

> [Steuergericht](#)

530 11 27 Interkantonale Doppelbesteuerung

Wird eine Einmalzahlung vom Wegzugskanton vollumfänglich und vom Zuzugskanton anteilmässig besteuert, handelt es sich um eine aktuelle Doppelbesteuerung.

Verlegt ein Steuerpflichtiger nach Art. 10 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer seinen Wohnsitz von einem Kanton (Wegzugskanton) in einen anderen (Zuzugskanton), so ist derjenige Kanton für die ganze Periode zuständig, in welchem der Steuerpflichtige am Ende dieser Periode oder seiner Steuerpflicht seinen Wohnsitz hat (Art. 216 Abs. 1 DBG). Die gesetzlichen Regelungen des DBG entsprechen dabei dem im Kreisschreiben Nr. 14 der Schweizerischen Steuerkonferenz.

Die Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz entfalten zwar keine rechtlich bindende Wirkung, jedoch ist nicht von ihnen abzuweichen, solange sie eine sachgerechte und von allen beteiligten Kantonen befürwortete und auch umgesetzte Konkretisierung und Auslegung inne haben.

(Dieser Entscheid wurde beim Kantonsgericht angefochten)

Sachverhalt:

1. Die Pflichtigen zogen per 1. März 2008 vom Kanton Basel-Stadt in den Kanton Basel-Landschaft. Mit Veranlagungsverfügung vom 26. August 2010 wurden sie zu einem steuerbaren Einkommen in Höhe von Fr. 104'400.-- sowie einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 123'800.-- veranlagt.
2. Mit Schreiben vom 23. September 2010 erhob die Vertreterin der Pflichtigen dagegen Einsprache und beehrte, diese sei in Folge interkantonaler Doppelbesteuerung aufzuheben und neu zu veranlagern, wobei die bereits im Kanton Basel-Stadt für die direkte Bundessteuer herangezogenen Einmalzahlungen nicht doppelt zu berücksichtigen seien. Zur Begründung führten sie aus, der Kanton Basel-Landschaft habe die Veranlagung gemäss Kreisschreiben Nr. 14 der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) betreffend Interkantonaler Wohnsitzwechsel von quellensteuerpflichtigen Personen, die nachträglich ordentlich veranlagt werden (Art. 90 Abs. 2 DBG, Art. 34 Abs. 2 StHG) vom 6. Juli 2001

(nachfolgend: KS Nr. 14) erstellt. Die gesamten Einkünfte in der Zeit vom 15. Januar bis 31. Dezember 2008 seien pro rata temporis für die Periode 1. März bis 31. Dezember 2008 berechnet worden. Die Steuerverwaltung Basel-Stadt habe in der Veranlagung die in der Periode vom 15. Januar bis 29. Februar 2008 effektiv anfallenden Einkünfte (regelmässig und unregelmässig) berücksichtigt. Aufgrund der Einmalzahlungen beim Erwerbseinkommen in der Periode vom 15. Januar bis 29. Februar 2008, welche in der Veranlagung Basel-Stadt 2008 voll besteuert und in derjenigen des Kantons Basel-Landschaft 2008 aufgrund des KS Nr. 14 anteilmässig ebenfalls besteuert worden seien, entstehe eine interkantonale Doppelbesteuerung, was einen Verstoss gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss BV Art. 127 Abs. 3 darstelle.

