Urteilskopf

142 II 182

14. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. A.A. und B.A. geb. C. gegen Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 2C_76/2015 / 2C_77/2015 vom 24. Mai 2016

Regeste (de):
Art. 3, 5 Abs. 1, Art. 42 Abs. 1, Art. 127 Abs. 1, Art. 128 Abs. 4, Art. 164 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 182 Abs. 1 und 2, Art. 190, Art. 196 Ziff. 13 BV; Art. 38, 160 und 216 Abs. 1 DBG 1990; Art. 68 Abs. 1 StHG 2000. Örtliche Zuständigkeit zur bundessteuerlichen Erfassung einer Kapitalleistung aus Vorsorge, wenn die steuerpflichtige Person nach der Fälligkeit der Leistung den Kanton gewechselt hat.

Abgaberechtliches Legalitätsprinzip, insbesondere unter dem Gesichtspunkt des Gesetzes- und Tatbestandsvorbehalts. Vollzugsföderalismus im Bereich der direkten Bundessteuer (E. 2.2). Abgrenzung von Rechts- und Verwaltungsverordnung (E. 2.3). Den örtlich zuständigen Kanton trifft das "Pflichtrecht" zu Bezug und Veranlagung der direkten Bundessteuer. Im Fall von Kapitalleistungen aus Vorsorge ist gemäss Art. 216 Abs. 1 DBG 1990 die Sonderveranlagung vom Fälligkeitskanton vorzunehmen. Die Verwaltungsverordnung der ESTV, wonach in Wegzugsfällen der Wohnsitzkanton zuständig sein soll, verstösst gegen das Bundesrecht und bleibt daher unbeachtlich (E. 2.4). Regeste b

Regeste (fr):
Art. 3, 5 al. 1, art. 42 al. 1, art. 127 al. 1, art. 128 al. 4, art. 164 al. 1 let. d et al. 2, art. 182 al. 1 et 2, art. 190, art. 196 ch. 13 Cst.; art. 38, 160 et 216 al. 1 LIFD 1990; art. 68 al. 1 LHID 2000. Compétence ratione loci pour traiter, sous l'angle de l'impôt fédéral direct, une prestation provenant de la prévoyance, lorsque la personne assujettie a déménagé vers un autre canton après l'échéance de la prestation.

Principe de la légalité en droit fiscal, en particulier sous l'angle des principes de la réserve de la loi et de la densité normative. Fédéralisme d'exécution dans le domaine de l'impôt fédéral direct (consid. 2.2). Distinction entre ordonnance légale et administrative (consid. 2.3). C'est le canton compétent à raison du lieu qui a le droit, mais aussi le devoir de taxer et de percevoir l'impôt fédéral direct. L'art. 216 al. 1 LIFD 1990 charge le canton qui était compétent au moment de l'exigibilité de procéder à la taxation spéciale des prestations provenant de la prévoyance. L'ordonnance administrative de l'AFC, d'après laquelle c'est le canton du domicile qui serait compétent en cas de déménagement, viole le droit fédéral et est partant inopérante (consid. 2.4). Regeste b

Regesto (it):
Art. 3, 5 cpv. 1, art. 42 cpv. 1, art. 127 cpv. 1, art. 128 cpv. 4, art. 164 cpv. 1 lett. d e cpv. 2, art. 182 cpv. 1 e 2, art. 190, art. 196 n. 13 Cost.; art. 38, 160 e 216 cpv. 1 LIFD 1990; art. 68 cpv. 1 LAID 2000. Competenza territoriale per assoggettare all'imposta federale diretta una prestazione in capitale della previdenza, quando il contribuente ha traslocato in un altro Cantone dopo che la prestazione è diventata esigibile.

Principio della legalità in diritto fiscale, in particolare dal profilo dei principi della riserva della legge e della densità normativa. Federalismo di esecuzione nell'ambito dell'imposta federale diretta (consid. 2.2.). Distinzione tra ordinanza legale e amministrativa (consid. 2.3). È il Cantone competente per territorio che ha il diritto ma anche l'obbligo di tassare e di percepire l'imposta federale diretta. L'art. 216 cpv. 1 LIFD 1990 incarica il Cantone competente al momento della scadenza di procedere alla tassazione speciale delle prestazioni in capitale della previdenza. L'ordinanza amministrativa dell'AFC, secondo cui la competenza incomberebbe al Cantone di domicilio in caso di trasloco, viola il diritto federale ed è, di riflesso, inefficace (consid. 2.4). Regesto b

Regeste b

Art. 3, 44 Abs. 2 und Art. 129 Abs. 1 BV; Art. 120 DBG; Art. 11 Abs. 3, Art. 39 Abs. 2, Art. 47 Abs. 1 StHG. Fristunterbrechende Pflicht des Zuzugs- bzw. Wohnsitzkantons zur Benachrichtigung des Wegzugs- bzw. Fälligkeitskantons über die ergangene Kapitalleistung aus Vorsorge. Bereichsspezifische bundesstaatliche Treuepflicht unter den Kantonen mit der Folge, dass der Zuzugs- und jetzige Wohnsitzkanton den Wegzugs- und seinerzeitigen Fälligkeitskanton ungefragt und ungesäumt über die ergangene Kapitalleistung aus Vorsorge zu benachrichtigen hat. Die Erfüllung dieser Pflicht durch den Zweitkanton unterbricht den Lauf der Verjährung im Erstkanton (E. 3).
Sachverhalt ab Seite 184

A. Die Eheleute A.A. und B.A. geb. C. hatten bis Mitte April 2007 ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in U./GR, von da hinweg in V./ZG. Kurze Zeit vor dem Umzug, am 3. Januar 2007, empfing der Ehemann eine Kapitalleistung aus Vorsorge in Höhe von 649'860 Franken. Die Leistung, erbracht von der Versicherungsgesellschaft X., diente dem Ausgleich der Folgen eines Verkehrsunfalls, den A.A. erlitten hatte.

