

Interkantionales Steuerrecht

Repartition von Sozialabzügen

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2011-054 vom 23. August 2012

Bei der interkantonalen Steuerausscheidung sind die Steuerfreibeträge und Sozialabzüge, die nicht in einem organischen Zusammenhang mit bestimmten Einkünften stehen, den Kantonen im Verhältnis der steuerbaren Einkommensquoten zuzuweisen. Das gilt auch für den Abzug für Alleinstehende. Bei diesem Abzug handelt es sich um einen Sozialabzug, der quotial nach Massgabe des auf die Kantone entfallenden Einkommens aufzuteilen ist.

Sachverhalt:

A. Der Rekurrent, D. X., hat Wohnsitz im Kanton Basel-Stadt und besitzt in O. (BL) und R. (BL) Liegenschaften. In der Steuerperiode 2009 erzielte er insgesamt ein steuerbares Einkommen in der Höhe von CHF 118'655.–. In der Veranlagungsverfügung vom 13. Januar 2011 repartierte die Steuerverwaltung das Einkommen wie folgt: Einkommen Basel-Stadt CHF 27'019.– (22,77%), Einkommen O. CHF 53'229.– (44,86 %) und Einkommen R. CHF 38'407.– (32,37 %). Daraus resultierte für den Kanton Basel-Stadt ein steuerbares Einkommen in der Höhe von CHF 27'000.–. Das satzbestimmende Einkommen wurde auf CHF 118'600.– festgesetzt. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft eröffnete ihm die Veranlagungsverfügung am 17. Februar 2011.

B. Gegen beide Veranlagungen erhob der Rekurrent am 9. März 2011 Einsprache. Er beantragte, die Veranlagungsverfügung des Kantons Basel-Stadt sei revisionshalber aufzuheben und so anzupassen, dass keine verfassungswidrige interkantonale Schlechterstellung des Rekurrenten entstehe. Zudem sei das Einspracheverfahren des Kantons Basel-Landschaft bis zur Erledigung der Einsprache im Kanton Basel-Stadt zu sistieren. Der Rekurrent begründete seinen Antrag damit, dass die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt bei der quotenmässigen Repartition des Abzugs für Alleinstehende in der Höhe von CHF 18'000.– diesen nur im Umfang von 22,77 % zugelassen und die restlichen 77,23 % auf den Kanton Basel-Landschaft verlegt habe. Bei diesem Abzug handle es sich um eine Einkommensfreigrenze, welche aufgrund des zweistufigen Tarifsystems tarifrelevant sei. Da der Kanton Basel-Landschaft keinen derartigen Abzug kenne, falle die dem Steuerpflichtigen zustehende Vergünstigung infolge seiner Steuerpflicht in zwei Kantonen grösstenteils in eine Lücke. Damit für in mehreren Kantonen Steuerpflichtige keine Schlechterstellung resultiere, dürfe der Abzug als Teil des Tarifs des Kantons Basel-Stadt nur in dem Umfang auf die Spezialsteuerdomizile verlegt werden, in welchem andere Kan-

tone Sozialabzüge in derselben Höhe kennen würden. Beim besagten Abzug handle es sich, entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung, nicht um einen Sozialabzug, sondern um einen Freibetrag. Weil der Kanton Basel-Stadt den Abzug jedoch nach den Grundsätzen der Sozialabzüge verlege, führe dies systematisch zu Mehrbelastungen und stehe im Widerspruch zu Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV).

