Urteilskopf

83 I 92

14. Urteil vom 13. Februar 1957 i.S. Moser gegen Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft.
Regeste (de):
Doppelbesteuerung.

Welchem Kanton steht die Besteuerung der Gratifikation zu, die einem Steuerpflichtigen, der seinen Wohnsitz während des Steuerjahres in einen andern Kanton verlegt, vor dem Wegzug vom Arbeitgeber ausgerichtet worden ist?

Regeste (fr):
Double imposition.

A quel canton appartient le droit d'imposer une gratification qu'un contribuable, qui transfère son domicile dans un autre canton pendant l'année fiscale, reçoit de son employeur avant le déménagement?

Regesto (it):
Doppia imposizione.

Quale Cantone ha il diritto d'i porre la gratificazione che un contribuente, il quale trasferisce il suo domicilio in un altro Cantone durante l'anno fiscale, riceve dal suo datore di lavoro prima del trasloco?

Sachverhalt ab Seite 92

BGE 83 I 92 S. 92

A.- Der Beschwerdeführer Werner Moser ist Direktor der Firma Ruhr & Saar-Kohle AG in Basel. Als solcher erhält er einen festen Monatsgehalt und eine Gratifikation, die jeweils nach Abschluss des mit dem Kalenderjahr zusammenfallenden Geschäftsjahrs, d.h. im Frühjahr, vom Verwaltungsrat festgesetzt und hierauf ausbezahlt wird. Am 1. Juli 1952 verlegte der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz von Basel nach Binningen (Kanton Basel-Landschaft).

BGE 83 I 92 S. 93

In der am gleichen Tag abgegebenen Steuererklärung für das erste Halbjahr 1952 gab er als sein in diesem Zeitraum in Basel erzieltes Erwerbseinkommen den für die Monate Januar bis Juni bezogenen Gehalt und die ihm im Frühjahr 1952 für 1951 ausgerichtete Gratifikation an. Am 17. Oktober 1952 deklarierte er in Binningen für das zweite Halbjahr 1952 als Erwerbseinkommen den Gehalt für die Monate Juli bis Dezember 1952.
a) Nach dem basellandsch. Steuergesetz vom 20. August 1928 ist für die Besteuerung grundsätzlich das Einkommen des Vorjahres (§ 36 Abs. 4), beim Eintritt in die Steuerpflicht ausnahmsweise dasjenige des laufenden Jahres massgebend, wobei, wenn die Steuerpflicht nur für einen Teil des Jahres besteht, das Einkommen auf ein

volles Jahreseinkommen umzurechnen, die Steuer hingegen pro rata temporis zu erheben ist (§ 36 Abs. 5). In Anwendung dieser Bestimmungen rechnete die Steuerverwaltung Baselland auch die dem Beschwerdeführer im Frühjahr 1952 ausgerichtete Gratifikation zum vollen Jahreseinkommen von 1952 und verlangte auf diesem die Steuer für 6 Monate. Auf eine gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache des Beschwerdeführers wurde wegen Verspätung nicht eingetreten. b) Nach dem basel-städtischen Steuergesetz vom 22. Dezember 1949 wird die Einkommensteuer jährlich für das verflossene Jahr verlangt (§ 52). Endet die Steuerpflicht im Verlaufe des Jahres, so wird auf demregelmässigen Einkommen, das dabei in das entsprechende Jahreseinkommen umzurechnen ist, derjenige Teil einer Jahressteuer erhoben, welcher der Dauer der Steuerpflicht entspricht (§ 53 Abs. 1), während nicht regelmässiges Einkommen der vollen Jahressteuer unterliegt, aber nicht in ein entsprechendes Jahreseinkommen umgerechnet wird (§ 53 Abs. 2). Auf Grund dieser Bestimmungen rechnete die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt den vom Beschwerdeführer im ersten Halbjahr 1952 bezogenen Gehalt