B. A.A. und B.A. geb. C. reichten ihre Steuererklärung 2007 zunächst im Kanton Zug ein, dies am 22. August 2008. Auf Seite 7 des Mantels hatten sie unter der Rubrik "Deklaration für allfällige Sondersteuern - Kapitalleistungen aus Vorsorge" folgende Bemerkung angebracht: "Gesamtbetrag Fr. 649'860.-, Auszahlungsdatum: 03.01.2007, Bezahlt durch: Versicherung X., infolge Tod oder für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile aus einer Leistung des Arbeitgebers mit Vorsorgecharakter." Am 29. August 2008 reichten sie sodann im Kanton Graubünden eine Steuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige ein, dies aufgrund ihres Grundeigentums in zwei bündnerischen Gemeinden. Ihrer Steuererklärung legten sie ein Exemplar der Steuererklärung des Kantons Zug bei. Der Kanton Graubünden setzte die Kantons- und Gemeindesteuer 2007 mit Veranlagungsverfügung vom 1. Oktober 2008 fest, wobei er lediglich Einkommen und Vermögen aus Grundeigentum erfasste.

C. Der Kanton Zug setzte seinerseits die Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer 2007 mit Veranlagungsverfügungen vom 11. Juli 2012 fest. Unter den Bemerkungen wies er die Eheleute A.-C. auf Folgendes hin:

"Betr. Entschädigung aus Unfallversicherung X.: Die Auszahlung erfolgte am 03.01.2007. Zuzugsdatum in den Kanton Zug ist der 12.04.2007. Kapitalleistungen sind jedoch in dem Kanton steuerbar, in dem der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Fälligkeit seinen Wohnsitz hat. Aus diesem Grund wurden die entsprechenden Unterlagen zur Besteuerung weitergeleitet." Schon zuvor, am 20. Juni 2012, hatte der Kanton Zug dem Kanton Graubünden die streitbetroffene Kapitalleistung aus Vorsorge gemeldet.

D. Mit Schreiben vom 7. Februar 2014 gab die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden den Eheleuten A.-C. Kenntnis von der Einleitung eines Nachsteuerverfahrens. Sie bezog sich auf die Meldung des Kantons Zug vom 20. Juni 2012 und stellte die Erhebung einer Jahressteuer zum Vorsorgetarif in Aussicht. Die Eheleute A.-C. er-

hoben am 17. Februar 2014 die Verjährungseinrede, was die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 8. April 2014 bestritt. Sie berief sich hierzu auf die Veranlagungsverfügung des Kantons Zug vom 11. Juli 2012 und stellte sich auf den Standpunkt, die Benachrichtigung über die erfolgte Weiterleitung an den Kanton Graubünden habe die Verjährungsfrist rechtsgültig unterbrochen. Mit Datum vom selben Tag (8. April 2014) veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden die Unfallleistung als Kapitalleistung aus Vorsorge, wobei sie von steuerbarem Einkommen von 469'860 Franken (Fr. 649'860.- abzüglich Fr. 180'000.- für nicht steuerbare Anteile [Haushaltsschaden, Genugtuung und Hilfsmittel]) ausging. Dies führte zu Steuerbetreffnissen von 10'538 Franken (Kanton), 9'033 Franken (Gemeinde) und 9'887.40 Franken (Bund). Einsprache (Einspracheentscheid vom 8. Juli 2014) und Beschwerde (Beschwerdeentscheid A-14-32 des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden, 4. Kammer, vom 9. Dezember 2014) der Eheleute A.-C. blieben erfolglos.

E. Mit Eingabe vom 26. Januar 2015 erheben die Eheleute A.-C. (nachfolgend: die Steuerpflichtigen) beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragen, in Aufhebung des Entscheids des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 9. Dezember 2014 sei der Eintritt der Veranlagungsverjährung festzustellen, eventualiter sei die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die Vorinstanz, die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden und die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:
II. Direkte Bundessteuer

2.

2.1 Unter den Verfahrensbeteiligten ist einzig umstritten, ob der Kanton Graubünden mit seiner Veranlagung im Jahr 2014 die streitbetroffene, im Jahr 2007 ausgerichtete Kapitalleistung aus Vorsorge fristgerecht veranlagt hat. Dabei gehen sie diskussionslos davon aus, dass die Steuerhoheit dem Kanton Graubünden zustehe. Ob diese Annahme bundesrechtskonform erfolgt, ist vorab von Amtes wegen zu klären (nicht publ. E. 1.4.1).

