



**Entscheid des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 17. Oktober 2012 (810 12 174)

Steuern und Abgaben

Staatssteuer 2008

Besetzung	Präsidentin Franziska Preiswerk-Vögtli, Kantonsrichter Beat Walther, Markus Clausen, Christian Haidlauf, Stefan Schulthess, Gerichts- schreiber Markus Pachlatko
Parteien	A._____ und B._____ , Beschwerdeführer, vertreten durch Ernst & Young AG gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht)**, Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal, Be-
schwerdegegner

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
Postfach, 4410 Liestal, Beschwerdegegnerin

Betreff	Staatssteuer 2008 (Entscheid der Abt. Steuergericht vom 17. Februar 2012)
---------	--

A. A._____ und B._____ zogen per 15. Januar 2008 vom Ausland in den Kanton Basel-
Stadt und per 1. März 2008 vom Kanton Basel-Stadt nach C._____. Mit Verfügung vom 26. Au-

gust 2010 betreffend die Staats- und Gemeindesteuer 2008 wurden sie zu einem steuerbaren Einkommen in der Höhe von Fr. 108'722.-- und einem satzbestimmenden Einkommen in der Höhe von Fr. 64'454.-- veranlagt.

B. Mit Schreiben vom 23. September 2010 erhoben A.____ und B.____, vertreten durch Lukas Naef und Matthias Rüttimann, Ernst & Young AG, Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung vom 26. August 2010. Die Einsprache wurden von der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) mit Entscheid vom 11. August 2011 abgewiesen.

C. A.____ und B.____, vertreten durch Kornel Wick und Martin Poletti, Ernst & Young AG, erhoben beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht) gegen den Einspracheentscheid mit Schreiben vom 8. September 2011 Rekurs. Sie beantragten die Aufhebung des Entscheides vom 11. August 2010 sowie die Festsetzung des steuerbaren Einkommens auf Fr. 89'200.-- und des satzbestimmenden Einkommens auf Fr. 128'300.--. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates.

D. Das Steuergericht wies mit Entscheid vom 17. Februar 2012 (zugestellt am 10. Mai 2012) den Rekurs ab. Zur Begründung brachte es im Wesentlichen vor, dass A.____ und B.____ zwar betreffend den Betrag von Fr. 19'068.-- doppelt besteuert worden seien, die Veranlagung für die Steuerperiode 2008 durch den Kanton Basel-Landschaft sei jedoch korrekt erfolgt.

E. Hiergegen erhoben A.____ und B.____ (Beschwerdeführer), vertreten durch Kornel Wick und Clemens Frei, Ernst & Young AG, mit Schreiben vom 8. Juni 2012 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Sie beantragten die Aufhebung des Entscheides des Steuergerichts vom 17. Februar 2012 und der Veranlagungsverfügung vom 26. August 2010 sowie die Festsetzung des steuerbaren Einkommens auf Fr. 89'200.-- und des satzbestimmenden Einkommens auf Fr. 128'300.--. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates.

F. Die Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 5. Juli 2012 und das Steuergericht in seiner Vernehmlassung vom 13. August 2012 die Abweisung der Beschwerde.

G. Mit Präsidialverfügung vom 21. August 2012 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen und zudem mitgeteilt, dass die Beschwerdeverfahren betreffend die Staatssteuern 2008 und betreffend die direkte Bundessteuer 2008 in der gleichen Urteilsberatung behandelt würden.

Das Kantonsgericht zieht **i n E r w ä g u n g**:

1. Nach § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzte kantonale Instanz angefochten werden. Die übrigen formellen Voraussetzungen nach §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 sind erfüllt, so dass auf die Beschwerde einzutreten ist.

2. Gemäss § 45 Abs. 1 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung, Unterschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. § 45 Abs. 2 VPO setzt damit die bundesrechtlichen Vorgaben um, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern wäre eine solch weitgehende Kontrolle vorinstanzlicher Entscheide gemäss Art. 50 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG) vom 14. Dezember 1990 nur für das Rekursverfahren vor Steuergericht, nicht aber für das Beschwerdeverfahren vor Kantonsgericht gefordert. Der Gesetzgeber hat sich jedoch entschieden, die im DBG verlangte Ermessenskontrolle hinsichtlich der direkten Bundessteuer auch auf die Staats- und Gemeindesteuern auszuweiten. Deshalb kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit der angefochtenen Verfügungen bzw. Entscheide überprüfen.