und Vermögensertrag auf ein Jahreseinkommen um und veranlagte ihn für die Hälfte desselben und für die ganze, im Frühjahr 1952 ausgerichtete Gratifikation zu dem der Summe dieser beiden Beträge entsprechenden Satze. Moser rekurrierte hiegegen, wurde aber von der Steuerkommission und vom Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt abgewiesen, von diesem durch Entscheid vom 27. März 1956. Das Verwaltungsgericht nahm an, dass die im Jahre 1951 erarbeitete, aber vom Arbeitgeber erst im Frühjahr 1952 beschlossene und ausgerichtete Gratifikation zum Einkommen des Jahres 1952 gehöre, und zwar stelle sie Einkommen dar, das nach Entstehungsgrund und Zeit der Ausrichtung weder unter Abs. 1 noch unter Abs. 2 von § 53 StG falle. Sie sei zwar an sich "regelmässiges" Einkommen, jedoch schon auf das Jahr berechnet und daher der Umrechnung in ein entsprechendes Jahreseinkommen nicht fähig. Sodann könne eine solche Gratifikation in einem Falle wie dem vorliegenden durch Basel-Stadt nicht bloss, wie noch im Urteil vom 18. Dezember 1953 (ZBl 1954 S. 407) angenommen worden sei, pro rata temporis, sondern voll besteuert werden, da sie vor dem WWegzug sowohl zur Gänze verdient als auch fällig und ausgerichtet worden sei und daher vom Zuzugskanton nicht als ein dem Steuerpflichtigen zum Teil erst nach dem Zuzug zuwachsendes Einkommen behandelt werden dürfe.

B.- Innert 30 Tagen nach Zustellung dieses Entscheids des basel-städtischen Verwaltungsgerichtes hat Werner Moser staatsrechtliche Beschwerde erhoben mit den Begehren: "a) es sei der Kanton Basel-Stadt bzw. dessen Steuerverwaltung anzuweisen, die vom Beschwerdeführer im Frühjahr 1952 bezogene Gratifikation als regelmässiges und umrechenbares Einkommen zu behandeln und demzufolge eine pro rata temporis-Berechnung vorzunehmen, b) eventuell sei der Kanton Baselland bzw. dessen Steuerverwaltung anzuweisen, auf die Besteuerung der vom Beschwerdeführer im Jahre 1952 bezogenen Gratifikation gänzlich zu verzichten."

Der Beschwerdeführer beruft sich auf Art. 4 und 46 BV und macht geltend, dass er für die im Frühjahr 1952 bezogene Jahresgratifikation im Kanton Basel-Stadt voll, im Kanton Basel-Landschaft zur Hälfte besteuert werde. Somit liegt für die halbe Gratifikation eine Doppelbesteuerung vor. Der Beschwerdeführer sei das Opfer der auseinandergehenden Rechtsauffassungen der beiden Kantone geworden.

C.- Das Finanzdepartement und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt beantragen in getrennten Eingaben die Abweisung der Beschwerde, soweit sie sich gegen Basel-Stadt richte. Das Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt hat auf Vernehmlassung verzichtet.

D.- Der Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft beantragt die Abweisung der Beschwerde, soweit sie sich gegen Basel-Landschaft richte.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Der Beschwerdeführer beruft sich ausser auf Art. 46 BV auch auf Art. 4 BV. Worin eine Verletzung des durch diese Bestimmung gewährleisteten Anspruchs auf rechtsgleiche Behandlung liegen soll, wird jedoch in der Beschwerdebegründung nicht dargelegt; insbesondere wird darin weder ausdrücklich noch dem Sinne nach geltend gemacht, dass die basel-städtische oder die basellandschaftliche Veranlagung des Beschwerdeführers zur Einkommensteuer für 1952 auf einer willkürrlichen, d.h. mit Wortlaut und Sinn unvereinbaren Auslegung der massgebenden Bestimmungen der kantonalen Steuergesetze beruhe. Auf die Rüge der Verletzung des Art. 4 BV ist daher mangels Begründung nicht einzutreten (Art. 90 lit. b OG; BGE 81 I 56 Erw. 1 und 60 Erw. 4).

2. Bei Beschwerden wegen Verletzung von Art. 46 BV beginnt die 30-tägige Beschwerdefrist spätestens mit der Erhebung des zeitlich zweiten der nach Ansicht des Beschwerdeführers einander ausschliessenden Steueransprüche (Art. 89 Abs. 3 OG), wobei es nicht erforderlich, jedoch

gestattet ist, der einen oder andern Veranlagung gegenüber zunächst die kantonalen Rechtsmittel durchzuführen (Art. 86 Abs. 2 und 3 OG). Der Beschwerdeführer, dem zuerst die basel-städtische Veranlagung für das erste und dann die basellandschaftliche Veranlagung für das zweite Halbjahr 1952 eröffnet worden ist, war daher befugt, zunächst die basel-städtische Einschätzung durch Einsprache und Rekurs anzufechten und dann im Anschluss an die letztinstanzliche Abweisung des Rekurses durch das Verwaltungsgericht gegenüber beiden Kantonen staatsrechtliche Beschwerde wegen Doppelbesteuerung zu erheben.