2.2

2.2.1 Das Recht bildet Grundlage und Schranke jedes staatlichen Handelns (Art. 5 Abs. 1 BV; BGE 140 I 381 E. 4.4 S. 386). Im Abgaberecht ist der Gesetzmässigkeitsgrundsatz besonders streng ausgebildet (BGE 139 II 460 E. 2.1 S. 463; BGE 136 I 142 E. 3.1; Urteile 2C_334/2014 vom 9. Juli 2015 E. 2.4.2, in: ASA 84 S. 252; 2C_160/2014 vom 7. Oktober 2015 E. 5.2.4, in: ASA 83 S. 301). So verlangt das abgaberechtliche Legalitätsprinzip (auf Bundesebene Art. 164 Abs. 1 lit. d BV; auf Ebene der Kantone oder Gemeinden Art. 127 Abs. 1 BV nebst dem jeweiligen kantonalen Verfassungsrecht; BGE 139 II 460 E. 2.1 S. 463; BGE 138 V 32 E. 3.1.1 S. 35) zum einen, dass der Abgabetatbestand rechtssatzmässig und formellgesetzlich gefasst ist (Erfordernis der Normstufe bzw. Gesetzesvorbehalt; BGE 140 I 176 E. 5.2 S. 180; so schon BGE 33 I 689 E. 1 S. 695 f.; 34 I 15 E. 2 insb. S. 27 f.; 36 I 497 E. 13 S. 566). Zum andern ruft es nach einer minimalen Ausgestaltung des Rechtssatzes (Erfordernis der Normdichte bzw. Tatbestandsvorbehalt; BGE 141 V 688 E. 4.2.2 S. 692). Ihm zufolge sind (zumindest) die in Art. 164 Abs. 1 lit. d BV bzw. allgemein in Art. 127 Abs. 1 BV genannten Tatbestandselemente (Abgabesubjekt, Abgabeobjekt, Abgabebemessungsgrundlage, Abgabe-

tarif) rechtssatzmässig zu fassen (BGE 141 V 509 E. 7.1.1 S. 516; BGE 138 V 32 E. 3.1.1 S. 35; BGE 136 I 142 E. 3.1 S. 145; BGE 136 II 337 E. 5.1 S. 348; ausführlich Urteil 2C_809/2015 vom 16. Februar 2016 E. 5.1).

2.2.2 Mit dem abgaberechtlichen Legalitätsprinzip verbindet der Verfassungsgeber die Absicht, zu verhindern, dass den rechtsanwendenden Behörden ein übermässiger Spielraum verbleibt, und sicherzustellen, dass die möglichen Abgabepflichten absehbar und rechtsgleich sind (BGE 136 II 149 E. 5.1 S. 157; BGE 135 I 130 E. 7.2 S. 140; BGE 131 II 271 E. 6.1 S. 278; Urteil 2C_138/2014 vom 12. Dezember

2014 E. 2.2.6, in: ASA 83 S. 608, StE 2015 B 42.22 Nr. 9, StR 70/2015 S. 353). Mit Blick auf die spezifischeren abgaberechtlichen Normen (Art. 127 Abs. 1 bzw. Art. 164 Abs. 1 lit. d BV) kommt den allgemeineren Bestimmungen (Art. 5 Abs. 1 und Art. 36 Abs. 1 BV) im Abgaberecht keine eigenständige Bedeutung zu (Urteil 2C_809/2015 vom 16. Februar 2016 E. 5.1, in: ASA 84 S. 721). In gleicher Weise gilt, dass im abgaberechtlichen Widerstreit zwischen Legalitätsprinzip und Vertrauensschutzprinzip (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV) jenes gegenüber diesem in aller Regel vorgeht (BGE 131 II 627 E. 6.1 S. 636 f.; BGE 118 Ib 312 E. 3b S. 316; BGE 101 Ia 92 E. 3 S. 99; Urteil 2C_1155/2014 vom 1. Februar 2016 E. 2.2.3, in: ASA 84 S. 719; zit. Urteil 2C_334/2014 E. 2.5.3).

2.2.3 Über den in Art. 164 Abs. 1 lit. d BV bzw. Art. 127 Abs. 1 BV niedergelegten Tatbestandsvorbehalt hinaus setzt die Erhebung einer öffentlich-rechtlichen Abgabe allem voran die Zuständigkeit des betreffenden Gemeinwesens voraus. Diese Eigenschaft kommt in den Begriffen "Steuerhoheit" (BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 53) bzw. "Steuererhebungskompetenz" (MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 5 N. 22 ff.; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 31) zum Ausdruck. Wird eine Verwaltungsbehörde tätig, die in der Sache selbst örtlich, funktionell oder sachlich unzuständig ist, setzt sie damit einen Nichtigkeits- oder zumindest Anfechtungsgrund (BGE 140 III 651 E. 3 S. 652; BGE 139 II 243 E. 11.2 S. 260; BGE 138 II 501 E. 3.1 S. 503 f.; BGE 138 III 49 E. 4.4.3 S. 56; Urteil 2C_657/2014 vom 12. November 2014 E. 2.2).

2.2.4 Was die direkte Bundessteuer betrifft, verfügt der Bund über die zeitlich befristete (Einzel-)Ermächtigung (Art. 42 Abs. 1 i.V.m. Art. 128 und Art. 196 Ziff. 13 BV), eine "direkte Steuer" (so Art. 128 BV) zu erheben. Diese ist aber "von den Kantonen" zu veranlagen und zu beziehen (Art. 128 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Art. 46 Abs. 1 BV; Art. 104 ff. und Art. 160 DBG). Der Verfassungsgeber delegiert auf diese Weise die erforderlichen Verwaltungsbefugnisse an die Kantone (PIERRE TSCHANNEN, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 3. Aufl. 2011, § 22 N. 25). Dadurch erwächst dem betreffenden Kanton eine abgeleitete Rechtsanwendungskompetenz. Im Gegenzug stehen den Kantonen vom Rohertrag der direkten Steuer mindestens 17 Prozent zu (Art. 128 Abs. 4 Satz 2 BV in der Fassung vom 28. November 2004 [AS 2007 5765]sowie Art. 196 Abs. 1 und Art. 197 DBG, je in der Fassung vom 6. Oktober 2006 [AS 2007

5779]; BGE 141 I 161 E. 3.3 S. 165; dazu VALLENDER/SCHALTEGGER/HUWYLER/ANGELINI, Steuererträge für die Kantone ohne Mitsprache der Kantonsbürgerinnen und Kantonsbürger, AJP 24/2015 S. 1511 ff., insb. 1512-1516).

