

> [Steuergericht](#)

510 11 49 Interkantonale Doppelbesteuerung

Während sich der Kanton Basel-Landschaft für die Anwendung des Kreisschreibens Nr. 14 der Schweizerischen Steuerkonferenz ausspricht, welches die Zuständigkeit für die Veranlagung der ganzen Steuerperiode dem Zuzugskanton zugesteht, wendet der Kanton Basel-Stadt dieses nicht an und beruft sich stattdessen auf die in Art. 4 der Verordnung über die Anwendung des StHG festgeschriebene Wegzugs- resp. Zuzugsbesteuerung und der damit verbundenen eigenständigen Veranlagungsbefugnis.

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

Die in Art. 4 der Verordnung über die Anwendung des StHG geltende gesetzliche Regelung (Wegzugs- resp. Zuzugsbesteuerung) wirft Divergenzen auf, welche das Ziel der Steuerharmonisierung verfehlen und sich unter dem Gesichtspunkt der Verfahrensökonomie nicht rechtfertigen lassen.

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. 108'722.-- sowie einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 64'454.-- veranlagt.

2. Mit Schreiben vom 23. September 2010 erhob die Vertreterin der Pflichtigen dagegen Einsprache und begehrte, diese sei in Folge interkantonaler Doppelbesteuerung aufzuheben und neu zu veranlagern, wobei die bereits im Kanton Basel-Stadt für die Kantonssteuern 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 Staatssteuer 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 den Staats- und Gemeindesteuern setze im vorliegenden Fall der Kanton Basel-Landschaft das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen sowie das steuerbare Vermögen für den Zuzugs- und für den Wegzugskanton fest. Gestützt auf diese Veranlagung würden sowohl der Zuzugskanton als auch der Wegzugskanton gemäss den kantonalen Tarifen 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 Rekurs und begehrte, 1. Der Entscheid der Steuerverwaltung vom 11. August 2011 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2008 sei aufzuheben. 2. Die steuerbaren Faktoren seien wie folgt festzusetzen: satzbestimmendes Einkommen: Fr. 128'300.--; steuerbares Vermögen Fr. 0.--; steuerbares Einkommen: Fr. 89'200.--; satzbestimmendes Vermögen Fr. 0.--. 3. Die Kosten des Rekursverfahrens seien auf die Staatskasse zu nehmen bzw. der Rekursgegnerin 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 (...) Unternehmungen 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 des Rekurses. 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 der 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. 30'496.-- und das satzbestimmende mit Fr. 82'030.-- 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 von Fr. 10'000.-- sowie die pauschale Nettoaufrechnung von Fr. 5'600.-- auf, was insgesamt zu einem Betrag 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 von Fr. 108'722.-- zum Satz von Fr. 64'454.--. 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.-- + Fr. 117 Wertschriftenertrag = Fr. 117'451.--. Abzüglich der Sozialabzüge und der Berufskosten in Höhe von Fr. 8'729.-- resultiert ein steuerbares Einkommen im Kanton Basel-Landschaft von Fr. 108'722.--. 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) Ausländische Arbeitnehmende, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, werden für ihr Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit an der Quelle besteuert (Art. 32 Abs. 1 StHG). Bei Verlegung des Wohnsitzes oder Aufenthaltsortes innerhalb der Schweiz, erheben die jeweiligen Kantone die Quellensteuer pro rata temporis im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht. In Abweichung zu den Zuständigkeiten im ordentlichen Veranlagungsverfahren ist für die Erhebung der Quellensteuer stets der Kanton zuständig, in dem die quellensteuerpflichtige Person ihren Wohnsitz bei Fälligkeit der Leistung hat (Art. 38 Abs. 4 StHG; Art. 4 der Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis vom 9. März 2001 (nachfolgend: Verordnung über die Anwendung des StHG), wonach ein 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 hat, wie ein Wegzug des Steuerpflichtigen aus der Schweiz oder die Begründung eines Wohnsitzes in der Schweiz; Botschaft Veranlagungsverfahren, 3905; KS-SSK Nr. 14, Ziff. 2 unter <http://www.steuerkonferenz.ch>; Mäusli-Allenspach/Oertli, 512; Weber, in Kommentar StHG, Art. 68 StHG N 14)).