3. Mit Einsprache-Entscheid direkte Bundessteuer 2008 vom 11. August 2011 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, eine nachträglich ordentliche Veranlagung mit Anrechnung der an der Quelle erhobenen Steuern werde vorgenommen, wenn die der Quellensteuer unterworfenen Bruttoeinkünfte einer in der Schweiz wohnhaften quellensteuerpflichtigen Person im Jahr Fr. 120'000.-- überstiegen. Gemäss KS Nr. 14 sei bei einem Wegzug einer der nachträglich ordentlichen Veranlagung unterstellten quellensteuerpflichtigen Person von einem Kanton in den anderen, der Zuzugskanton für die Veranlagung der ganzen Steuerperiode zuständig. Dieser erstelle eine ganzjährige Veranlagung. Die involvierten Kantone würden gestützt auf dieselbe Veranlagung die Steuern für die Dauer der jeweiligen Wohnsitznahme erheben. Es entstehe keine unterjährige Steuerpflicht sondern es würden lediglich die Bezugszeiten aufgeteilt. Bei der direkten Bundessteuer setze im vorliegenden Fall der Kanton Basel-Landschaft das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen für den Zuzugs- und für den Wegzugskanton fest. Gestützt auf diese Veranlagung würden sowohl der Zuzugskanton als auch der Wegzugskanton die geschuldeten Steuern unter Anrechnung der Quellensteuern beziehen. Systembedingt würden im Kanton Basel-Landschaft zwei separate Verfügungen erstellt.

4. Mit Schreiben vom 8. September 2011 erhob die Vertreterin der Pflichtigen Beschwerde und begehrte, 1. Der Entscheid der Steuerverwaltung vom 11. August 2011 betreffend die direkte Bundessteuer 2008 sei aufzuheben. 2. Die steuerbaren Faktoren seien wie folgt festzusetzen: satzbestimmendes Einkommen: Fr. 123'200.--; steuerbares Einkommen: Fr. 85'200.--. 3. Die Kosten des Beschwerdeverfahrens seien auf die Staatskasse zu nehmen bzw. der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen. 4. Eventualiter sei das

Verfahren bis zum Erlass eines entsprechenden Bundesgerichtsentscheides zu sistieren. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen dieselben Argumente an wie in der Einsprache.

5. Mit Schreiben vom 4. November 2011 teilte die Vertreterin mit, dass es derzeit 45 von einer solchen Problematik betroffene Fälle gebe. Zusammen mit einer weiteren (...) Steuerberatungsgesellschaft würden sie fast die gesamten Mandate der (...) Unternehmen betreuen. Es seien sowohl mit der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt wie auch mit derjenigen des Kantons Basel-Landschaft Verhandlungen im Gange. Im Weiteren ersuchte die Vertreterin um die Prüfung einer Sistierung der Verfahren.

6. Mit Vernehmlassung vom 10. Januar 2012 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie auf ihren Einsprache-Entscheid vom 11. August 2011 und hielt ergänzend fest, bei einem Wohnsitzwechsel im Laufe der Steuerperiode liege die Kompetenz zur Veranlagung der Steuern beim Wohnsitzkanton am Ende der Steuerperiode. Die Zuständigkeit betr. die direkte Bundessteuer sei in der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen geregelt sowie im KS Nr. 14. Im konkreten Fall habe die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft die Bezugszeiten praxisgemäss aufgeteilt. Die Monate Januar und Februar 2008 seien dem Kanton Basel-Stadt und die Zeitspanne vom 1. März bis 31. Dezember 2008 dem Kanton Basel-Land zugewiesen worden. Die Kompetenz zur Festsetzung des steuerbaren wie auch satzbestimmenden Einkommens stehe dem Zuzugskanton zu. Nachdem die Veranlagung im Kanton Basel-Landschaft rechtskräftig geworden sei, werde die Meldung an den Kanton Basel-Stadt gemacht, welcher gestützt auf diese Daten für den Zeitraum vom 1. Januar bis 29. Februar 2008 die Veranlagung durchführe. Wenn wie hier der Kanton Basel-Stadt eine selbständige Veranlagung für diese Periode vornehme und das KS Nr. 14 nicht anwende, so berühre dies die Veranlagung des Kantons Basel-Landschaft nicht.

Aus den Erwägungen:

1. (...)