Mit Revisionsentscheid vom 11. April 2011 wies die Steuerverwaltung die Einsprache bzw. das Revisionsgesuch ab, soweit darauf eingetreten wurde. Sie trat formell auf die Revision ein, nicht hingegen auf die Einsprache. In materieller Hinsicht wies die Steuerverwaltung das Revisionsgesuch ab. Als Begründung führte sie im Wesentlichen an, dass die proportionale Repartierung des Sozialabzuges nach Massgabe des Einkommens nicht zu einer Verletzung des Schlechterstellungsgebotes gemäss Art. 127 Abs. 3 BV führe. Das Gesetz halte klar fest, dass es sich beim fraglichen Abzug um einen Sozialabzug handle, welcher eine Entlastung des existenznotwendigen Einkommens bezwecke. Es stehe dem kantonalen Gesetzgeber frei, dieses Ziel mit einem Sozialabzug statt mit einer Einkommensfreigrenze zu erreichen.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 9. Mai 2011. Der Rekurrent beantragt, sein steuerbares Einkommen sei auf CHF 13'099.– festzusetzen. Zudem sei festzustellen, dass das im Kanton Basel-Stadt steuerbare Vermögen per 31. Dezember 2009 CHF 380'000.– betrage. Die Steuerverwaltung beantragt in der Vernehmlassung vom 21. Juni 2011 die Abweisung des Rekurses. Im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels halten die Parteien an ihren Anträgen fest. Auf die einzelnen Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Entscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Der Rekurrent ist als Steuerpflichtiger durch den Revisionsentscheid der Steuerverwaltung vom 11. April 2011 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 9. Mai 2011 (Datum des Postaufgabe: 10. Mai 2011) ist somit einzutreten.

2. a) Der Rekurrent beantragt, den Revisionsentscheid der Steuerverwaltung vom 11. April 2011 betreffend Einsprache bzw. Revisionsgesuch vom 9. März 2011 gegen die Veranlagungsverfügung vom 13. Januar 2011 zu den kantonalen Steuern pro 2009 aufzuheben und das im Kanton Basel-Stadt steuerbare Einkommen auf

CHF 13'099.– festzusetzen. Zudem sei festzustellen, dass das im Kanton Basel-Stadt steuerbare Vermögen per 31. Dezember 2009 CHF 380'000.– betrage.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Unbestritten ist ebenfalls, dass die Steuerverwaltung die Eingabe vom 9. März 2011 zu Recht als Revisionsgesuch betreffend Doppelbesteuerung behandelte. Sie wählte dieses Vorgehen, um einen «Scheinprozess» im Zweitkanton zu vermeiden. Ansonsten müsste eine steuerpflichtige Person eine, an sich unbestrittene, Veranlagung des Zweitkantons bis vor Bundesgericht ziehen, um damit eine Überprüfung der Veranlagung des Erstkantons zu erzwingen. Die Steuerverwaltung folgt dabei einem Teil der Lehre und Praxis, welche diesen Leerlauf durch die Annahme eines ausserordentlichen Revisionsgrundes vermeiden will. Im Zusammenhang mit einer interkantonalen Doppelbesteuerung wird in Auslegung von Art. 127 Abs. 3 BV ein entsprechender zusätzlicher verfassungsmässig garantierter ausserordentlicher Revisionsgrund anerkannt (Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 3. Aufl. 2009, S. 141; Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Zürich vom 28. April 2009, Urteil 2 DB.2009.31, ZStP 4/2009, S. 332). Diese Lösung ist sachgerecht und unter den Parteien unbestritten, weshalb auf weitere formelle Ausführungen zur Revision verzichtet werden kann.

c) Zu beurteilen ist vorliegend, ob die Steuerverwaltung Basel-Stadt den Sozialabzug für Alleinstehende in der Höhe von CHF 18'000.– zu Recht proportional nach Massgabe der Einkommensanteile ausgeschieden hat oder – wenn nicht – die definitive Veranlagung entsprechend revisionshalber abzuändern ist.

d) Der Rekurrent stellt im Rahmen des Rekursverfahrens erstmals den Antrag auf Feststellung des steuerbaren Vermögens per 31. Dezember 2009. Es ist nicht ersichtlich, inwiefern diese Frage im Zusammenhang mit der strittigen Ausscheidung des Sozialabzuges steht. Der Rekurrent liefert diesbezüglich keine weiteren Ausführungen. Diese Frage war nicht Gegenstand des vorinstanzlichen Entscheides, weshalb diesbezüglich auf weitere Ausführungen verzichtet wird.