Übersteigen die der Quellensteuer unterworfenen Bruttoeinkünfte einer in der Schweiz wohnhaften quellensteuerpflichtigen Person oder ihres in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten die vom kantonalen Recht als massgebend festgelegte Einkommenslimite, ist eine nachträgliche ordentliche Veranlagung mit Anrechnung der an der Quelle erhobenen Steuern durchzuführen (Art. 34 Abs. 2 StHG). Beim Wohnsitzwechsel einer der nachträglichen ordentlichen Veranlagung unterstellten quellensteuerpflichtigen Person ist der Zuzugskanton für die Veranlagung der ganzen Steuerperiode zuständig, und zwar sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei den Staats- und Gemeindesteuern. Der Zuzugskanton setzt das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen sowie das steuerbare Vermögen für den Zuzugs- und den Wegzugskanton fest. Gestützt darauf berechnen die Kantone die gemäss ihren Tarifen geschuldeten Staats- und Gemeindesteuern unter Berücksichtigung der abgelieferten bzw. fälligen Quellensteuern. Übersteigen die Quellensteuern die im nachträglichen ordentlichen Verfahren berechneten Steuern, ergibt sich eine Rückerstattung, im umgekehrten Fall ein Nachbezug. Gegen die Veranlagung der ganzen Periode kann beim Zuzugskanton ein Rechtsmittel erhoben werden. Eine Bezugsbeschwerde ist sowohl im Zuzugs- als auch im Wegzugskanton zulässig (vgl. KS-SSK Nr. 14, Ziff. 2; Jakob Rüttsche/Eliane Fischer in: Zweifel, Beusch, Mäusli-Allenspach (Hrsg.) Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 35 N 31 f.; KS Nr. 14, Ziff. 2).

b) Gemäss den weiteren hier bedeutsamen gesetzlichen Grundlagen des Steuerharmonisierungsgesetzes in Art. 38 Abs. 4 steht dem jeweiligen Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton das Besteuerungsrecht im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht zu, wenn eine nach den Artikeln 32, 33 und 34 Absatz 2 steuerpflichtige natürliche Person innerhalb der Schweiz ihren Wohnsitz oder Aufenthalt verlegt. Bei Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz besteht gemäss Art. 68 Abs. 1 StHG die Steuerpflicht auf Grund persönlicher Zugehörigkeit für die laufende Steuerperiode im Kanton, in welchem der Steuerpflichtige am Ende dieser Periode seinen Wohnsitz hat. [...] Artikel 38 Absatz 4 bleibt im Übrigen vorbehalten.

c) Die kantonalrechtlichen Bestimmungen befinden sich in den §§ 11 Abs. 6, 68h Abs. 2 StG und § 3 Abs. 1 der Verordnung zur Quellensteuer vom 6. September 1994. Massgebend sind danach die tatsächliche Dauer des Wohnsitzes bzw. Aufenthaltes im Kanton (pro rata temporis) und die Überschreitung der vom Regierungsrat in der Verordnung festgelegten Einkommensgrenze von Fr. 120'000.--, was einen Wechsel zum ordentlichen Veranlagungsverfahren zur Folge hat.

d) Die Voraussetzungen für eine nachträgliche Veranlagung der quellensteuerpflichtigen Rekurrenten 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 Ausschcheidung des Einkommens ursächlich. Während dem sich der Kanton Basel-Landschaft für die Anwendung des KS Nr. 14 ausspricht, welches die Zuständigkeit für die Veranlagung der ganzen Steuerperiode dem Zuzugskanton zugesteht, wendet der Kanton Basel-Stadt dieses nicht an und beruft sich stattdessen auf die in Art. 4 der Verordnung über die Anwendung des StHG festgeschriebene Wegzugs- resp. Zuzugsbesteuerung und der damit verbundenen eigenständigen Veranlagungsbefugnis.

4. a) Mit Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 15. Dezember 2000 zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis (Vereinfachungsgesetz) am 1. Januar 2001 wurden die bis dahin anwendbaren gesetzlichen und richterlichen Regeln bei Aufnahme und Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht innerhalb der Schweiz tief greifend verändert.