2.2.5 Obwohl der Steueranspruch überwiegend dem Bund zusteht, gilt praxisgemäss (nur) der Kanton als Steu-

ergläubiger (BGE 141 I 161 E. 3.3 S. 165; zum Betreibungsverfahren: Urteil 5P.471/2000 vom 19. Februar 2001 E. 5; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, III. Teil [nachfolgend: Kommentar III], 2015, N. 2 der Einführung zu Art. 160 ff. DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N. 9 zu Art. 160 DBG). Folglich nehmen die Kantone die Veranlagung "aus eigenem Recht" und nicht als "Inkassomandatare" vor (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 1 zu Art. 2 DBG; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 1 zu Art. 2 DBG; eher kritisch VALLENDER/CAVELTI, in: Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, N. 31 zu Art. 128 BV).

2.2.6 Der herrschende Vollzugsföderalismus wirft die Frage nach der örtlichen Zuständigkeit auf (MARC BUGNON, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Yersin/Noël [Hrsg.], 2008, N. 2 zu Art. 216 DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 2 zu Art. 216 DBG). Hierzu bestimmt Art. 216 Abs. 1 DBG in der hier massgebenden Fassung vom 14. Dezember 1990 (AS 1991 1184; nachfolgend: DBG 1990): "Die kantonalen Behörden erheben 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 Art. 3 Abs. 5 und 107." Mit dieser Formulierung bringt der Gesetzgeber den Grundsatz der Einheit des Veranlagungsortes zum Ausdruck (dazu LOCHER, Kommentar III, a.a.O., N. 2 zu Art. 105 und N. 1 zu Art. 108 DBG 1990). In der Folge folgt das Gesetz dem Grundsatz der Einheit des Bezugsortes. Dies ergibt sich daraus, dass die direkte Bundessteuer durch jenen Kanton bezogen wird, der auch die Veranlagung vornimmt (Art. 160 DBG 1990; zum Ganzen BGE 137 I 273 E. 3.3.1 S. 277).

2.2.7 Von der Einheit des Veranlagungsortes bestehen gemäss Art. 216 Abs. 1 Satz 2 DBG 1990 bloss zwei Ausnahmen. Dabei handelt es sich zum einen um die Besteuerung am Heimatort gemäss Art. 3 Abs. 5 DBG 1990 (Urteil 2C_855/2014 / 2C_856/2014 vom

11. September 2015, in: ASA 84 S. 339), zum andern um die "Pro-rata-temporis-Besteuerung" bei Kantonswechsel von Personen, die der Quellenbesteuerung unterliegen (Art. 107 Abs. 1 lit. a DBG; Urteil 2C_116/2013 / 2C_117/2013 vom 2. September 2013 E. 4, in: ASA 82 S. 231, StE 2013 B 83 Nr. 1, StR 68/2013 S. 817). Im Umkehrschluss sind Kapitalleistungen aus Vorsorge (Art. 38 DBG) einheitlich vom Kanton zu veranlagen und zu beziehen, an welchem die persönlich zugehörige steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hatte (Art. 3 Abs. 1 DBG).

2.2.8 Die geschilderte Rechtslage hat mit der Revision vom 22. März 2013 (AS 2013 2397; nachfolgend: DBG 2013) eine Umkehr erfahren. Gemäss Art. 105 Abs. 4 DBG 2013, der am 1. Januar 2014 in Kraft trat und daher vorliegend nicht zum Tragen kommt, werden solche Kapitalleistungen aus Vorsorge nunmehr vom Kanton veranlagt, in welchem die begünstigte Person im Zeitpunkt der Fälligkeit ihren steuerrechtlichen Wohnsitz hat. Seither stimmen die Zuständigkeitsordnungen von DBG und StHG überein: Gemäss Art. 68 Abs. 1 Satz 2 StHG in der Fassung vom 15. Dezember 2000 (AS 2001 1050; nachfolgend: StHG 2000) waren Kapitalleistungen aus Vorsorge (Art. 11 Abs. 3 StHG 1990) schon seit dem 1. Januar 2001 im Fälligkeitskanton zu erfassen. Mit Wirkung ab dem 1. Januar 2014 ist diese Bestimmung in Art. 4b Abs. 1 Satz 2 StHG in der Fassung vom 22. März 2013 (AS 2013 2397; nachfolgend: StHG 2013) überführt worden.