3.1 Die Beschwerdeführer machten im Wesentlichen geltend, sie seien mit Verfügung der Steuerverwaltung vom 26. August 2010 betreffend die Staats- und Gemeindesteuer 2008 hinsichtlich des Betrages von Fr. 19'068.-- doppelt besteuert worden. Unbestritten ist sowohl das Vorliegen einer Doppelbesteuerung der Beschwerdeführer als auch die Höhe der Doppelbesteuerung. Unbestritten ist zudem, dass die Beschwerdeführer im Jahr 2008 ein dem Steuerabzug an der Quelle unterworfenen Bruttoeinkommen von Fr. 134'972.-- erzielten und dass die Steuerverwaltung die Beschwerdeführer nach den Vorgaben des KS 14 SSK veranlagt hat. Strittig ist demgegenüber, ob die Steuerverwaltung die Beschwerdeführer zu Recht - den Vorgaben des KS 14 SSK entsprechend - sowohl betreffend das Erwerbseinkommen, als auch betreffend das übrige Einkommen für die ganze Steuerperiode 2008 veranlagt hat.

3.2 Die Vorinstanz brachte hierzu vor, dass der Grund für die Doppelbesteuerung in der unterschiedlichen Betrachtungsweise betreffend die Veranlagungszuständigkeit und der damit verbundenen jeweiligen Ausscheidung des Einkommens seitens der Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft liege. Der Kanton Basel-Landschaft sei gemäss KS 14 SSK, welches der Re-

gelung des DBG entspreche, für die Veranlagung der ganzen Steuerperiode 2008 zuständig. Demgegenüber wende der Kanton Basel-Stadt das KS 14 SSK nicht an und gehe von einer eigenständigen Veranlagungsbefugnis und Zuständigkeit zur Wegzugsbesteuerung aus. Er stütze sich dabei auf Art. 4 der Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis (Vo StHG) vom 9. März 2001 ab. Art. 4 Vo StHG erweise sich aber als disharmonisierend, was als Verstoß gegen die verfassungsrechtliche Vorgabe in Art. 129 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 zu werten sei. Denn es sei kein Grund ersichtlich, eine ursprünglich quellensteuerpflichtige, aber nachträglich der ordentlichen Veranlagung unterliegende Person anders zu behandeln, als eine inländische steuerpflichtige Person.

3.3 Das KS 14 SSK statuiert in Ziffer 2 folgende Regelung:

"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 den Staats- und Gemeindesteuern setzt ebenfalls der Zuzugskanton (Wohnsitzkanton am Ende der Periode) das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen sowie das steuerbare Vermögen für den Zuzugs- und den Wegzugskanton fest. Gestützt auf diese Veranlagung berechnen sowohl der Zuzugskanton als auch der Wegzugskanton gemäss ihren Tarifen die geschuldeten Staats- und Gemeindesteuern und beziehen die Steuern unter Anrechnung der ihnen abgelieferten (bzw. geschuldeten) Quellensteuern. Übersteigen die Quellensteuern die im nachträglichen ordentlichen Verfahren berechneten Steuern, ergibt sich eine Rückerstattung und im umgekehrten Fall ein Nachbezug."

3.4 Die Beschwerdeführer machten hierzu im Wesentlichen geltend, dass die Veranlagung nach diesen Vorgaben nicht zulässig sei. Das KS 14 SSK verstosse gegen Art. 38 Abs. 4 StHG und Art. 4 Vo StHG. Art. 38 Abs. 4 StHG schreibe vor, dass dem jeweiligen Wohnsitzkanton das Besteuerungsrecht im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht zustehe. Dies gelte sowohl für die Veranlagung Quellensteuerpflichtiger, als auch - mangels eines Vorbehalts - bei der nachträglichen ordentlichen Besteuerung. Art. 4 Vo StHG präzisiere den in Art. 38 Abs. 4 StHG normierten Grundsatz und sei letztlich so zu verstehen, dass bei quellenbesteuerten Personen bei einem Wechsel zwischen Kantonen mit Postnumerandobesteuerung eine Kombination aus Aufteilung der Steuerperiode (für das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit) und von Einheit der Steuerperiode (für die anderen Einkommensteile) zur Anwendung kommen müsse. Zu beachten sei im Weiteren, dass die Kantone gemäss Art. 34 Abs. 2 StHG die Schwellenwerte für die nachträgliche ordentliche Besteuerung festzusetzen hätten. Würde bloss in einem Kanton (Wegzugs- oder Zuzugskanton) der Schwellenwert erreicht, dürfe und müsse auch nur in diesem Kanton eine nachträgliche ordentliche Einschätzung erfolgen. Hinzu komme, dass sich die Einkünfte im Wegzugs- und Zuzugskanton verschieden entwickeln könnten, so dass die Voraussetzungen auch bei übereinstimmenden Schwellenwerten darum nicht in beiden er-