3. Der Beschwerdeführer behauptet, im Jahre 1952 für einen Teil seines Erwerbseinkommens doppelt besteuert worden zu sein. Das wird vom Regierungsrat des Kantons Baselland und vom Finanzdepartement des Kantons Basel-Stadt ausdrücklich bestritten, während die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt zu dieser Frage nicht Stellung nimmt, sondern lediglich geltend macht, dass jedenfalls der Kanton Basel-Stadt sich im Rahmen des ihm zustehenden Besteuerungsrechtes gehalten und nicht in die Steuerhoheit des Kantons Baselland übergegriffen habe.
Da die Steuerhoheit für das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, zu dem auch die Gratifikation zu rechnen ist, von jedem der beiden Kantone nur für sechs Monate, d.h. nur für denjenigen Teil des Jahres 1952, in dem der Beschwerdeführer im betreffenden Kanton Wohnsitz hatte, beansprucht wird, liegt zeitlich, hinsichtlich der Periode, für welche die Steuer erhoben wird, keine Doppelbesteuerung vor. Dagegen besteht eine solche hinsichtlich des Steuerobjektes insofern, als der Kanton Basel-Stadt die Gratifikation, die dem Beschwerdeführer im Frühjahr 1952 von seiner Arbeitgeberin ausgerichtet worden ist, als Einkommen der ersten Hälfte dieses Jahres behandelt und ganz zur Besteuerung beansprucht, während der Kanton Baselland sie als Bestandteil des ordentlichen Erwerbseinkommens des ganzen Jahres 1952

betrachtet und demgemäss zur Hälfte besteuert. Dass diese Gratifikation dergestalt im gleichen Jahre anderthalb mal erfasst wird, ist ausschliesslich darauf zurückzuführen, dass der Beschwerdeführer in diesem Jahre zwar nicht gleichzeitig, aber nacheinander, der Steuerhoheit zweier Kantone unterstand; wäre er während des ganzen Jahres nur im einen oder im andern Kanton wohnhaft und für sein Erwerbseinkommen steuerpflichtig gewesen, so wäre er unbestreitbar für die Gratifikation nur einmal besteuert worden. Was demgegenüber vorgebracht wird, vermag die Annahme, dass der Beschwerdeführer tatsächlich doppelt besteuert worden ist, nicht zu widerlegen. Die Ausführungen in den nicht veröffentlichten Urteilen des Bundesgerichts vom 19. März 1926 i.S. Stoll und vom 26. März 1943 i.S. Court (Erw. 3), auf die sich der Regierungsrat des Kantons Baselland beruft, beziehen sich auf die Frage, ob es einem Kanton gestattet sei, im Sinne einer blossen Bemessungsgrundlage auf dasjenige Einkommen zurückzugreifen, das ein neu zugezogener Steuerpflichtiger vorher im Kanton seines bisherigen Wohnsitzes erzielt hat. Wenn dort diese Frage für den Fall, dass die Steuerquelle gleich geblieben sei, bejaht und damit das Vorliegen einer Doppelbesteuerung verneint worden ist, so lässt sich daraus für den vorliegenden Fall nichts ableiten. Im Gegensatz zur basel-städtischen Einkommensteuerung, bei der die Bemessungs- und die Steuerperiode stets zusammenfallen und lediglich die Veranlagung erst nachher erfolgt (vgl.BGE 69 I 154/5,BGE 74 I 119), ist zwar nach § 36 Abs. 4 des basellandschaftlichen Steuergesetzes vom 30. April 1928 für die Besteuerung grundsätzlich das Einkommen des Vorjahres massgebend (sog. Pränumerandobesteuerung); indessen bestimmt Abs. 5 als Ausnahme hievon, dass beim Eintritt in die Steuerpflicht das Einkommen des laufenden Jahres massgebend ist, wobei, wenn die Steuerpflicht nur für einen Teil des Jahres besteht, das Einkommen (dieses Teils des Jahres) auf ein volles Jahreseinkommen umzurechnen,

die Steuer hingegen nur pro rata temporis zu erheben ist. Der Beschwerdeführer ist demnach nicht nur für das erste Halbjahr 1952 im Kanton Basel-Stadt, sondern auch für das zweite Halbjahr im Kanton Baselland je für das laufende Einkommen besteuert worden. Da dabei die im Frühjahr 1952 ausgerichtete Gratifikation anderthalb mal, also teilweise doppelt, erfasst worden ist, fragt sich weiter, welcher der beiden Kantone die Schranken, die seiner Steuerhoheit durch die bundesrechtlichen Kollisionsnormen gesetzt sind, überschritten hat.

