

## **Zeitliche Bemessungsgrundlagen**

### **Beginn der Steuerpflicht im Verlaufe des Steuerjahres**

#### **Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 19/1993 vom 17. Juni 1993**

*Bei Zuzug in den Kanton im Verlaufe eines Steuerjahres fallen einzig die Einkünfte in die Steuerbemessung, welche der Pflichtige seit seinem Zuzug erzielt hat; vor dem Zuzug entstandene (positive und negative) Einkommensbestandteile sind weder für die Bemessung des steuerbaren noch für die Berechnung des satzbestimmenden Einkommens von Bedeutung. Die Zeit der Erwerbslosigkeit vor dem Zuzug wirkt sich nicht steuermildernd aus; eine rechtsungleiche Behandlung gegenüber dem ganzjährig Steuerpflichtigen liegt deswegen nicht vor.*

#### *I. Sachverhalt*

1. Der Rekurrent ist Jurist. Er hat am 1. November 1988 seinen Wohnsitz von X./BL nach Basel verlegt.

In seiner Steuererklärung 1988 hat er der Verwaltung mitgeteilt, er habe im Zuzugsjahr erst am 11. Juli eine Erwerbstätigkeit aufgenommen; vorher habe er sich auf die Advokaturprüfung vorbereitet und ausser minimen Einkünften aus seiner Tätigkeit als Lehrer nichts verdient. Er deklarierte sämtliche im Jahr 1988 erzielten Einkünfte. Die Steuerverwaltung rechnete in der Folge das vom 11. Juli bis zum 31. Dezember 1988 (170 Tage) erzielte Erwerbseinkommen von Fr. 26867.– in ein steuerbares Einkommen pro rata für 60 Tage von Fr. 9482.– und für den Steuersatz in ein Jahreseinkommen von Fr. 56892.– um. Die Kapitalerträge von Fr. 313.– wurden nicht umgerechnet. Dies ergibt ein steuerbares Einkommen von Fr. 9546.– und ein satzmassgebendes Einkommen von Fr. 55700.– Dies wurde dem Rekurrenten schriftlich mitgeteilt.

2. Am 29. Juni 1990 stellte die Steuerverwaltung dem Rekurrenten die Veranlagung zu. Dagegen hat er mit Schreiben vom 5. und 9. Juli 1990 Einsprache erhoben. Mit Entscheid vom 28. Juni 1991 hat die Steuerverwaltung diese abgewiesen.

3. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 10. Juli 1991. Der Rekurrent beantragt, sein steuerbares Einkommen für 60 Tage sei auf Fr. 4'270.– festzusetzen; dies entspreche dem durchschnittlichen Einkommen im Jahr 1988 für zwei Monate. Satzbestimmend sei das von ihm deklarierte Gesamteinkommen nach Abzügen von Fr. 25'620.– Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Umrechnung verstosse gegen den Sinn von § 53 StG und führe zu verschiedenen Steuerbelastungen je nach dem, ob ein Zuzüger vor oder nach seinem Zuzug eine erwerbslose Zeit gehabt habe. Dies verstosse gegen das Gebot der rechtsgleichen Behandlung gemäss Art. 4 BV. Das Vorgehen der Steuerverwaltung habe auch zur Folge, dass er stärker besteuert werde als ein während des ganzen Jahres 1988 in Basel-Stadt Steuerpflichtiger in denselben Verhältnissen. Auch dies sei rechtsungleich und verstosse gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

4. In ihrer Vernehmlassung vom 5. Februar 1993 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen. Ihre Erwägungen ergeben sich soweit erforderlich aus den Entscheidungsgründen.

5. Auf die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels wurde verzichtet.

Eine mündliche Verhandlung fand nicht statt.

## *II. Entscheidungsgründe*

1. Der Rekurrent beantragt, dass das steuerbare Einkommen für die Dauer seiner Steuerpflicht im Kanton Basel-Stadt von 60 Tagen aufgrund des durchschnittlich im Jahr 1988 erzielten Einkommens berechnet und auf Fr. 4'270.– festgesetzt werde. Satzbestimmend sei das tatsächlich erzielte Gesamteinkommen des Jahres 1988 von Fr. 25'620.–

Der Sachverhalt ist soweit unbestritten.

2. a) Bei einem Wechsel des Steuerdomizils über die Kantons Grenzen hinaus können die verschiedenen Steuersysteme der Kantone miteinander kollidieren. Das Bundesgericht hat für diesen Fall mit seiner Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 BV Regeln entwickelt, welche eine Abgrenzung der Steuerhoheiten gewährleisten und damit vermeiden sollen, dass der Steuerpflichtige doppelt besteuert wird: Grundsätzlich soll eine Teilung des Besteuerungsrechtes im Verhältnis zur Zeitdauer (pro rata temporis) erfolgen. Jeder der in Betracht kommenden Kantone kann die von seiner Gesetzgebung vorgesehene Steuer anteilmässig erheben entsprechend der Dauer, während der das Steuerdomizil in seinem Gebiet im Laufe des Jahres bestand (Blumenstein/Locher, System des Steuerrechtes, S. 86). Dabei gilt, dass der neu steuerberechtigte Kanton nicht auf Bemessungsgrundlagen zurückgreifen darf, die vor dem Zuzug entstanden sind, sofern der Steuerpflichtige dadurch schlechter fahren würde als bei Gegenwartsbemessung. Selbst ein Zurückgreifen auf frühere Bemessungsgrundlagen zugunsten des Steuerpflichtigen ist nur bei einer entsprechenden gesetzlichen Grundlage möglich (Höhn, Interkantonaies Steuerrecht, 2. Aufl., S. 74, unter Hinweis auf die Rechtsprechung).