fällt sein müssten. Zur Vermeidung der vorliegenden Doppelbesteuerung sei beim Erwerbseinkommen eine Aufteilung der Steuerperiode und demnach eine Besteuerung des Erwerbs nur für den Zeitraum der Zugehörigkeit vorzunehmen.

4.1 Gemäss Art. 34 Abs. 2 StHG in Verbindung mit § 3 Abs. 1 der Verordnung zur Quellensteuer (Vo Quellensteuer) vom 6. September 1994 sind die Beschwerdeführer, da sie im Kalenderjahr 2008 Bruttoeinkünfte von über Fr. 120'000.-- erzielt haben, nachträglich ordentlich zu veranlagern, wobei die an der Quelle abgezogene Steuer anzurechnen ist. Da die Beschwerdeführer ihren Wohnsitz per 1. März 2008 - und damit während der Steuerperiode 2008 - vom Kanton Basel-Stadt nach C._____ verlegt haben, kommt Art. 38 Abs. 4 StHG zur Anwendung. Dieser hält fest, dass dem jeweiligen Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton das Besteuerungsrecht im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht zusteht. Fraglich ist, ob die Vorinstanzen die Beschwerdeführer im Rahmen der ordentlichen Veranlagung - entsprechend den Vorgaben des KS 14 SSK - zu Recht für die ganze Steuerperiode 2008 veranlagt haben.

4.2 Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz sind für das Gericht nicht verbindlich. Das Bundesgericht hat aber festgestellt, dass es von einem entsprechenden Kreisschreiben dann nicht ohne triftigen Grund abweicht, soweit das Kreisschreiben die rechtlichen Vorgaben überzeugend konkretisiert (Urteil des Bundesgerichts [BGer] vom 4. April 2011 [2C_689/2010] E. 4.3, mit weiteren Hinweisen). Es ist somit zu prüfen, ob die Regelung des KS 14 SSK gegen die einschlägigen gesetzlichen Grundlagen verstösst und falls dies nicht der Fall sein sollte, ob es die gesetzlichen Vorgaben überzeugend konkretisiert. Hierzu sind vorab die einschlägigen bundesrechtlichen Normen, Art. 38 Abs. 4 StHG und Art. 4 Vo StHG, auszulegen.

4.3.1 Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der Bestimmung. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach seiner wahren Tragweite gesucht werden. Abzustellen ist dabei namentlich auf die Entstehungsgeschichte der Norm und ihren Zweck sowie auf die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt. Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen. Namentlich bei neueren Texten kommt den Materialien eine besondere Stellung zu, weil veränderte Umstände oder ein gewandeltes Rechtsverständnis eine andere Lösung weniger nahelegen (BGE 138 V 23 E. 3.4.1; 131 II 702 f. E. 4.1).

4.3.2 Das Steuerharmonisierungsgesetz ist ein Rahmen- oder Grundsatzgesetz. Es überlässt es dem kantonalen Gesetzgeber, im Rahmen seines Steuergesetzes die Normen zu erlassen, welche direkt anwendbar sind. Es weist in Bezug auf die einzelnen Materien jedoch eine unterschiedliche normative Dichte auf. Welcher Regelungsspielraum dem kantonalen Gesetzgeber zusteht, ist nach den gleichen Methoden zu bestimmen, wie sie für die Gesetzesauslegung allgemein gelten. Im Rahmen des teleologischen Auslegungselements ist immerhin zu beachten, dass das Steuerharmonisierungsgesetz eine Harmonisierung der direkten Steuern sowohl in horizontaler Richtung (zwischen den Kantonen) wie auch in vertikaler Richtung (zwischen dem Bund und den Kantonen) bezweckt (BGE 130 II 72 f. E. 5.2 und 128 II 64 f. E. 6a;

Urteil des BGer vom 29. März 2005 [2A.39/2004] E. 3, in: ASA 75 S. 329 und vom 24. November 2010 [2C_442/2010], in: StE 2011 B 71.64 Nr. 6).