2.2.9 Die Verwaltungspraxis zur direkten Bundessteuer nahm das Auseinanderfallen von Art. 216 Abs. 1 DBG 1990 und Art. 68 Abs. 1 Satz 2 StHG 2000 schon früh zum Anlass, um eine eigenständige, vertikal harmonisierte Zuständigkeitsordnung zu schaffen. So erliess die Eidgenössische Steuerverwaltung am 9. April 2001 das Kreisschreiben Nr. 5 zur Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen (in: ASA 70 S. 143). In Ziff. 7 ("Besteuerung der Kapitalleistungen nach Art. 38 DBG und Wohnsitz-

wechsel") finden sich folgende Ausführungen: "Laut Art. 38 Abs. 1 DBG sind Kapitalleistungen nach Art. 22 DBG (Einkünfte aus Vorsorge) sowie Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile gesondert zu besteuern und unterliegen stets einer vollen Jahressteuer. Diese Bestimmung entspricht jener in Art. 11 Abs. 3 StHG. Die Zuständigkeit für die Besteuerung dieser Einkünfte bei den kantonalen direkten Steuern wird gemäss Art. 68 Abs. 1 StHG dem Wohnsitzkanton des Begünstigten im Zeitpunkt der

Fälligkeit der Kapitalleistung zugewiesen. Zum Zweck der Sicherstellung einer Koordination der Zuständigkeiten im Bereich der direkten Steuern wird dieser Kanton auch die Veranlagung für die direkte Bundessteuer vornehmen. (...)" Damit entfernte sich die Verwaltungspraxis zur direkten Bundessteuer offenkundig von der Vorgabe in Art. 216 Abs. 1 DBG 1990. Es stellt sich die Frage nach der Bundesrechtskonformität dieses Vorgehens.

2.3

2.3.1 Rechtsetzungsbefugnisse können durch Bundesgesetz übertragen werden, soweit dies nicht durch die Bundesverfassung ausgeschlossen ist (Art. 164 Abs. 2 BV). Die erforderliche Delegationsnorm zum Erlass einer bundesrätlichen Rechtsverordnung findet sich regelmässig im Gesetz (unselbständige Verordnungen mit gesetzesergänzender Funktion), ausnahmsweise unmittelbar in der Verfassung (selbständige Verordnungen mit gesetzesersetzender Funktion; jeweils Art. 182 Abs. 1 BV). Selbst wenn der Verfassungs- oder Gesetzgeber davon abgesehen hat, der Exekutive ausdrückliche Legislativfunktionen zu übertragen, bleibt es Sache des Bundesrats, die Gesetzgebung zu vollziehen (Art. 182 Abs. 2 BV). Hierzu kann er verfassungsunmittelbar die erforderlichen Rechtsverordnungen erlassen (selbständige Verordnungen mit gesetzesvollziehender Funktion; vgl. BGE 141 II 169 E. 3.3 S. 172; BGE 139 II 460 E. 2.1 und 2.2 S. 463 f.; Urteil 2C_423/2014 vom 30. Juli 2015 E. 2.3.1 mit zahlreichen Hinweisen; zur kantonalen Ebene auch BGE 141 V 688 E. 4.2.1 S. 691 f.).

2.3.2 Im Unterschied zu den Rechtsverordnungen finden die ebenfalls generell-abstrakt ausgestalteten Verwaltungsverordnungen keine förmliche gesetzliche Delegation und beruhen daher auf keiner rechtssatzmässigen Grundlage (Urteil 2C_264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.2.4, in: ASA 84 S. 324, unter Bezugnahme auf FRITZ GYGI, Verwaltungsrecht, 1986, S. 103). Anders als Bundesgesetze (und Rechtsverordnungen) sind Verwaltungsverordnungen mithin für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden nicht massgebend (BGE 141 V 175 E. 2.1 S. 178; BGE 137 II 284 E. 5.2.2 S. 292; BGE 137 V 181 E. 6.1 S. 187; BGE 117 Ib 358 E. 3 S. 364; BGE 108 Ib 19 E. 4a S. 25; zum Ganzen ausführlich zit. Urteil 2C_264/2014 E. 2.4.1, in: ASA 84 S. 324). Verwaltungsverordnungen richten sich begrifflich an die mit dem Vollzug einer bestimmten öffentlichen Aufgabe betrauten Organe, somit an die Verwaltungsbehörden mit deren

Verwaltungspersonal (BGE 141 II 103 E. 3.5 S. 108, BGE 141 II 199 E. 5.5 S. 205; BGE 141 III 401 E. 4.2.2 S. 404 f.; BGE 139 V 122 E. 3.3.4 S. 125; MICHAEL BEUSCH, in: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Kommentar, Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], 2015, N. 8 der Ausführungen zur Auslegung). Daher sind Verwaltungsverordnungen zwar (nur) behördenverbindlich, aber auch dies nur insoweit, als ihr Inhalt nicht

in Widerspruch zur Rechtsordnung steht (zit. Urteil 2C_264/2014 E. 2.4.1 mit Hinweis; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, Der Schweizer Treuhänder [ST]79/2005 S. 613, insb. 614; ders., in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Zweifel/Athanas [Hrsg.], 2000, N. 16 zu Art. 102 DBG).

2.3.3 Wird vor Bundesgericht ein individuell-konkreter Entscheid (Art. 82 lit. a BGG) angefochten, der auch oder ausschliesslich auf einer Verwaltungsverordnung beruht, kann höchstrichterlich neben der Rechtmässigkeit der massgebenden Rechtssätze auch jene der betreffenden Verwaltungsverordnung überprüft werden. Die Prüfungsbefugnis ist zwar insoweit unbeschränkt. Dennoch weicht das Bundesgericht an sich nicht von einer Verwaltungsverordnung ab, sofern deren generell-abstrakter Gehalt eine dem individuell-konkreten Fall angepasste und gerecht werdende Auslegung der massgebenden Rechtssätze zulässt, welche diese überzeugend konkretisiert (BGE 141 V 139 E. 6.3.2 S. 146 f., BGE 141 V 272 E. 4.6-4.9 S. 278 f.; BGE 138 V 475 E. 3 S. 478 ff.; BGE 128 I 167 E. 4.3-4.5 S. 171 ff.; zit. Urteil 2C_264/2014 E. 2.4.2).

