit), als gesetzes- und verordnungskonform.

- C. Gegen diesen Entscheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 9. August 2010. Der Beschwerdeführer beantragt, das in Basel-Stadt steuerbare Einkommen in Absprache mit dem Kanton Basel-Landschaft so festzusetzen, dass keine Doppelbesteuerung erfolge. Eventualiter sei das in Basel-Stadt steuerbare Einkommen pro rata der Dauer der Steuerpflicht entsprechend den Darlegungen des Beschwerdeführers zu berechnen. Subeventualiter sei das in Basel-Stadt steuerbare Einkommen pro rata der Dauer der Steuerpflicht entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen des Beschwerdeführers zu berechnen. Dabei seien gegebenenfalls Auskünfte beim Arbeitgeber einzuholen. Das Verfahren sei zu sistieren, bis ein Einspracheentscheid des Kantons Basel-Landschaft vorliege. Die Steuerrekurskom-

mission hat die beantragte Sistierung des Verfahrens mit der Begründung abgewiesen, dass ein Entscheid einer ausserkantonalen Steuerverwaltung keinen Einfluss auf die Beurteilung im Kanton Basel-Stadt haben könne.

Die Steuerverwaltung beantragt, die Abweisung der Beschwerde. Auf die einzelnen Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen

1. Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen nach Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Rekurskommission im Sinne des DBG ist nach § 3 der baselstädtischen Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer vom 20. Dezember 1994 (DBStV) die Steuerrekurskommission Basel-Stadt gemäss § 136 des kantonalen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG). Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde. Der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 6. Juli 2010 unmittelbar berührt und daher zur Beschwerde legitimiert. Auf die rechtzeitig erhobene und begründete Beschwerde vom 9. August 2010 (Datum der Postaufgabe) ist somit einzutreten.
2. a) Der Beschwerdeführer beantragt, das in Basel-Stadt steuerbare Einkommen in Absprache mit dem Kanton Basel-Landschaft so festzusetzen, dass keine Doppelbesteuerung erfolge. Eventualiter sei das in Basel-Stadt steuerbare Einkommen pro rata der Dauer der Steuerpflicht entsprechend den Darlegungen des Beschwerdeführers zu berechnen. Subeventualiter sei das in Basel-Stadt steuerbare Einkommen pro rata der Dauer der Steuerpflicht entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen des Beschwerdeführers zu berechnen. Dabei seien gegebenenfalls Auskünfte beim Arbeitgeber einzuholen. Das Verfahren sei zu sistieren, bis ein Einspracheentscheid des Kantons Basel-Landschaft vorliege.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Mit Entscheid vom 11. August 2010 wies der instruierende Präsident den Antrag auf Sistierung des Verfahrens ab. Diese Frage ist somit nicht mehr Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Zu beurteilen ist vorliegend einzig die Frage, welcher Anteil am Einkommen durch den Kanton Basel-Stadt besteuert werden kann.

3. a) aa) Gemäss Art. 83 Abs. 1 DBG unterliegen ausländische Arbeitnehmer ohne Niederlassungsbewilligung mit Wohnsitz in der Schweiz der Quellenbesteuerung.

bb) Gemäss Art. 90 Abs. 2 DBG wird, falls die dem Steuerbezug an der Quelle unterworfenen Bruttoeinkünfte des Steuerpflichtigen in einem Kalenderjahr den durch das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) festgelegten Betrag übersteigen, eine nachträgliche Veranlagung durchgeführt. Die Verordnung des EFD über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer vom 19. Oktober 1993 (QStV) legt in Art. 4 Abs. 1 i. V. m. Anhang 2 QStV diesen Betrag auf CHF 120'000.00 fest.

cc) Gemäss Art. 216 Abs. 1 DBG erheben die kantonalen Behörden die gesamte direkte Bundessteuer von den natürlichen Personen, die am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton haben.

b) 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) Der Beschwerdeführer führt an, dass sich die zuständigen kantonalen Behörden aufgrund der Verfahrensgrundsätzen von StHG und des DBG abzusprechen hätten, damit keine Doppelbesteuerung bzw. sogar eine „Überbesteuerung“ entstehen könne. Besonders stossend sei dies bei der Direkten Bundessteuer, da ein- und dieselbe Steuerbehörde (Bund), vertreten durch verschiedene Kantone, letztlich zu viel Steuern erhoben habe.

b) Das Einkommen sei pro rata temporis, entsprechend der Dauer der Steuerpflicht 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. Für diese Vorgehensweise gebe es weder im Gesetz noch in Kreisschreiben Nr. 14 der SSK Anhaltspunkte. Pro rata heisse eben im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht. Dies könne nicht anders berechnet werden. Die Steuerverwaltung habe beim Abstellen auf die effektiven Geldflüsse auch die Abzüge bloss geschätzt. Dafür fehlten ihr die entsprechenden Unterlagen, obschon diese leicht hätten eruiert werden können. Der Beschwerdeführer sei nur verpflichtet gewesen, den Steuerausweis des Arbeitgebers einzureichen, was er gemacht habe. Damit sei er seinen Mitwirkungspflichten nachgekommen. Sollte an der Berechnungsweise der Steuerverwaltung festgehalten werden, läge es an der Steuerverwaltung, weitere Detailunterlagen vom Arbeitgeber zu beschaffen.