4.4 Art. 38 Abs. 4 StHG hält fest, dass dem Wegzugskanton im Falle der nachträglichen ordentlichen Veranlagung ein Besteuerungsrecht *im Verhältnis* zur Dauer der Steuerpflicht zusteht, wenn eine nach den Artikeln 32, 33 und 34 Abs. 2 StHG steuerpflichtige natürliche Person innerhalb der Schweiz ihren Wohnsitz oder Aufenthalt verlegt. Demgegenüber spricht Art. 38 Abs. 4 nicht von einem Besteuerungsrecht *für* die Dauer der Steuerpflicht. Art. 38 Abs. 4 StHG nimmt damit - ohne zwischen Erwerbseinkommen und übrigem Einkommen zu differenzieren - Bezug auf die gesamte zu veranlagende Steuerperiode und folglich auf alle in der gesamten Steuerperiode erwirtschafteten Einkünfte. Das in Art. 38 Abs. 4 StHG statuierte Besteuerungsrecht erfasst nach der grammatikalischen Auslegung mithin den im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht stehenden Bruchteil der Einkünfte, welche in der gesamten Steuerperiode erzielt wurden und nicht - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer - die während der Steuerpflicht erwirtschafteten Einkünfte.

4.5.1 Gegen diese Auslegung spricht - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer - auch nicht die Botschaft des Bundesrates zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis (Botschaft StHG) vom 24. Mai 2000. In der Botschaft StHG wird als Grund für das Besteuerungsrecht des Wegzugskantons gemäss Art. 38 Abs. 4 StHG - in Abweichung von Art. 68 StHG, welcher das Besteuerungsrecht des Zuzugskantons für die gesamte Steuerperiode statuiert - die Verwaltungsökonomie angeführt. Mithin wird mit der Regelung gemäss Art. 38 Abs. 4 StHG das Ziel einer effizienten Verwaltungsökonomie höher gewichtet als der Zweck, eine Harmonisierung der direkten Steuern auf horizontaler Ebene herbeizuführen. Begründet wird dieser Vorrang in der Gewichtung der Ziele des Steuerharmonisierungsgesetzes damit, dass zahlreiche Überweisungen von Quellensteuern zwischen den kantonalen Steuerverwaltungen fällig würden, wenn der Wegzugskanton kein Besteuerungsrecht mehr habe. Erfasst das Besteuerungsrecht des Wegzugskantons nach Art. 38 Abs. 4 StHG aber den im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht stehenden Bruchteil der Einkünfte, welche in der gesamten Steuerperiode erzielt wurden und kann jeder Kanton die bezogenen Quellensteuern gegenüber den Steuerpflichtigen im Rahmen seines Besteuerungsrechts selber abrechnen, bedarf es keiner zahlreichen Überweisungen von Quellensteuern zwischen den kantonalen Steuerverwaltungen. Die Anwendung von Art. 38 Abs. 4 StHG gemäss der grammatikalischen Auslegung beeinträchtigt damit die Verwaltungsökonomie nicht und steht dem in der Botschaft StHG genannten Zweck des Art. 38 Abs. 4 StHG nicht entgegen.

4.5.2 Der in der Botschaft StHG genannte Zweck von Art. 38 Abs. 4 StHG spricht vielmehr für die angeführte grammatikalische Auslegung. So bewirkt die Anwendung von Art. 38 Abs. 4 StHG gemäss der grammatikalischen Auslegung eine weit effizientere Verwaltungsökonomie, als wenn Art. 38 Abs. 4 StHG im Sinne der Interpretation der Beschwerdeführer zur Anwendung käme. Denn nach dem Verständnis der Beschwerdeführer hätten die betroffenen Verwaltungen eine Kombination aus Aufteilung der Steuerperiode (für das Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit) und von Einheit der Steuerperiode (für die anderen Einkommensteile) vorzunehmen. Dies würde aber nicht nur einen deutlich grösseren Verwaltungsauf-