2. Gerügt wird vorliegend eine unzulässige interkantonale Doppelbesteuerung.

a) Gemäss einer immer wieder verwendeten Formulierung des Bundesgerichts liegt eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht in vollem Umfange seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot) (vgl. Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 3. Aufl., Bern 2009, S. 126; Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 2C_634/2007 vom 15. April 2008; BGE 2C_748/2008 vom 19. März 2009, E. 2; BGE 2C_178/2011 vom 2. November 2011, E. 2.1, www.bger.ch). Wesentlich ist, dass eine Person durch Steuerhoheitsträger verschiedener Kantone für das gleiche Objekt zur Steuerpflicht herangezogen wird. Eine Doppelbesteuerung entsteht nur, wenn und insoweit als die Steuerhoheiten mehrerer Kantone im Einzelfall tatsächlich kollidieren (vgl. Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 1 N 2ff.).

b) Die Einmalzahlung in Höhe von Fr. 23'600.-- wurde vom Kanton Basel-Stadt vollumfänglich und vom Kanton Basel-Landschaft anteilmässig besteuert, weshalb es sich um eine aktuelle Doppelbesteuerung handelt. In der Veranlagung des Kantons Basel-Stadt wurde das steuerbare Einkommen mit Fr. 34'600.-- und das satzbestimmende mit Fr. 114'600.-- beziffert. Der Gesamtverdienst der Pflichtigen belief sich im Jahr 2008 inkl. der unregelmässigen Leistungen laut Lohnausweis auf netto Fr. 134'972.--. Der detaillierten Lohnabrechnung des Arbeitgebers des Pflichtigen ist zu entnehmen, dass im Januar ein Betrag von Fr. 5'652.-- und im Februar ein Betrag von Fr. 10'000.-- zur Auszahlung kamen. Im Weiteren rechnete die Steuerverwaltung anteilig das 13. Monatsgehalt in Höhe von Fr. 1'239.--, die Integrationsentschädigung in Höhe von Fr. 8'000.--; den Sign-on Bonus in Höhe von Fr. 10'000.-- sowie die pauschale Nettoaufrechnung in Höhe von Fr. 5'600.-- auf, was insgesamt zu einem Betrag in Höhe von Fr. 40'491.-- brutto führt. Die Sozialabzüge für AHV, ALV und Pensionskassenbeiträge betragen Fr. 3'785.--. Der steuerbare Nettolohn beläuft sich somit gemäss diesen Berechnungen auf Fr. 36'706.--. Analog einer

Wegzugsbesteuerung rechnete der Kanton Basel-Stadt somit alle im Aufenthaltszeitraum angefallenen Gehaltszahlungen an den Pflichtigen auf und unterwarf sie seiner Besteuerung.

Die Veranlagung des Kantons Basel-Landschaft erfasste im Einzelnen für die Zeit vom 1. März bis 31. Dezember 2008 (= 306 Tage) einen Betrag in Höhe von Fr. 104'400.-- zum Satz von Fr. 123'800.--. Gemäss den Berechnungen des Kantons Basel-Landschaft lässt sich dieser Betrag wie folgt ermitteln: Fr. 134'972.-- gemäss Lohnausweis (15.01.-31.12.) : 352 Tage x 306 Tage ergibt Fr. 117'334.-- + Wertschriftenertrag = Fr. 117'451.--. Abzüglich der Sozialabzüge und der Berufskosten in Höhe von Fr. 12'976.-- resultiert ein steuerbares Einkommen im Kanton Basel-Landschaft von rund Fr. 104'400.-- (inkl. Rundungsdifferenz). Insgesamt wurde somit von beiden Kantonen ein Einkommen von Fr. 154'040.-- (= Fr. 117'334.-- + Fr. 36'706.--) besteuert, was zu einer Überschneidung in Höhe von Fr. 19'068.-- (Fr. 154'040.-- - Fr. 134'972.--) und damit einer doppelten Besteuerung sowohl durch den Kanton Basel-Stadt wie auch den Kanton Basel-Landschaft geführt hat.

3. a) Gemäss Art. 83 Abs. 1 DBG werden ausländische Arbeitnehmer, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, in der Schweiz jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, für ihr Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit einem Steuerabzug an der Quelle unterworfen.