Bis dahin galt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung der Grundsatz der Besteuerung pro rata des Aufenthalts im Kantonsgebiet. Beim Umzug einer steuerpflichtigen Person von einem Kanton in einen anderen endete die Steuerpflicht im Wegzugskanton und begann die Steuerpflicht im Zuzugskanton am Tag der Wohnsitzverlegung. Dies führte dazu, dass auf den Zeitpunkt der Änderung der Steuerpflicht eine Abgrenzung der Steuerfaktoren zu erfolgen hatte. Mit dem Vereinfachungsgesetz wurde das Prinzip der Einheit der Steuerperiode eingeführt, welches die bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Regeln dahingehend modifizierte, dass die Steuerperiode neu nicht mehr in Zeitabschnitte zerlegt wird und die Veranlagungszuständigkeit für die gesamte Steuerperiode bei natürlichen Personen grundsätzlich nur demjenigen Kanton zukommt, wo der Steuerpflichtige am Ende des Kalenderjahres seinen Wohnsitz hat (vgl. Jakob Rüttsche/Eliane Fischer, a.a.O., § 35 N 1f.)

b) Bei der Besteuerung an der Quelle wird, im Gegensatz zu den Vorschriften der ordentlichen Veranlagung, jede Änderung der Verhältnisse des Steuerpflichtigen sofort berücksichtigt. Dies gilt insbesondere bei Änderungen des Zivilstands. Dasselbe muss auch bei Veränderungen der persönlichen Zugehörigkeit gelten; in diesem Fall rechtfertigt sich der Grundsatz einer Pro-rata-temporis-Veranlagung. Unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie drängt sich die vorgeschlagene Lösung für das Verhältnis zwischen Arbeitnehmern, Arbeitgebern und Kantonen auf, weil dadurch die zahlreichen Überweisungen von

Quellensteuern zwischen den kantonalen Steuerverwaltungen vermieden werden. Artikel 38 Absatz 4 StHG gilt auch für die ordentliche Veranlagung der Arbeitseinkommen von Personen, die der Quellenbesteuerung unterstellt sind (vgl. Art. 34 Abs. 2 StHG) (Botschaft zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis vom 24. Mai 2000, BBl, 2000 3910).

c) Aus Gründen, die mit dem System der Quellensteuer zusammenhängen gilt weiterhin die Pro-rata-temporis-Besteuerung, wenn die steuerpflichtige Person im Laufe der Steuerperiode ihren Aufenthaltsort innerhalb der Schweiz wechselt (vgl. Botschaft zur Vereinfachung der Veranlagungsverfahren, BBl, 2000 3905).

Da nun aber auch an der Quelle besteuerte Personen bei Überschreitung der Einkommenslimite per Gesetz unter das ordentliche Veranlagungsverfahren fallen, ist eine solche Differenzierung in Art. 4 der Verordnung über die Anwendung des StHG, im Hinblick auf Quellensteuerpflichtige zu hinterfragen.

5. Im Folgenden ist demnach im Rahmen einer akzessorischen Normenkontrolle zu prüfen, ob Art. 4 der Verordnung über die Anwendung des StHG mit den bundesrechtlichen Harmonisierungsbestrebungen im Einklang steht und daraus folgend mit Art. 129 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) vereinbar ist.

a) Das akzessorische Prüfungsrecht bedeutet das Recht von Gerichten und Verwaltungsbehörden, die von ihnen anzuwendenden generellen Rechtssätze im Zusammenhang mit einem konkreten Rechtsanwendungsakt vorfrageweise auf ihre Rechtmässigkeit, einschliesslich Verfassungsmässigkeit, hin zu überprüfen und im Fall der Rechtswidrigkeit nicht anzuwenden (Häfelin/Haller/Keller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. Auflage, 2008, RN 2070).

b) Die Verordnungen des Bundesrates sind einer gerichtlichen Überprüfung im Sinne der obigen Erwägungen zugänglich. Dabei erfolgt die Unterscheidung zwischen selbständigen und unselbständigen Verordnungen unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgrundlage: von einer selbständigen Verordnung spricht man, wenn die verordnende Behörde direkt durch die Verfassung zu deren Erlass ermächtigt ist. Bei unselbständigen Verordnungen stützt sich die verordnende Behörde auf eine Ermächtigung durch einen nicht der Verfassungsstufe angehörenden Erlass, insbesondere durch ein Gesetz. In diesem Fall liegt eine Delegation von Rechtssetzungsbefugnissen, meistens eine Delegation seitens des Gesetzgebers, vor.