5. Die Steuerverwaltung führt an, dass im Falle eines interkantonalen Wohnsitzwechsels einer quellenbesteuerten Person, welche der nachträglichen ordentlichen Veranlagung unterliege, für die Aufteilung der Einkünfte zwischen den beiden Kantonen die Vorgaben des Steuerharmonisierungsrecht zu beachten seien. Dieses habe auch für die direkte Bundessteuer zu gelten, da die dort getroffene Regelung der Veranlagung aus administrativen und rechtlichen Gründen derjenigen des Kreisschreibens Nr. 14 überlegen sei. Die vorgesehene Besteuerungsmethodik des Kreisschreibens sei nicht praxistauglich. Die Regelung des Steuerharmonisierungsrechts, wie sie für die kantonalen Steuern vorgesehen werde, sei auch für die direkte Bundessteuer zur Anwendung zu bringen. Die Kantone könnten diese autonom vornehmen und der Wegzugskanton habe nicht die Faktoren des Zuzugskantons zu übernehmen.
6. a) Strittig ist vorliegend, nach welcher Methode die Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit zwischen dem Wegzugskanton und dem Zuzugskanton aufzuteilen sind. Das Kreisschreiben Nr. 14 überträgt die Veranlagungskompetenz bei einem interkantonalen Wohnsitzwechsel von quellensteuerpflichtigen Personen, welche nachträglich ordentlich besteuert werden, an denjenigen Kanton, in welchem die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode Wohnsitz hat, somit dem Zuzugskanton. Dieser erstellt die vollständige Veranlagung und weist die steuerbestimmenden Faktoren dem Wegzugskanton im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht zu. Dabei werden die gesamten Jahreseinkünfte entsprechend der jeweiligen Perioden der Steuerzugehörigkeit zwischen Wegzugs- und Zuzugskanton aufgeteilt. Diese Regelung steht im Einklang mit den gesetzlichen Grundlagen. Damit wird auch verhindert, dass dieselben Einkünfte von zwei oder mehr Kantonen besteuert werden oder dass gewisse Einkünfte gar nicht besteuert werden. Das Kreisschreiben Nr. 14 verfolgt damit neben einer harmonisierungs- auch eine kollisionsrechtli-

che Zielsetzung und ist aus administrativen Überlegungen sinnvoll. In Art. 90 i.V.m. Art. 216 Abs. 1 DBG ist der Grundsatz der Einheit der Steuerperiode verankert. Die Veranlagungskompetenz wird demjenigen Kanton, in welchem die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode Wohnsitz oder Aufenthalt hat, übertragen. Die mit der Erhebung beauftragten kantonalen Steuerbehörden haben diese bundesrechtlichen Vorgaben für die direkte Bundessteuer zu beachten. Für eine steuerpflichtige Person ist es bezüglich des Veranlagungsergebnisses der direkten Bundessteuer unbeachtlich, von welchem Kanton diese vorgenommen wird. Für die vorliegende Konstellation ist es deshalb bei der direkten Bundessteuer auch unbeachtlich, ob der Wegzugskanton selber veranlagt oder ihm die steuerbestimmenden Faktoren vom Zuzugskanton zugewiesen werden.

b) Die Steuerverwaltung lehnt die Vorgehensweise des Kreisschreibens Nr. 14 hingegen ab. Sie hat die Besteuerung aufgrund der effektiven Zuflüsse aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit während der in Basel-Stadt bestehenden Steuerpflicht vorgenommen. Dabei bringt dabei die in Art. 38 Abs. 4 StHG für die kantonalen Steuern vorgesehene autonome Veranlagungskompetenz von Wegzugs- und Zuzugskanton für die direkte Bundessteuer analog zur Anwendung. Diese Vorgehensweise ist abzulehnen. Das Steuerharmonisierungsgesetz kommt bei der direkten Bundessteuer nicht zur Anwendung. Eine analoge Anwendung des Steuerharmonisierungsrecht ist allerdings auch nicht erforderlich, da im Gesetz zur direkten Bundessteuer mit Art. 90 i.V.m. Art. 216 Abs. 1 DBG explizit eine Grundlage für die im Kreisschreiben Nr. 14 getroffene Regelung besteht.

c) Entsprechend sind die direkten Bundessteuern für das ganze Jahr 2008 durch den Kanton Basel-Landschaft als Zuzugskanton zu veranlagern. Die Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit sind entsprechend der Dauer der Steuerzugehörigkeit aufzuteilen. Der Beschwerdeführer war vom 1. Januar 2008 bis zum 31. März 2008 in Basel-Stadt steuerzugehörig, weshalb dem Kanton Basel-Stadt, entsprechend der Veranlagung des Kantons Basel-Landschaft, ein steuerbares Einkommen von CHF 51'904.00 zu einem satzbestimmenden Einkommen von CHF 208'700.00 zugewiesen wird. Für die verbleibende Zeit der Steuerperiode war der Beschwerdeführer im Kanton Basel-Landschaft steuerzugehörig, weshalb für diesen Zeitraum die direkte Bundessteuer durch diesen erhoben wird.

7. a) Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG hätte nach dem Ausgang des Verfahrens grundsätzlich die Steuerverwaltung Basel-Stadt als unterliegende Partei die Verfahrenskosten zu tragen. Im vorliegenden Fall wird aber in Anwendung des Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4.

März 1975 von der Auferlegung einer Spruchgebühr zu Lasten der Steuerverwaltung Basel-Stadt abgesehen.

b) Nach Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 bis 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von CHF 1'800.00 zugesprochen.

Beschluss

- ://:
1. In Gutheissung der Beschwerde wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 6. Juli 2010 aufgehoben.
 2. Dem Beschwerdeführer werden keine Kosten auferlegt.
 3. Dem Beschwerdeführer wird eine Parteientschädigung von CHF 1'800.00 zugesprochen.
 4. Der Entscheid wird dem Vertreter des Beschwerdeführers, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Steuerverwaltung mitgeteilt.