Zur Erhebung der direkten Bundessteuer, die an der Quelle bezogen wird, ist nach Art. 107 Abs. 1 lit. a DBG der Kanton zuständig, in dem die ausländischen Arbeitnehmer (Art. 83) bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben; befindet sich der Arbeitsort in einem anderen Kanton, so überweist die zuständige Behörde am Arbeitsort die bezogenen Quellensteuerbeträge dem Kanton, in dem der Arbeitnehmer steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hat.

Die Zuständigkeit für die ordentliche Veranlagung nach Art. 90 richtet sich nach Art. 105 (Abs. 3).

Art. 105 DBG wird aufgrund der Umstellung auf die einjährige Steuerperiode nicht mehr angewendet (vgl. Art. 41 DBG). Es gelten die Übergangsbestimmungen der Artikel 208 - 220 DBG.

Nach Art. 208 DBG gelten die Bestimmungen dieses Kapitels für Kantone, die die Steuer für die natürlichen Personen gemäss Art. 41 veranlagern.

Verlegt ein Steuerpflichtiger nach Art. 10 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer seinen Wohnsitz von einem Kanton (Wegzugskanton) in einen anderen (Zuzugskanton), so ist derjenige Kanton für die ganze Periode zuständig, in welchem der Steuerpflichtige am Ende dieser Periode oder seiner

Steuerpflicht seinen Wohnsitz hat (Art. 216 Abs. 1 DBG) (Art. 10 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen vom 16. September 1992).

Nach Art. 216 Abs. 1 DBG erheben die kantonalen Behörden die direkte Bundessteuer von den natürlichen Personen, die am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder, wenn ein solcher in der Schweiz fehlt, ihren steuerrechtlichen Aufenthalt im Kanton haben. Vorbehalten bleiben die Artikel 3 Abs. 5 und 107.

b) Übersteigen die Bruttoeinkünfte nach Art. 4 Abs. 1 der Verordnung des EFD über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer (Quellensteuerverordnung, QStV) vom 19. Oktober 1993 in einem Kalenderjahr den in Ziffer 2 des Anhangs festgelegten Betrag, so werden für dieses und die folgenden Jahre bis zum Ende der Quellensteuerpflicht nachträgliche Veranlagungen im ordentlichen Verfahren gemäss Artikel 90 Absatz 2 DBG durchgeführt. Die an der Quelle abgezogenen Steuern werden zinslos angerechnet. Die ordentliche Veranlagung wird auch beibehalten, wenn die vorerwähnte Limite vorübergehend oder dauernd wieder unterschritten wird. Die nachträgliche ordentliche Veranlagung richtet sich nach dem im Wohnsitzkanton herrschenden Bemessungssystem. Artikel 218 DBG ist bei der nachträglichen ordentlichen Veranlagung nicht anwendbar (Abs. 2).

Die nachträgliche ordentliche Veranlagung nach Artikel 4 Absatz 1 QStV erfolgt, wenn die Bruttoeinkünfte in einem Kalenderjahr 120'000 Franken übersteigen (Ziffer 2 des Anhangs).

c) Verlegt der Arbeitnehmer seinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in einen anderen Kanton, ist dieser Kanton für die nächste fällige steuerbare Leistung zuständig. Die Steuerpflicht im bisherigen Wohnsitzkanton endet mit dem Wegzug und beginnt mit dem Zuzug im neuen Wohnsitzkanton; es gilt das pro rata temporis-Prinzip. Quellensteuerpflichtige Arbeitnehmer mit einem steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz unterliegen aber nicht zwingend ausschliesslich der Quellenbesteuerung: Sie können gemäss Art. 90 auch einer ergänzenden oder einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung unterworfen werden. Für diese ordentliche Veranlagung richtet sich gemäss Art. 107 Abs. 3 die Zuständigkeit nach Art. 105. Hierbei handelt es sich um eine gesetzgeberische Verkürzung: Richtigerweise muss es heissen, dass sich bei Kantonen die Præ anwenden, die Zuständigkeit nach Art. 105, bei Kantonen die Post anwenden (was heute auf alle Kantone zutrifft), nach Art. 216 richtet. Für die ergänzende oder nachträgliche ordentliche Veranlagung ist somit bei Post jener Kanton zuständig, in dem die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode ihren Wohnsitz hatte. Kommt es im