Im Weiteren ist nach dem Verhältnis der Verordnung zum Gesetz zwischen Vollziehungsverordnung und gesetzesvertretender Verordnung zu unterscheiden. Die Vollziehungsverordnung führt die durch das Gesetz bereits begründeten Rechte und Pflichten weiter aus und übernimmt keine Gesetzesfunktion. Die gesetzesvertretende Verordnung ergänzt die gesetzliche Regelung womit sie *bereichsweise* Gesetzesfunktion übernimmt (vgl. Tschannen Pierre, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, § 46 Rz 16ff.). Vollziehungsverordnungen und gesetzesvertretende Verordnungen lassen sich nicht klar voneinander abgrenzen. Die Übergänge sind fließend (vgl. Häfelin/Haller/Keller, a.a.O., RN 1857).

c) Mit StHG Art. 74 (Marginalie: Vollzugsbestimmungen) hat der Bundesrat die Kompetenz, Doppelbesteuerungskonflikte auf dem Verordnungsweg zu lösen. Diese Kompetenz beschränkt sich - zumindest nach dem Wortlaut - nicht auf die Probleme im Zusammenhang mit den unterschiedlichen Bemessungssystemen während der Übergangsphase. Vielmehr ermächtigt Art. 74 Satz 2 StHG den Bundesrat grundsätzlich auch dazu, andere Doppelbesteuerungskonflikte per Dekret zu beseitigen, welche trotz weitgehender Harmonisierung bestehen bleiben. Diese Ermächtigung ist aber sehr eng auszulegen, weil das StHG als Rahmengesetz die Kompetenzen der Kantone nicht unnötig einschränken soll. Auch der Bundesrat fasst diese Kompetenz zurückhaltend auf. Entsprechend hat er in der Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis nur die Verfahrensfragen sowie die Übergangsprobleme bei unterschiedlichen Bemessungssystemen geregelt (Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, a.a.O., § 2, RN 34).

d) In diesem Sinne handelt es sich bei Art. 4 der Verordnung über die Anwendung des StHG um eine Vollziehungsverordnung, was bereits schon aus der Marginalie von Art. 74 StHG "*Vollzugsbestimmungen*" ersichtlich ist. Dabei hat sich der Bundesrat, wie erwähnt, an enge Grenzen zu halten, deren Überschreitung eine Verletzung des Gewaltenteilungsprinzips und des Gesetzmässigkeitsprinzips bedeuten würde. Es ist zu beachten, dass sich die Vollziehungsverordnung nur auf die Materie beziehen darf die Gegenstand des vollziehenden Gesetzes bildet; dass diese das Gesetz - oder auch andere weder aufheben noch abändern darf; dass sie der Zielsetzung dieses Gesetzes folgen müssen und lediglich ergänzen und spezifizieren dürfen; dass dem Bürger dadurch grundsätzlich keine neuen Pflichten auferlegt werden dürfen (vgl. Häfelin/Haller/Keller, a.a.O., RN 1860). Im Folgenden erscheint vor allem die Frage der Zielsetzung des Gesetzes (hier: Steuerharmonisierungsgesetz) von Bedeutung.

6. a) Die bis zur Änderung von Art. 68 StHG geltende Regelung hatte eine Aufspaltung der Steuerperiode zur Folge. Mit dem Wechsel zum Postnumerandosystem wurde zur Vereinfachung im interkantonalen Verhältnis auch die Einheit der Steuerperiode eingeführt. Die Ausscheidung unter den beteiligten Kantonen bezieht sich danach auf die Elemente der ganzen Steuerperiode (vgl. Botschaft zur Vereinfachung der Veranlagungsverfahren, BBl, 2000 3902f.). Dass das Besteuerungsrecht beim Wechsel der Steuerpflicht während des Steuerjahres für die ganze Steuerperiode einem einzigen Kanton übertragen wird, bedeutet eine grosse Vereinfachung. Zwecks Koordination der Vorschriften des Bundes und der Kantone schlagen die Kantone vor, die Veranlagungskompetenz demjenigen Kanton zuzuweisen, in dem die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode Wohnsitz hat (vgl. Botschaft zur Vereinfachung der Veranlagungsverfahren, BBl, 2000 3905).