2.4

2.4.1 Der Gesetzgeber von 1990 hat im Bereich von Art. 216 Abs. 1 DBG 1990 von einer Delegation im Sinne von Art. 182 Abs. 1 BV abgesehen. Aber auch ein Vorgehen im Wege von Art. 182 Abs. 2 BV fällt ausser Betracht, sprengt das Abweichen vom Gesetzestext doch den Rahmen des blossen Vollzugs. Bestimmungen, welche die auszuführende Gesetzesbestimmung abändern oder aufheben, sind nicht vollziehender Natur und fallen aus dem geschilderten Kompetenzrahmen (BGE 139 II 460 E. 2.2 S. 463). Bei der streitbetroffenen Regelung in Ziff. 7 des Kreisschreibens Nr. 5 handelt es sich mithin um eine (reine) Verwaltungsverordnung.

2.4.2 Die Regelung in Ziff. 7 des Kreisschreibens Nr. 5 schafft Übereinstimmung mit Art. 68 Abs. 1 Satz 2 StHG 2000 und nimmt im Übrigen Art. 105 Abs. 4 DBG 2013 vorweg. In der Doktrin fand dies weitgehende Zustimmung (BUGNON, a.a.O., N. 16 zu Art. 216 DBG

1990; DIETER WEBER, in: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern [...], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Zweifel/Athanas [Hrsg.], 2. Aufl. 2002, N. 8 zu Art. 68 StHG; LOCHER, Kommentar III, a.a.O., N. 20 zu Art. 105 DBG; a.M. aber IVO P. BAUMGARTNER, Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis, Teil 2, IFF Forum für Steuerrecht [FStR]2001 S. 222 ff., insb. 226, und CLAUDIA RIHNER BAUMGARTNER, Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis, StR 56/2001 S. 177 ff., insb. S. 184). Die Befürworter dieser Praxis stellen Praktikabilitätsüberlegungen in den Vordergrund. Selbst wenn diese an sich gerechtfertigt sein sollten, gestattet dies freilich kein delegationsfreies Abkehren von der gesetzlichen Zuständigkeitsordnung.

2.4.3 Bei Art. 216 Abs. 1 Satz 1 DBG 1990 handelt es sich um eine Weichenstellung im Sinne der Einheit des Veranlagungsortes. Die bundesrechtliche Kompetenzverteilung zu Veranlagung und Bezug der direkten Bundessteuer ist ebenso abschliessender wie ausschliesslicher Natur: Für die steuerliche Erfassung ein und desselben Wirtschaftsguts (Einkommen, Vermögen, Gewinn usw.) ist ein einziger Kanton rechtszuständig. Art. 216 Abs. 1 Satz 2 DBG 1990 sieht lediglich zwei Ausnahmen vor. Kapitalleistungen aus Vorsorge (Art. 38 DBG) fallen nicht darunter. Örtlich zuständig ist nach dem Recht von 1990 nicht der Fälligkeits-, sondern der Kanton der persönlichen Zugehörigkeit (Art. 3 DBG). Er ist im Sinne eines "Pflichtrechts" ebenso verpflichtet wie berechtigt, die Veranlagung und später den Bezug vorzunehmen, ihm steht hierfür aber auch ein Anteil am Steueraufkommen zu. Für die Zwecke der direkten Bundessteuer hielt der Gesetzgeber hinsichtlich der Kapi-

talleistungen aus Vorsorge selbst dann noch an der Einheit des Veranlagungsortes fest, als er einen neuen Art. 68 Abs. 1 Satz 2 StHG schuf. Man mag dies als Versehen deuten, jedenfalls hätte aber reichlich Zeit bestanden, die möglicherweise unbeabsichtigte Unterlassung zu beheben. Der Gesetzgeber tat dies erst mit der Revision vom 22. März 2013 (Art. 105 Abs. 4 DBG 2013). Dies ist für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend (Art. 190 BV).

2.4.4 Was generell die Sichtweise einer steuerpflichtigen Person betrifft, so soll das abgaberechtliche Legalitätsprinzip sicherstellen, dass die möglichen Abgabepflichten absehbar und rechtsgleich sind. An der Abschätzbarkeit der Steuerfolgen fehlt es aber, wenn eine

andere als die gesetzmässige Behörde zur Veranlagung schreitet. Damit soll und muss die steuerpflichtige Person nicht rechnen müssen, geht es doch nicht nur um die Steuerhoheit, es sind damit auch weitere Konsequenzen - wie namentlich die Verjährungsfrage - verbunden. Dies darf ihr nicht zugemutet werden. Praktikabilitätsüberlegungen haben hinter das abgaberechtliche Legalitätsprinzip zurückzutreten.

2.4.5 Die zu prüfende Verwaltungsverordnung (Kreisschreiben Nr. 5 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 9. April 2001) erweist sich damit insoweit als bundesrechtswidrig, als deren Ziff. 7 dazu führt, dass Kapitalleistungen aus Vorsorge vom Fälligkeitskanton zu erfassen sind. Dies widerspricht Art. 216 Abs. 1 DBG 1990.