Verlauf der Steuerperiode zu einem Wohnsitzwechsel, führt dies in Bezug auf die Zuständigkeit für die ergänzende oder nachträgliche ordentliche Veranlagung zu keiner pro rata temporis-Besteuerung; es gilt auch hier der Grundsatz der Einheit der Steuerperiode (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. Zürich 2009, Art. 107 N 4f.; vgl. auch Zigerlig/Jud, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 107 DBG N 4).

d) Bei Wegzug einer der nachträglichen ordentlichen Veranlagung unterstellten quellensteuerpflichtigen Person von einem Kanton mit Postnumerando-System in einen andern Kanton mit Postnumerando- System, ist der Kanton mit Wohnsitz am Ende der Periode (Zuzugskanton) für die Veranlagung der ganzen Steuerperiode zuständig und zwar sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei den Staats- und Gemeindesteuern.

Bei der direkten Bundessteuer setzt der Zuzugskanton das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen sowohl für den Zuzugskanton als auch für den Wegzugskanton fest. Gestützt auf die vom Zuzugskanton zugestellte Veranlagung bezieht der Wegzugskanton den auf ihn anfallenden Anteil der direkten Bundessteuer, indem er diesen Anteil von der dem Wegzugskanton abgelieferten (bzw. geschuldeten) Quellensteuer in Abzug bringt. In gleicher Weise bezieht der Zuzugskanton den auf ihn anfallenden Anteil der direkten Bundessteuer.

Sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei den Staats- und Gemeindesteuern kann gegen die Veranlagung der ganzen Periode beim Zuzugskanton (Wohnsitz am Ende der Periode) ein Rechtsmittel ergriffen werden. Demgegenüber kann sowohl beim Zuzugs- als auch beim Wegzugskanton eine Bezugsbeschwerde erhoben werden (KS Nr. 14 Ziff. 2).

4. a) Die gesetzlichen Regelungen des DBG entsprechen den im KS Nr. 14 festgehaltenen Vorgehen. Das DBG geht, um eine Aufsplitterung zu vermeiden von einer einheitlichen und ungeteilten Veranlagungs- und Bezugszuständigkeit bei der ordentlichen Veranlagung aus. Die Zuständigkeit eines Kantons wird für eine ganze Steuerperiode festgelegt (Stichtagsprinzip). Ein allfälliger Wechsel des steuerrechtlichen Anknüpfungspunkts im Verlauf einer Steuerperiode hat keinen Einfluss auf die Zuständigkeit.

Es ist immer nur ein Kanton für die Veranlagung und den Steuerbezug für eine Steuerperiode zuständig. Auch wenn eine steuerpflichtige Person gleichzeitig über mehrere Anknüpfungspunkte in der Schweiz verfügt, ist immer nur ein Kanton für die gesamte Veranlagung und den gesamten Steuerbezug zuständig. Die übrigen Kantone, zu welchen während der betreffenden Steuerperiode ebenfalls Anknüpfungspunkte bestehen, erhalten

nur entsprechend ihrer Quote einen Anteil an der direkten Bundesteuer (vgl. Art. 197) (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 216 N 3ff.).

Insofern stimmt die bundesrechtliche Regelung mit dem Kreisschreiben überein. Die Veranlagung der direkten Bundessteuer ist gemäss den bisherigen Erwägungen durch den Kanton Basel-Landschaft vorzunehmen.

b) Die Voraussetzungen für eine nachträgliche Veranlagung der quellensteuerpflichtigen Beschwerdeführer im ordentlichen Verfahren, welche am 1. März 2008 vom Kanton Basel-Stadt in den Kanton Basel-Landschaft zugezogen sind, sind vorliegend erfüllt.