b) Der Bereich der Quellensteuer ist hingegen von dieser Vereinfachung ausgenommen worden. Art. 4 der Verordnung geht hier aus verfahrensökonomischen Gründen einen Schritt weiter und statuiert bei einem Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes - trotz der Unterstellung des ausländischen Steuerpflichtigen unter das ordentliche Veranlagungsverfahren - eine Wegzugs- resp. Zuzugsbesteuerung. Die Quellensteuer ist zwar sowohl im Steuerharmonisierungsgesetz wie auch im Recht der direkten Bundessteuern in einem besonderen Teil resp. Titel als Steuer eigener Art geregelt. Materiell handelt es sich bei der Quellensteuer jedoch um eine Einkommenssteuer (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band I, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 14 N 161). Demzufolge ist nicht einzusehen, warum für die Quellensteuer das Prinzip der Einheit der Steuerperiode in dem Fall, in welchem der Steuerpflichtige aufgrund persönlicher Zugehörigkeit in der Schweiz ganzjährig steuerpflichtig ist, nicht gelten soll. Im Übrigen ist, wie nachfolgend darzustellen sein wird, eine Pro-rata-temporis-Besteuerung nicht grundsätzlich ausgeschlossen. Für eine Differenzierung zwischen Quellenbesteuerten, welche dem nachträglich ordentlichen Verfahren und denjenigen, welche per se dem ordentlichen Verfahren unterliegen, besteht auch deshalb kein Raum, da Quellenbesteuerte, welche nachträglich ordentlich veranlagt werden nicht mehr unter die Bestimmungen der Quellensteuer fallen. Dieser Personenkreis untersteht im Veranlagungsverfahren somit den gleichen Regeln, d.h. den allgemeinen Regeln über die Einkommenssteuer, wie alle übrigen Personen (nicht der Quellensteuer unterliegenden) Steuerpflichtigen.

Auch unter dem Gesichtspunkt der Steuerharmonisierung, wonach die Steuerordnungen der Kantone und Gemeinden (horizontale Harmonisierung) sowie die Steuerordnung des Bundes mit denjenigen der Kantone und Gemeinden (vertikale Harmonisierung) abzustimmen ist, ist nicht ersichtlich, weshalb der Bereich der Quellensteuer ausgespart bleiben soll, handelt es sich doch bei der Quellensteuer ebenfalls um eine Einkommenssteuer, welche Ziel der Vereinheitlichungsbestrebungen im interkantonalen Verhältnis ist.

Schliesslich ist ein interkantonaler Wohnsitzwechsel von ursprünglich quellensteuerpflichtigen Personen nicht mit einem Wegzug oder gar Zuzug aus oder in die Schweiz gleichsetzbar, da schon rein rechtlich gesehen die Steuerpflicht weder aufgegeben noch neu begründet wird, sondern ohne Unterbruch besteht. Die in Art. 4 der Verordnung über die Anwendung des StHG geltende gesetzliche Regelung (Wegzugs- resp. Zuzugsbesteuerung) wirft Divergenzen auf, welche das Ziel der Steuerharmonisierung verfehlen und sich auch unter dem Gesichtspunkt der Verfahrensökonomie nicht rechtfertigen lassen.

c) Art. 4 der Verordnung über die Anwendung des StHG enthält eine Zuteilungsnorm und ist somit wie einige weitere wenige Bestimmungen (welche primär Zuteilungsnormen darstellen), dem materiellen Doppelbesteuerungsrecht zuzuordnen. Materielles Doppelbesteuerungsrecht im eigentlichen Sinne eines eigenständigen Gesetzes gibt es nicht, da das Doppelbesteuerungsrecht Richterrecht darstellt. Die Bestimmungen finden sich vereinzelt im StHG, welche sind: Art. 10 Abs. 4, 12 Abs. 2 lit. a, 15 Abs. 3, 15 Abs. 3, 22, 25 Abs. 4, 38 Abs. 4, 67 Abs. 2, 68, 78b (vgl. Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, a.a.O., § 2, RN 20). Art. 38 Abs. 4 StHG enthält den Grundsatz der Pro-rata-temporis-Veranlagung, d.h. das Besteuerungsrecht wird im Verhältnis zur Dauer dem jeweiligen Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton zugeteilt. Der mit dem Vereinfachungsgesetz neu eingeführte Grundsatz der Einheit der Steuerperiode steht jedoch dem Grundsatz der Pro-rata-temporis-Veranlagung nicht entgegen, was bedeutet, dass diese beiden Grundsätze parallel angewendet werden können. Danach kann jeder Kanton entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen (welcher ursprünglich der Quellensteuer unterlag und nachträglich ordentlich veranlagt wurde) den auf ihn entfallenden Zeitraum unter anteiliger Berücksichtigung des gesamten und nicht bloss im jeweiligen Aufenthaltszeitraum erwirtschafteten Einkommens besteuern. Hierbei wird das gesamte im ganzen Jahr generierte Einkommen von beiden involvierten Kantonen gleichermassen erfasst (= Einheit der Steuerperiode) und anteilig auf die beteiligten Kantone gemäss den auf sie entfallenden Zeitraum (= Pro-rata-temporis) ausgeteilt - dies im Gegensatz zu inländischen Steuerpflichtigen, welche ausschliesslich nach Art. 68 StHG (Steuerpflicht nur im Zuzugskanton am Ende der Steuerperiode) besteuert werden, sobald sie ihren Wohnsitz von einem Kanton in den anderen Kanton verlegen.