wand generieren, als eine Besteuerung aller in der Steuerperiode erwirtschafteten Einkünfte zusammen im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht, vielmehr würde das von den Beschwerdeführern befürwortete Vorgehen gleichzeitig auch dem Zweck des Steuerharmonisierungsgesetzes, die direkten Steuern auf horizontaler Richtung zu harmonisieren, zuwiderlaufen (vgl. Ziffer 4.5.1), ohne dass dies durch eine Verbesserung der Verwaltungsökonomie gerechtfertigt werden könnte. Damit widerspricht das von den Beschwerdeführern befürwortete Vorgehen sowohl dem Zweck von Art. 38 Abs. 4 StHG, eine Verbesserung der Verwaltungsökonomie zu bewirken, als auch dem Zweck des Steuerharmonisierungsgesetz, eine Harmonisierung der direkten Steuern herbeizuführen.

4.6 Gegen dieses Verständnis von Art. 38 Abs. 4 StHG spricht schliesslich - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer - auch nicht, dass die Kantone nach Art. 34 Abs. 2 StHG die Schwellenwerte betreffend die nachträgliche ordentliche Veranlagung autonom bestimmen können. So wäre es grundsätzlich denkbar, dass der Wegzugskanton zum Schluss käme, dass das in der betreffenden Steuerperiode erwirtschaftete Einkommen nicht den Schwellenwert erreiche und dass folglich der im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht stehende Bruchteil der gesamten Einkünfte der Steuerperiode - und nur dieser Bruchteil - weiterhin der Quellenbesteuerung unterstellt bliebe. Zu beachten ist aber hierzu, dass sowohl der Kanton Basel-Landschaft (§ 3 Abs. 1 Vo zur Quellensteuer), als auch der Kanton Basel-Stadt (vgl. § 82 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000) mit Fr. 120'000.-- denselben Schwellenwert festgelegt haben und dass sich diese Frage demnach im vorliegenden Fall gar nicht stellt.

4.7.1 Bezweckt das Steuerharmonisierungsgesetz eine Harmonisierung der direkten Steuern auch in vertikaler Richtung, so ist im Weiteren das DBG im Rahmen der teleologischen Auslegung des Steuerharmonisierungsgesetzes zu berücksichtigen (vgl. Ziffer 4.3.2).

4.7.2 Art. 90 Abs. 2 DBG hält fest, dass, sofern die dem Steuerabzug an der Quelle unterworfenen Bruttoeinkünfte des Steuerpflichtigen in einem Kalenderjahr mehr als den durch das Eidgenössische Finanzdepartement festgelegten Betrag erreichen, eine nachträgliche Veranlagung durchgeführt wird, wobei die an der Quelle abgezogene Steuer dabei angerechnet wird. Betreffend die Zuständigkeit für die nachträgliche, ordentliche Veranlagung nach Art. 90 DBG verweist Art. 107 Abs. 3 DBG auf Art. 105 DBG. Art. 105 DBG gilt jedoch ausschliesslich für Kantone, die das System der zweijährigen Veranlagung mit Vergangenheitsbemessung anwenden. Für Kantone, welche sich für das System der einjährigen Veranlagung mit Gegenwartsbemessung entschieden haben, bestimmt sich die örtliche Zuständigkeit demgegenüber nach Art. 216 DBG. Seit dem 1. Januar 2003 wenden alle Kantone das System der einjährigen Veranlagung mit Gegenwartsbemessung an, weshalb sich die Zuständigkeit für die nachträgliche, ordentliche Veranlagung im Sinne von Art. 90 DBG - wie die Vorinstanz richtig festhält - nicht nach Art. 105, sondern nach Art. 216 Abs. 1 zu richten hat (RAINER ZIGERLIG/GUIDO JUD, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Auflage, Basel 2008, Vor Art. 105-108 N 2; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 107 N 5).