b) Gemäss § 37 Abs. 3 StG wird bei örtlich oder zeitlich beschränkter Steuerpflicht der geschuldete Teil der Steuer mit Ausnahme der Objektsteuern nach den Grundsätzen berechnet, die bei unbeschränkter Steuerpflicht anwendbar wären. Beginnt oder endet die Steuerpflicht im Verlaufe des Steuerjahres, so ist gemäss § 53 Abs. 1 StG auf dem regelmässigen Einkommen der Teil einer Jahressteuer zu erheben, welcher der Dauer der Steuerpflicht entspricht; das regelmässige Einkommen ist dabei in das entsprechende Jahreseinkommen umzurechnen. Diese Bestimmung legt fest, dass in den Fällen, in welchen die Steuerpflicht im Laufe des Steuerjahres beginnt, auch die Bemessungsperiode erst dann anfängt. Die Gegenwartsbemessung gilt auch bei Zuzug uneingeschränkt. Um den Steuersatz bestimmen zu können, wird das in dieser Zeit erzielte regelmässige Einkommen in ein Jahreseinkommen umgerechnet; es gilt somit das Prinzip der Vollprogression (Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, S. 168/169) .

3. Der Rekurrent ist per 1. November 1988 nach Basel gezogen. Er war in diesem Jahr nur zeitlich beschränkt hier steuerpflichtig. Der Kanton Basel-Stadt ist deshalb nur berechtigt, ihn im Jahr 1988 für die zwei Monate November und Dezember zu besteuern. Bemessungsgrundlage ist derselbe Zeitraum; weder positive noch negative Einkommensbestandteile, welche sich vor dem 1. November 1988 verwirklicht haben, dürfen berücksichtigt werden. Hingegen ist der Rekurrent beim Steuersatz so zu behandeln, wie wenn er unbeschränkt steuerpflichtig gewesen wäre, indem das in den fraglichen zwei Monaten erzielte Einkommen auf ein ganzes Jahr umgerechnet wird. Die Veranlagung der Steuerverwaltung entspricht diesen Anforderungen vollumfänglich:

Der Rekurrent war schon vor seinem Zuzug erwerbstätig. Sein Einkommen in den Monaten November und Dezember 1988 darf anhand des Lohnausweises für 170 Tage auf 60 Tage umgerechnet werden. Dies ergibt ein Einkommen von Fr. 9482.– (Fr. 26867.– : 170 x 60). Nach Berücksichtigung der ebenfalls anteilmässig zu gewährenden Abzüge und der Kapitalerträge von Fr. 313.– ergibt dies ein steuerbares Einkommen von Fr. 9546.– Für die Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens hat die Steuerverwaltung das Erwerbseinkommen, da regelmässig fliessend, zu Recht auf ein Jahreseinkommen von Fr. 56892.– umgerechnet. Nach Berücksichtigung der Kapitalerträge, welche nicht umzurechnen sind, und der Abzüge beträgt das satzbestimmende Einkommen schliesslich Fr. 55700.–

4. Entgegen der Ansicht des Rekurrenten hat die Steuerverwaltung die massgebenden Bestimmungen richtig ausgelegt. Einzig ihre Berechnung wird der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Rekurrenten während seiner zeitlich beschränkten Steuerpflicht im Kanton Basel-Stadt im Jahr 1988 gerecht. Sie entspricht denn auch der klaren Lehre und Praxis: Ob vor Beginn der Steuerpflicht ein regelmässiges Einkommen in gleicher Höhe bereits geflossen ist und wenn ja seit wie lange, ist unerheblich. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird aufgrund des während der Dauer der Steuerpflicht im berechtigten Kanton erzielten Einkommens beurteilt (Grüniger/Studer, a.a.O., S. 325; StRKE Nr. 11/1977 vom 26. August 1977 i.S. M.–S.).

Der Rekurrent behauptet, ungerechtfertigterweise stärker besteuert zu werden als wenn er während des ganzen Jahres in Basel-Stadt steuerpflichtig gewesen wäre. Tatsächlich müsste er in diesem Fall im Kanton Basel-Stadt weniger Steuern bezahlen. Darin liegt indessen keine rechtsungleiche Behandlung, da die Situation desjenigen, der zu Beginn der Steuerperiode bereits steuerpflichtig ist, eine grundsätzlich andere ist als die desjenigen, der erst im Lauf der Steuerperiode in die Steuerpflicht eintritt: Das System des interkantonalen Steuerrechtes sieht vor, dass die positiven wie die negativen Einkommensbestandteile, die sich vor dem Zuzug verwirklicht haben, einzig am früheren Steuerdomizil in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen werden dürfen. Es verstösst deshalb auch nicht gegen Art. 4 BV, dass die Steuerbelastung unterschiedlich ist je nach dem, ob der Rekurrent vor oder nach dem Zuzug erwerbslos war. Es ist somit nicht möglich, den Rekurrenten aufgrund des durchschnittlichen Einkommens des ganzen Jahres 1988 zu besteuern und damit seine erwerbslose Zeit vor seinem Zuzug im Kanton Basel-Stadt steuermildernd zu berücksichtigen. Daran ändert auch nichts, dass die Einkommensverhältnisse vom 1. Januar 1988 bis zum Wegzug im Kanton Basel-Land möglicherweise in eine Bemessungslücke gefallen sind.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuern des Rekurrenten im Zuzugsjahr 1988 richtig berechnet worden sind. Demnach ist der Rekurs abzuweisen.

6. ...

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.