Für die unter Ziff. 2 der Erwägungen festgestellte Doppelbesteuerung ist die unterschiedliche kantonale Betrachtungsweise und die damit verbundene jeweilige Ausscheidung des Einkommens ursächlich. Im Gegensatz zu den kantonalen Steuergesetzen gibt es zwischen dem Kreisschreiben Nr. 14 der Schweizerischen Steuerkonferenz und den Bestimmungen des DBG keine wesentlichen Differenzen, weshalb sich eine Auslegung der Normen oder des Kreisschreibens im Lichte der Verfassungsmässigkeit oder der Steuerharmonisierung erübrigt. Da das Kreisschreiben trotz der klaren gesetzlichen Regelungen die direkte Bundessteuer mit einbezieht, folgt im Weiteren hierzu eine kurze Darstellung.

5. Aufgrund der sich aus den Regelungen der Quellensteuer ergebenden Besonderheiten sah sich die Schweizerische Steuerkonferenz veranlasst, im Kreisschreiben Nr. 14 eine einheitliche Lösung vorzuschlagen, welche konsequenterweise im Grundsatz den Regelungen von Art. 68 StHG folgt, jedoch auch Art. 38 Abs. 4 StHG berücksichtigt. Wie bereits in Erwägung 3a, Abschnitt 2 dargestellt, sieht das Kreisschreiben vor, dass der Zuzugskanton das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen sowie das steuerbare Vermögen für den Zuzugs- und den Wegzugskanton festsetzt. Damit wird das Prinzip der Einheit der Steuerperiode gewahrt.

a) Bei der Schweizerischen Steuerkonferenz handelt es sich nicht um eine Behörde sondern um einen Verein, dem die kantonalen Steuerverwaltungen und die Eidgenössische Steuerverwaltung angehören. Sie ist keine eidgenössische Institution. Die SSK bezweckt im Wesentlichen die Koordination bei der Anwendung und der Weiterentwicklung des Steuerrechts unter den Kantonen und dem Bund. Die Aufgaben der SSK richten sich nach ihren Statuten. Jeder Kanton bleibt selbst für die rechtlich korrekte Umsetzung der eidgenössischen und kantonalen Steuerordnung verantwortlich. Die administrativen Abläufe im Steuerbereich ergeben sich grösstenteils aus den

Steuergesetzen. Im Übrigen liegt bei den direkten Steuern das Veranlagungsverfahren in der Kompetenz der Kantone. Die SSK hat mit Informatikprojekten zu Vereinfachungen beigetragen. Diese Anstrengungen werden weitergeführt (vgl. Antwort des Bundesrates vom 17. November 2010 auf die Interpellation Flückiger (10.3835), Umsetzung der Motion Büttiker (09.3619) unter www.parlament.ch).

Seit dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die Steuerharmonisierung StHG per 1. Januar 1993 (mit Übergangsfristen bis 1.1.2001) besteht der konkret umgesetzte verfassungsrechtliche Auftrag (Art. 129 BV) an Bund, Kantone und Gemeinden, im Bereich der direkten Steuern eine formelle Harmonisierung in Gesetzgebung und Vollzug sicherzustellen. Die Fragen des Vollzuges sind im schweizerischen Rechtssystem der Exekutive übertragen, die diese durch die Verwaltungen bearbeiten lässt. Auf der andern Seite ist die Legislative (bzw. im Referendumsfall das Volk) zuständig für die Gesetzgebung. Die SSK hat somit klarerweise keine gesetzgeberischen Kompetenzen und hat daher auch nie Erlasse verabschiedet. Hingegen hat es die SSK in der erwähnten Zusammensetzung übernommen, die Harmonisierung des Vollzuges im Bereich des Steuerharmonisierungsrechts (inkl. der aufgrund der vertikalen Harmonisierung ebenfalls formell harmonisierten direkten Bundessteuer) zu unterstützen. Dies geschieht durch gemeinsame Erarbeitung von Empfehlungen, die in Form von Kreisschreiben veröffentlicht werden. Für die Umsetzung derartiger Kreisschreiben besteht keine Verpflichtung des formellen Rechts. Hingegen führt die gemeinsame Erarbeitung durch die Aufsichtsbehörde für die direkte Bundessteuer und die kantonalen Vollzugsbehörden des harmonisierten kantonalen Steuerrechts dazu, dass die getroffenen Empfehlungen als zumindest nachvollziehbare Auslegung des vom Gesetzgeber geschaffenen Rechts anerkannt werden. Sie sind ein Indiz dafür, wie die Rechtsanwender das Recht mehrheitlich auslegen (vgl. Fragen und Antworten zur Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) und ihrem Verhältnis zur Finanzdirektorenkonferenz (FDK) vom 18. September 2009, unter www.fdk-cdf.ch).