2.5 Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; nicht publ. E. 1.4.4) befand sich der steuerrechtliche Wohnsitz des Steuerpflichtigen Ende 2007 im Kanton Zug. Dieser vertrat in seiner Veranlagungsverfügung vom 11. Juli 2012 die Auffassung, die Kapitalleistung aus Vorsorge sei vom Kanton Graubünden zu erfassen (vorne Sachverhalt lit. C). Nach dem Gesagten ist dieser Standpunkt bundesrechtswidrig. Soweit der Kanton Graubünden tätig wurde und eine Veranlagungsverfügung erliess, erweist diese sich mangels Zuständigkeit als unzulässig (vorne E. 2.2.3). Die Beschwerde ist mithin begründet und gutzuheissen. III. Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Graubünden

3.

3.1 Nach den für das Bundesgericht verbindlichen vorinstanzlichen Feststellungen (Art. 105 Abs. 1 BGG; nicht publ. E. 1.3.4) hat der Kanton Graubünden innert der fünfjährigen Frist (2007 bis 2012) keine Veranlagungstätigkeit entfaltet. Indes macht er geltend, der Kanton Zug habe in seiner - innert Frist ergangenen - Veranlagungsverfügung vom 11. Juli 2012 auf die Kapitalleistung ausdrücklich Bezug genommen; er habe festgestellt, die Abgabehoheit stehe dem Wegzugskanton zu und dadurch sei die Frist zur Vornahme der Veranlagung gewahrt. Es fragt sich daher, ob der Kanton Zug (bzw. allgemein: ein anderer Kanton) harmonisierungsrechtlich in der Lage ist, den Fristenlauf zugunsten des an sich zuständigen Kantons zu unterbrechen.

3.2

3.2.1 Im Unterschied zu Art. 120 DBG (”Veranlagungsverjährung”) ist Art. 47 Abs. 1 StHG, der dieselbe Thematik beschlägt, knapp

gehalten. Praxisgemäss wird Art. 47 StHG daher entsprechend Art. 120 DBG ausgelegt, was der Verwirklichung der vertikalen Harmonisierung dient (Urteil 2C_999/2014 vom 15. Januar 2015 E. 4.3, in: ASA 83 S. 516). Übereinstimmend verjährt das Recht, die Steuer zu veranlagen, von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen, fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode. Mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einer steuerpflichtigen oder mithaftenden Person zur Kenntnis gebracht wird, beginnt die Frist neu zu laufen (Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG; Urteile 2C_1098/2014 / 2C_1099/2014 vom 1. Dezember 2015 E. 5.1; 2C_58/2015 / 2C_59/2015 vom 23. Oktober 2015 E. 6.2, in: RDAF 2015 II S. 576). Im öffentlichen Recht ist die Verjährung von Amtes wegen zu berücksichtigen (BGE 138 II 169 E. 3.1 und 3.2 S. 170 f.).

3.2.2 Aus der Souveränität der Kantone (Art. 3 BV) fliesst, dass auch im Bereich der harmonisierten Steuern einzig die örtlich und sachlich kompetente Veranlagungsbehörde eine verjährungsunterbrechende "Amtshandlung" im Sinne von Art. 47 Abs. 1 StHG vornehmen kann. Die Befugnis, individuell-konkrete Anordnungen zu erlassen ("Verfügungsbefugnis") ist einer von mehreren Aspekten der umfassenden Verwaltungsbefugnis, die ihrerseits auf der territorialen Zuständigkeit gründet. Die Rechtsanwendungsbefugnis steht ausschliesslich der örtlich, sachlich und funktionell zuständigen Verwaltungsbehörde zu (TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 28 N. 19). Daher muss es einem Drittkanton beispielsweise auch versagt sein, Rulingauskünfte zu erteilen, welche die in einem andern Kanton vorzunehmende Veranlagung betreffen (BGE 138 II 545 E. 2.1 S. 547).

3.2.3 In der grossen Zahl der harmonisierungsrechtlichen Veranlagungen stellt diese Kompetenzausscheidung keinerlei Schwierigkeiten, zumal sie aufgrund des interkantonalen Steuerrechts (Art. 127 Abs. 3 BV) langer Praxis entspricht. In der vorliegenden Konstellation ergibt sich jedoch eine Besonderheit. Gestützt auf Art. 68 Abs. 1 Satz 2 StHG 2000 (bzw. nunmehr Art. 4b Abs. 1 Satz 2 StHG 2013) sind Kapitalleistungen aus Vorsorge (Art. 11 Abs. 3 StHG 1990) seit dem 1. Januar 2001 im Fälligkeitskanton zu erfassen. Liegt eine Wegzugskonstellation vor, bietet dies beträchtliche praktische Schwierigkeiten. Gemäss Art. 42 Abs. 1 StHG muss die steuerpflichtige Person zwar alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Dazu zählt fraglos auch das Einreichen der

Steuererklärung, wenngleich diese Pflicht unerwähnt bleibt (MARTIN ZWEIFEL, in: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern [...], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Zweifel/ Athanas [Hrsg.], 2. Aufl. 2002, N. 17 zu Art. 42 StHG). Adressat der Steuererklärung ist im Fall einer Kapitalleistung aus Vorsorge freilich der Kanton der persönlichen Zugehörigkeit (und nicht etwa der Fälligkeitskanton, würde dies doch eine entsprechende gesetzliche Grundlage voraussetzen). Mit andern Worten erfährt der Wegzugskanton nur "über Umwege" von der Kapitalleistung. Anders als im Fall der üblichen Anknüpfungspunkte, die eine Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit begründen (Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten, Grundstücke; Art. 4 Abs. 1 StHG) fehlt im Fall von Kapitalleistungen aus Vorsorge jede Anknüpfung, aufgrund deren der Fälligkeitskanton von der Kapitalleistung erfahren könnte.