4.7.3 Art. 216 Abs.1 DBG hält fest, dass die kantonalen Behörden die direkte Bundessteuer von den natürlichen Personen erheben, 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. Das DBG differenziert bezüglich die Veranlagungszuständigkeit nicht zwischen dem Erwerbseinkommen und dem übrigen Einkommen und statuiert damit betreffend das Erwerbseinkommen keine Ausnahme von der Veranlagungszuständigkeit des Zuzugskantons. Folglich hat die nachträgliche, ordentliche Veranlagung betreffend die direkte Bundessteuer gemäss Art. 107 Abs. 3 DBG in Verbindung mit Art. 216 Abs. 1 DBG für das gesamte Einkommen der ganzen Steuerperiode durch jenen Kanton zu erfolgen, in dem der Steuerpflichtige am Ende der Steuerperiode seinen Wohnsitz hatte (ZIGERLIG/JUD, a.a.O., Art. 107 N 4, mit weiteren Hinweisen; RICHNER/FREI/ KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 107 N 5; Kreisschreiben Nr. 28 der eidgenössischen Steuerverwaltung vom 29. Januar 1996 in Ziffer 3.2; PETER AGNER/ANGELO DIGERONIMO/HANS-JÜRGEN NEUHAUS/GOTTHARD STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkten Bundessteuern - Ergänzungsband, Zürich 2000, S. 311 f.). Sieht die genannte Zuständigkeitsregelung des DBG eine Veranlagung für die gesamte Steuerperiode durch den Zuzugskanton vor, spricht dies dafür - ausgehend vom Zweck des StHG, eine Harmonisierung auch in vertikaler Richtung zu bewirken - dass Art. 38 Abs. 4 StHG ebenfalls eine Veranlagung für die gesamte Steuerperiode verlangt und dass damit das in Art. 38 Abs. 4 StHG statuierte Besteuerungsrecht den im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht stehenden Bruchteil der Einkünfte erfasst.

4.8 Festzuhalten bleibt, dass das in Art. 38 Abs. 4 StHG statuierte Besteuerungsrecht nach der grammatikalischen, nach der historischen und nach der teleologischen Auslegung - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer - nicht die während der Steuerpflicht erwirtschafteten Einkünfte, sondern den im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht stehenden Bruchteil der Einkünfte, welche in der gesamten Steuerperiode erzielt wurden, erfasst.

5.1 Im Rahmen einer akzessorischen Normenkontrolle ist im Weiteren zu prüfen, ob Art. 4 Vo StHG mit Art. 38 Abs. 4 StHG vereinbar ist. Hierzu ist zu beachten, dass das Kantonsgericht befugt ist, Verordnungen des Bundesrats vorfrageweise auf ihre Gesetz- und Verfassungsmässigkeit zu prüfen (vgl. ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 8. Auflage, Zürich Basel Genf 2012, N 2093 ff.). Bei unselbständigen Verordnungen, die sich - wie hier - auf eine gesetzliche Delegation stützen, ist abzuklären, ob sich der Bundesrat an die Grenzen der ihm im Gesetz eingeräumten Befugnisse gehalten hat. Soweit das Gesetz den Bundesrat nicht ermächtigt, von der Verfassung abzuweichen, befindet das Gericht auch über die Verfassungsmässigkeit der unselbständigen Verordnung. Räumt das Gesetz dem Bundesrat einen weiten Ermessensspielraum für die Regelung auf Verordnungsstufe ein, ist dieser für das Gericht allerdings verbindlich. Es darf in diesem Fall nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle jenes des Bundesrates setzen, sondern kann lediglich prüfen, ob die Verordnung den Rahmen der dem Bundesrat delegierten Kompetenzen offensichtlich sprengt oder sich aus anderen Gründen als gesetz- oder verfassungswidrig erweise (vgl. BGE 126 II 573 f. E. 41).

5.2 Aufgrund Art. 74 StHG wurde der Bundesrat ermächtigt und beauftragt, Vollzugsbestimmungen zum Steuerharmonisierungsgesetz zu erlassen. Mit den Vollzugsbestimmungen hatte der Bundesrat insbesondere die Probleme zu regeln, die sich im interkantonalen Verhältnis, vor allem zwischen Kantonen mit unterschiedlicher Regelung der zeitlichen Bemessung, stellen. Art. 38 Abs. 4 StHG regelt das Besteuerungsrecht bei der nachträglichen, ordentlichen Veranlagung im interkantonalen Verhältnis und statuiert - wie angeführt - ein Besteuerungsrecht, welches den im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht stehenden Bruchteil der Einkünfte, die in der gesamten Steuerperiode erzielt wurden, erfasst. Diese Norm räumt dem Bundesrat bezüglich der Frage, welche Einkünfte vom Besteuerungsrecht der Kantone erfasst werden, mithin kein Ermessensspielraum ein. Art. 4 der Vo StHG hält demgegenüber fest, dass ein Wohnsitzwechsel in einen anderen Kanton die gleichen Auswirkungen wie ein Wegzug des Steuerpflichtigen aus der Schweiz bzw. die Begründung eines Wohnsitzes in der Schweiz haben soll. Art. 4 der Vo StHG statuiert mithin ein Besteuerungsrecht *für* die Dauer der Steuerpflicht und widerspricht damit der Vorgabe des Steuerharmonisierungsgesetzes, wonach dem Wegzugskanton im Falle der nachträglichen ordentlichen Veranlagung ein Besteuerungsrecht *im Verhältnis* zur Dauer der Steuerpflicht zusteht. Diese Norm widerspricht dem übergeordneten Steuerharmonisierungsgesetz und ist damit gesetzeswidrig. Sie kann mithin keine Geltung beanspruchen und ist von Amtes wegen nicht anzuwenden.