b) Die rechtliche Beurteilung von Kreisschreiben der SSK kann an die Beurteilung derjenigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung angelehnt werden. Danach bildet Ausgangspunkt jedes Verwaltungshandelns im Rechtsstaat das auf der Verfassung basierende Gesetz. Nur in seltenen Fällen bestimmt allerdings das Gesetz (im formellen Sinn) das Verwaltungshandeln abschliessend. In der Regel bestehen zwischen dem Akt der Gesetzgebung und den vollziehenden Einzelakten Freiräume, welche durch Gesetzeskonkretisierung auszufüllen sind (vgl. Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder, Nr. 8/2005, S. 613). In der Schweiz ist der Vollzug der Gesetze und damit auch die Gesetzeskonkretisierung an sich Aufgabe des

Bundesrates, der obersten leitenden und vollziehenden Behörde des Bundes. Diese Konkretisierung geschieht durch den Erlass exekutivisch-administrativen Ergänzungsrechts (vgl. Michael Beusch in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 102 DBG N 4).

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat nach Art. 102 Abs. 2 DBG für die einheitliche Anwendung des Gesetzes über die direkte Bundessteuer zu sorgen. Die jeweiligen Kreisschreiben und Merkblätter haben den Charakter von Verwaltungsordnungen. Diese richten sich an die der erlassenden Behörde untergeordnete Behörde, d. h. sie statuieren nicht direkt Rechte oder Pflichten des Einzelnen. Sie vereinfachen und rationalisieren die Verwaltungspraxis und erhöhen deren Kohärenz, Kontinuität, Voraussehbarkeit und Kontrolle; man spricht in diesen Fällen von vollzugslenkenden Verwaltungsverordnungen. Als flexible Handlungsformen stehen sie dann im Vordergrund, wenn es gilt, eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherzustellen. Dabei geht es vielfach um die Auslegung von Gesetzesbegriffen, die Zusammenfassung verschiedener Praxen oder auch um die Ausräumung bestehender Widersprüche (vgl. Michael Beusch, a.a.O. S. 613).

c) Auch das Bundesgericht hatte bereits in verschiedenen Urteilen darüber zu befinden, welche rechtliche Stellung einem Kreisschreiben zukommt. So führte es in seinem Urteil vom 4. April 2011 generell in Bezug auf Kreisschreiben der SSK aus: zwar trifft es zu, dass ein Kreisschreiben der SSK das Bundesgericht nicht zu binden vermag, doch weicht letzteres nicht ohne triftigen Grund davon ab, soweit das Kreisschreiben die rechtlichen Vorgaben überzeugend konkretisiert (BGE 133 II 305 E. 8.1 S. 315; 133 V 346 E. 5.4.2 S. 352; Urteil 2C_800/2008 vom 12. Juni 2009 E. 5 publ. in: StR 64, 910 S. 913) (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] Nr. 2C_689/2010 vom 4. April 2011, E. 4.3).

d) In Anbetracht der bisherigen Ausführungen ist festzuhalten, dass die Kreisschreiben der SSK keine rechtlich bindende Wirkung haben, jedoch auch nicht von ihnen abzuweichen ist, solange sie eine sachgerechte und von allen beteiligten Kantonen befürwortete und auch umgesetzte Konkretisierung und Auslegung inne haben.