d) Die Bestimmungen des Art. 4 der Verordnung über die Anwendung des StHG haben ihren Platz demzufolge auf Gesetzesebene und nicht auf Verordnungsebene einzunehmen, enthalten sie doch in Bezug auf quellenbesteuerte Personen eine Zuteilungsnorm von gleicher Qualität wie sie in Art. 38 Abs. 4 oder Art. 68 StHG zu finden ist. Doch selbst deren Einfinden auf Gesetzesebene würde nicht zu einer Veränderung führen - vielmehr ist die Lösung in einer Angleichung an die Bestimmungen von Art. 68 StHG zu suchen. Dies

aber auch im Hinblick auf die Tatsache, dass eine quellenbesteuerte Person nachdem sie die Voraussetzungen für eine nachträglich ordentliche Veranlagung erfüllt aus der Quellenbesteuerung austritt und zur Quellensteuer nur noch sekundäre Anknüpfungspunkte hat. Die Bestimmung in Art. 4 der fraglichen Verordnung erweist sich als disharmonisierend, was als Verstoss gegen die verfassungsrechtliche Vorgabe in Art. 129 BV zu werten ist, ist doch kein Grund ersichtlich eine der nachträglich ordentlichen Veranlagung unterliegende (jedoch nur ursprünglich quellensteuerpflichtige) natürliche Person anders zu behandeln als einen inländischen Steuerpflichtigen.

7. 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 Exeku-

tive 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 Vollzugs 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 flexib-

le 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.

Es ist zudem auch darauf hinzuweisen, dass bei einer ausschliesslichen Wegzugs- resp. Zuzugsbesteuerung nach Art. 4 der Verordnung über die Anwendung des StHG der Wegzugskanton die Einmalzahlungen voll besteuern kann, was dort in der Folge zu einem höheren steuerbaren Einkommen führt, jedoch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, welche nicht nur gemessen am Aufenthaltszeitraum im jeweiligen Kanton Massgeblichkeit

erlangt, sondern über das gesamte Jahr Beachtung zu finden hat, nicht vollumfänglich berücksichtigt wird. Diesem Aspekt wird aber im KS Nr. 14 genügend Rechnung getragen, da das gesamte Jahreseinkommen in die Berechnung einfließt.

Es ist zudem unschwer erkennbar, dass das KS Nr. 14 die bundesrechtlichen Regelungen des DBG aufgenommen und in diesem Bereich einzig klarstellende Funktion hat. Durch das KS Nr. 14 wird diesbezüglich keine administrative Vereinfachung vorgeschlagen, die zu einer Abweichung von der bundesgesetzlichen Regelung führen würde. Insofern sind die dem KS Nr. 14 innewohnenden Vereinheitlichungsbestrebungen auch vor diesem Hintergrund als verfassungs- und harmonisierungskonforme Auslegung, die zu einer Gleichbehandlung sowohl auf Bundes- wie auch auf Kantonaler Ebene führen, zu verstehen.

Damit ist auch sichergestellt, dass beispielsweise bei einem Umzug vom Kanton Basel-Landschaft in den Kanton Basel-Stadt, also einem interkantonalen Wohnsitzwechsel in die umgekehrte Richtung das gesamte Einkommen besteuert wird und spiegelbildlich zum vorliegenden Fall nicht eine Unterbesteuerung erfolgt, was nicht im Sinne des Gesetzgebers sein kann, weil ausserordentliche resp. Einmalzahlungen von der Besteuerung dabei systembedingt, (d.h. durch Anwendung des KS Nr. 14 durch Kt. BS und Nichtanwendung des KS Nr. 14 durch Kt. BL) ausgenommen werden.

Aus all diesen Gründen ist der Rekurs abzuweisen.

7. 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 Rechtsweg muss dem doppelt Besteuereten trotz der Besonderheit der Konstellation offen stehen

(vgl. BStPra, Bd. XVIII, S. 622ff.; 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 (510 11 49)