4. Die Behörden des Kantons Basel-Stadt machen geltend, dass die streitige Gratifikation im Jahre 1951 verdient und im Frühjahr 1952 ausgerichtet worden sei, und leiten hieraus, da der Beschwerdeführer bis Ende Juni 1952 in Basel-Stadt Wohnsitz hatte, ab, dass dieser Kanton berechtigt sei, sie ganz zu besteuern. Dieser Standpunkt erweist sich als unanfechtbar. Es ist unbestritten, dass die Gratifikation eine Vergütung darstellt für Arbeit, die der Beschwerdeführer im Jahre 1951 geleistet hat. Betrachtet man sie infolgedessen, was an sich denkbar und im bereits angeführten Urteil i.S. Stoll geschehen ist, als Bestandteil des Einkommens des Jahres 1951, so kann ihre Besteuerung nur dem Kanton Basel-Stadt zustehen, weil der Beschwerdeführer während des ganzen Jahres 1951 in diesem Kanton wohnte. Stellt man dagegen, wie es im vorliegenden Falle beide Kantone tun und wohl richtiger ist (vgl.BGE 73 I 141), auf den Zeitpunkt ab, in dem die Gratifikation gestützt auf das Geschäftsergebnis des Jahres 1951 ziffernmässig festgesetzt worden ist und der Beschwerdeführer einen festen Rechtsanspruch auf sie erhalten hat, so ist zu ihrer Besteuerung, da der Beschwerdeführer in diesem Zeitpunkt (Frühjahr 1952) noch im Kanton Basel-Stadt wohnte, wiederum nur dieser Kanton zuständig (wobei es eine hier nicht zu erörtende Frage des basel-städtischen Steuerrechts ist, ob die Gratifikation, wie es die Steuerverwaltung zuerst getan hat, mit dem übrigen Einkommen des ersten Halbjahres in

ein volles Jahreseinkommen umzurechnen und dieses pro rata temporis zu besteuern ist, oder ob auf ihr, entsprechend der von den Rekursbehörden geschützten endgültigen Veranlagung, eine volle Jahressteuer zum Satze des Gesamteinkommens zu erheben ist). Irgend ein sachlicher Grund, der es rechtfertigen würde, dem Kanton Baselland einen Teil der Gratifikation zur Besteuerung zu überlassen, ist nicht ersichtlich, da die Gratifikation weder im Hinblick auf ihren Entstehungsgrund noch im Hinblick auf den Zeitpunkt ihrer Ausrichtung mit dem Wohnsitz des Beschwerdeführers im Kanton Baselland in Beziehung gebracht werden kann. Der Einwand des basellandschaftlichen Regierungsrates, dass es sich bei der Gratifikation um eine jährliche Vergütung für geleistete Arbeit handle, ist unbehelflich, denn gerade als solche bezieht sie sich offensichtlich nicht auf das Jahr 1952, sondern auf das Jahr 1951, in dem der Beschwerdeführer ausschliesslich der Steuerhoheit des Kantons Basel-Stadt unterstanden hat. Zum Schutze des basel-städtischen Steueranspruchs führt noch eine weitere Überlegung. Wenn der Beschwerdeführer um die Zeit seiner Übersiedlung von Basel nach Binningen (1. Juli 1952) seine Arbeitsstelle freiwillig oder infolge Pensionierung aufgegeben hätte, so wäre es dem Kanton Baselland schon wegen der dabei eingetretenen grundlegenden Änderung der Einkommenverhältnisse des Beschwerdeführers nicht gestattet gewesen, auf die ihm im Frühjahr 1952 ausgerichtete Gratifikation zurückzugreifen (BGE 50 I 113,BGE 77 I 30). Ist aber die Gratifikation in diesem besondern Falle ganz dem Kanton Basel-Stadt zur Besteuerung zuzuweisen, so muss dies in allen Fällen gelten, wo der Steuerpflichtige nach der Ausrichtung der Gratifikation aus diesem Kanton wegzieht. Denn der Umfang der Steuerhoheit eines Kantons über einen wegziehenden Steuerpflichtigen muss sich notwendigerweise nach den Verhältnissen, die während der Dauer dieser Steuerhoheit, d.h. bis zum Wegzug, bestanden haben, bestimmen und kann nicht davon abhängen, ob der Steuerpflichtige

nach dem Wegzug in diesem oder jenem Kanton Wohnsitz nimmt und ob er dort bzw. von dort aus die bisherige, eine ganz anders geartete oder überhaupt keine Erwerbstätigkeit ausübt.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird gegenüber dem Kanton BaselLandschaft gutgeheissen.