3.2.4 Hauptsächliches Informationsmittel des Wegzugskantons ist daher die Benachrichtigung durch den Zuzugskanton bzw. Kanton der persönlichen Zugehörigkeit (Art. 111 Abs. 1 DBG bzw. hier: Art. 39 Abs. 2 StHG). Sie ist Ausdruck einer bereichsspezifischen bundesstaatlichen Treuepflicht unter den Kantonen (Art.

44 Abs. 2 BV; Urteil 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 4.4.3, in: ASA 84 S. 331 zum interkantonalen Steuerrecht). Danach hat die Veranlagungsbehörde des Wohnsitz- oder des Sitzkantons den Steuerbehörden der anderen Kantone ihre Steuerveranlagung - einschliesslich der interkantonalen Steuerausscheidung und etwaiger Abweichungen gegenüber der Steuererklärung - kostenlos mitzuteilen (so namentlich Art. 2 Abs. 3 der Verordnung vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis [SR 642.141]). Wenn praxisgemäss gilt, dass dem Hauptsteuerdomizil (bzw. Zuzugskanton) "faktisch eine Führungsrolle zukommt" (BGE 139 I 64 E. 3.6 S. 71 f.; ZWEIFEL, a.a.O., N. 29 zu Art. 39 StHG), so trifft dies in den Fällen von Art. 105 Abs. 4 DBG einerseits und Art. 68 Abs. 1 Satz 2 StHG 2000 (bzw. nunmehr Art. 4b Abs. 1 Satz 2 StHG 2013) anderseits umso stärker zu. Sobald der Zuzugskanton bzw. Kanton der persönlichen Zugehörigkeit von einer andernorts zu erfassenden Kapitalleistung aus Vorsorge erfährt, hat er den Fälligkeitskanton ungefragt ins Bild zu setzen, sodass dieser veranlagend tätig werden kann.

3.2.5 Aus dieser Konzeption - zwingendes Zusammenwirken von Kanton der persönlichen Zugehörigkeit und Fälligkeitskanton - folgt, dass zumindest im Fall von Kapitalleistungen aus Vorsorge von

einer "einheitlichen" Vorgehensweise auszugehen ist. Das Bundesrecht würde vereitelt, wollte man die Handlungen des Kantons der persönlichen Zugehörigkeit in dieser besonderen Konstellation nicht als Bestandteil der Veranlagungstätigkeit des Fälligkeitskantons betrachten. Da der Kanton der persönlichen Zugehörigkeit unter Umständen erst spät - kurz vor Eintritt der Veranlagungsverjährung - von der Kapitalleistung aus Vorsorge erfährt, könnte der Steueranspruch verjähren, ohne dass der Fälligkeitskanton überhaupt etwas hätte vorkehren können. Dies ist nicht die Meinung des einheitlichen Steuerraumes Schweiz (Art. 129 Abs. 1 BV; dazu Urteile 2C_404/ 2013 vom 2. Mai 2014 E. 3.3.3, in: ASA 83 S. 52 und 250, RDAF 2014 II S. 513, StE 2014 A 24.43.1 Nr. 25; 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 3.5 mit Hinweisen, in: RDAF 2013 II S. 350, StE 2013 B 42.38 Nr. 36, StR 68/2013 S. 368).

3.3

3.3.1 Die Bemerkung des Kantons Zug in den Veranlagungsverfügungen vom 11. Juli 2012, worin dieser mit Recht darauf hingewiesen hatte, dass (harmonisierungsrechtlich) die Steuerhoheit beim Kanton Graubünden liege, erfolgte im wohlverstandenen Interesse des Fälligkeitskantons. Wenn auch formell als "Unzuständigkeitserklärung" ausgestaltet, diente der Schritt materiell dazu, die Veranlagung im Kanton Graubünden überhaupt erst zu ermöglichen. Verjährungsrechtlich ist ein solches Vorgehen unter den gegebenen Umständen - Kapitalleistung aus Vorsorge im Sinne von Art. 11 Abs. 3 StHG - den "feststellenden" bzw. "geltendmachenden" Amtshandlungen einer zuständigen Veranlagungsbehörde im Sinne von Art. 47 Abs. 1 StHG gleichzusetzen.

3.3.2 Dies führt dazu, dass der Kanton Zug mit seiner "Unzuständigkeitserklärung" vom 11. Juli 2012, die an die Steuerpflichtigen gerichtet war, den Lauf der Verjährung zu unterbrechen vermochte. Die Veranlagungsverfügung des Kantons Graubünden vom 8. April 2014 erfolgte damit rechtzeitig. Die Beschwerde erweist sich daher insoweit als unbegründet, weshalb sie abzuweisen und der angefochtene Entscheid zu bestätigen ist. Nicht entschieden werden muss, ob der Kanton Graubünden zu Recht ein "Nachsteuerverfahren" eröffnete, nicht aber ein ordentliches Veranlagungsverfahren durchführte. Im Ergebnis ist dies von keiner Bedeutung. (...)