Der ganz überwiegende Teil der Kantone hat sich für die Anwendung von KS Nr. 14 ausgesprochen. Explizit dagegen spricht sich der Kanton Basel-Stadt aus. Im Protokoll der Sitzung der SSK vom 3. März 2010 wurde diesbezüglich unter Ziff. 6 erwähnt, dass der Kanton Basel-Stadt dieses weiterhin nicht anwenden werde. Begründet wurde dies u.a. mit der ab 2008 wirksamen Gesetzesrevision, nach welcher insbesondere ein Richtung Flat Rate Tax gehender Doppeltarif mit hohen Sozialabzügen eingeführt worden sei. Basel-Stadt werde bei einem Kantonswechsel eine pro-rata-Besteuerung vornehmen.

Soweit ersichtlich, hat sich der Kanton Basel-Stadt erst nach seiner Gesetzesänderung im Jahre 2008 von der Anwendung des KS Nr. 14 distanziert. Allgemein folgen die Kreisschreiben der SKK - selbst ohne gesetzliche Grundlage - dem verfassungsrechtlich festgeschriebenen Auftrag, die Steuerharmonisierung zwischen den Kantonen und zwischen Bund und Kantonen, zu unterstützen und zu fördern. Die im KS Nr. 14 enthaltenen Empfehlungen entsprechen diesem Anliegen.

Auch wenn das Kreisschreiben im Recht der direkten Bundessteuer nicht angewendet würde, würde dies am Ergebnis nichts ändern, da die bundesrechtlichen Regelungen die Einheit der Steuerperiode und somit die Zuweisung der Veranlagungskompetenz an den Zuzugskanton festlegen. Insofern findet mittels dem KS Nr. 14 im Recht der Bundessteuer keine Modifikation statt.

Aus all diesen Gründen ist die Beschwerde abzuweisen.

6. Betreffend der Anfechtung der Veranlagungsverfügung des Kantons Basel-Stadt ist auszuführen, dass sich das Steuergericht lediglich zur Veranlagung des Kantons Basel-Landschaft äussern kann, wobei die Pflichtigen gemäss Bundesgericht nicht dazu gehalten sind, in jedem der betroffenen Kantone den Instanzenzug zu durchlaufen. Es genügt nach dem Willen des Gesetzgebers, wenn er dies bloss in einem Kanton tut; gegen den dort erwirkten letztinstanzlichen gerichtlichen Entscheid kann er Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erheben und dabei auch die früher ergangenen Entscheide in anderen die Steuerhoheit beanspruchenden Kantone anfechten, selbst wenn diese nicht letztinstanzlich sind. Keine Probleme ergeben sich dabei, wenn der Steuerpflichtige mit der Besteuerung desjenigen Kantons nicht einverstanden ist, in welchem er den Instanzenzug durchläuft. Nun ist denkbar, dass der Steuerpflichtige die Steuerhoheit des zuletzt veranlagenden (oder zuletzt einen Steuerdomizilentscheid fällenden) Kantons anerkennen will. Es wird ihm in diesem Fall keine andere Wahl bleiben, als den Instanzenzug im letzten Kanton zu durchlaufen, um schliesslich vor Bundesgericht die Aufhebung der eine Doppelbesteuerung bewirkenden Veranlagungen übriger Kantone beantragen zu können. Dieser Rechtsmittelweg muss dem doppelt Besteuereten trotz der Besonderheit der Konstellation offen stehen (vgl. BStPra, Bd. XVIII, S. 622 ff.; BGE 133 I 300, E. 2.4; ausführlich: Peter Locher, Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots von Art. 127 Abs. 3 BV, in: ASA 77, S. 497 ff.).

8. (...)

Entscheid des Steuergerichts vom 17.02.2012 (530 11 27)