6. Zu prüfen ist folglich, ob die Regelung des KS 14 SSK gegen die einschlägigen gesetzlichen Grundlagen verstösst und falls dies nicht der Fall sein sollte, ob es die gesetzlichen Vorgaben überzeugend konkretisiert. Das KS 14 SSK hält fest - ohne zwischen Erwerbseinkommen und übrigen Einkommen zu differenzieren - dass der Zuzugskanton das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen sowie das steuerbare Vermögen für den Zuzugs- und den Wegzugskanton festlegt und dass die beiden Kantone gestützt auf diese Veranlagung gemäss ihren Tarifen die geschuldeten Staats- und Gemeindesteuern beziehen (unter Anrechnung der ihnen abgelieferten Quellensteuern). Mit dieser Regelung der Zuständigkeiten wird das in Art. 38 Abs. 4 StHG statuierte Besteuerungsrecht des Wegzugskantons gewahrt, denn auch wenn nur der Zuzugskanton für die Veranlagung der gesamten Steuerperiode zuständig ist, bleibt dem Wegzugskanton dessen Besteuerungsrecht im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht. Mithin verstösst das KS 14 SSK nicht gegen die gesetzlichen Grundlagen. Das KS 14 SSK konkretisiert vielmehr Art. 38 Abs. 4 StHG, indem es für die Realisierung des dort statuierten Besteuerungsrechts die Veranlagungszuständigkeit regelt. Durch diese Konkretisierung wird das Veranlagungsverfahren zum einen auf horizontaler Ebene harmonisiert und vereinfacht. Zum anderen wird damit eine Zuständigkeitsregelung getroffen, wie sie bereits für das DBG gilt (vgl. Ziffer 4.7.3). Indem das Kreisschreiben eine Veranlagung pro Steuerperiode vorsieht, bewirkt es also nicht nur eine Harmonisierung auf horizontaler Ebene sowie eine Vereinfachung des Verfahrens und damit eine Verbesserung der Verwaltungsökonomie, sondern auch eine Harmonisierung auf vertikaler Ebene. Dies entspricht dem Zweck des Steuerharmonisierungsgesetzes (vgl. Ziffer 4.3.2). Es ist deshalb davon auszugehen, dass das KS 14 SSK Art. 38 Abs. 4 StHG in überzeugender Weise konkretisiert. Es ist zudem kein triftiger Grund ersichtlich, weshalb von diesem Kreisschreiben abgewichen werden sollte. Demzufolge hat die Steuerverwaltung - entsprechend den Vorgaben des KS 14 SSK - die Beschwerdeführer zu Recht für das gesamte Einkommen der ganzen Steuerperiode 2008 veranlagt. Die Beschwerde ist folglich abzuweisen.

7. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- damit den unterlegenen Beschwerdeführern in solidarischer Verpflichtung aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- zu verrechnen. Der ganz oder teilweise obsiegenden Partei kann gestützt auf § 21 Abs. 1 VPO für den Beizug einer Anwältin oder eines Anwalts eine angemessene Parteientschädigung zu Lasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Dem Kanton wird demgegenüber keine Parteientschädigung zugesprochen (§ 21 Abs. 2 VPO). Angesichts des Ausgangs des Verfahrens sind die Parteikosten wettzuschlagen.

Demgemäss wird **e r k a n n t**:

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- werden den Beschwerdeführern in solidarischer Verpflichtung auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- verrechnet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Präsidentin

Gerichtsschreiber

Gegen diesen Entscheid haben die Beschwerdeführer am 1. Februar 2013 beim Bundesgericht Beschwerde erhoben (Verfahrensnummer: 2C_116/2013).