3.a) aa) Gemäss § 35 Abs. 1 lit. c StG können alleinstehende Steuerpflichtige ohne Betreuungspflichten gegenüber minderjährigen, erwerbsunfähigen oder sich in Ausbildung befindenden Kindern einen Abzug von CHF 18'000.– vom Einkommen vornehmen.

bb) Gemäss § 36 Abs. 1 StG berechnet sich die einfache Steuer auf dem steuerbaren Einkommen für alleinstehende Steuerpflichtige ohne Betreuungspflichten gegenüber minderjährigen, erwerbsunfähigen oder sich in Ausbildung befindenden Kindern in der für das vorliegende Verfahren massgebenden Steuerperiode wie folgt: von einem steuerbaren Einkommen von CHF 100.– bis CHF 200'000.– beträgt die Steuer CHF 23.50 je CHF 100.– steuerbares Einkommen und bei einem steuerbaren Einkommen von über CHF 200'000.– beträgt die Steuer CHF 26.– je CHF 100.– steuerbares Einkommen.

b) aa) Das Bundesgericht leitet aus dem verfassungsmässigen Verbot der Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV auch ein Schlechterstellungsverbot ab. Danach darf ein Kanton einen Steuerpflichtigen nicht deshalb anders oder stärker belasten, weil er nicht im vollen Umfang seiner Steuerpflicht untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (vgl. BGE 131 I 249 ff., Erw. 3.2). Die Andersartigkeit der steuerlichen Behandlung kann in der sachlichen bzw. zeitlichen Bemessung, in der Unterwerfung unter eine besondere Steuerart oder in der Heranziehung eines speziellen Steuertarifs bestehen und würde einen ausschliesslich innerkantonal Steuerpflichtigen unter sonst gleichen Umständen nicht treffen (vgl. Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, Bern Stuttgart Wien, 4. Aufl., 2000, § 4, N 24).

bb) Bei der interkantonalen Ausscheidung von Abzügen wird zwischen Auslagen, die direkt mit der Erzielung bestimmter Einkünfte verbunden sind, einerseits und den allgemeinen Steuerfreibeträgen und Sozialabzügen andererseits unterschieden. Erstere werden demjenigen Kanton zum Abzug zugewiesen, der diese Einkünfte besteuert (vgl. BGE 104 Ia 256 ff., Erw. 4.c). Da Steuerfreibeträge und Sozialabzüge nicht in einem organischen Zusammenhang mit der Erzielung eines bestimmten Teiles der Einkünfte stehen, werden diese kollisionsrechtlich den beteiligten Kantonen im Verhältnis der dort steuerbaren Einkommensquoten zum Abzug zugewiesen (vgl. Höhn/Mäusli, a.a.O., § 19, N 32; Locher, a.a.O., S. 81 ff.).

4. Der Rekurrent macht geltend, dass die proportionale Aufteilung des Alleinstehendenabzugs eine Verletzung des Schlechterstellungsverbot gemäss Art. 127 Abs. 3 BV darstelle. Der Kanton Basel-Stadt habe durch die Einführung des zweistufigen Steuertarifs mit Befreiung des Existenzminimums ein mit keinem anderen Kanton vergleichbares System der Bezifferung der Steuerlast eingeführt. Da die übrigen Kantone keine entsprechende Befreiung des Existenzminimums kennen, bleiben die den übrigen Kantonen zugewiesenen Anteile unberücksichtigt. Die Steuerbelastung des Rekurrenten falle aufgrund des plurikantonalen Sachverhaltes in Basel-Stadt höher aus und sein Steuerfreibetrag bzw. das Existenzminimum bleibe bei ihm nicht frei. Es handle sich beim Freibetrag gemäss § 35 Abs. 1 lit. c StG nicht um einen Sozialabzug im Sinne des Steuerrechts, da jeder Steuerpflichtige einen entsprechenden Abzug zugute habe. Vielmehr handle es sich um einen Teil des Tarifs, welcher rechtsgleich interkantonal anzuwenden sei. Zudem würden echte Sozialabzüge nach dem Stichtagsprinzip gewährt, was beim vorliegenden Abzug eben gerade nicht zutrefte. So sei in § 35 Abs. 4 StG klar festgehalten, dass der Abzug pro rata temporis gewährt werde.

5. a) Der Alleinstehendenabzug ist im Steuergesetz des Kantons Basel-Stadt eindeutig unter dem Titel «Sozialabzüge» aufgeführt und nicht bei § 36 StG unter dem Titel «Steuertarife». Erkennbar ist dies sowohl an der Formulierung und der Einordnung im Gesetzestext als auch am Sinn und Zweck der Bestimmung. So kann bestimmten Verhältnissen des Steuerpflichtigen gemäss der herrschenden Lehre durch feste Abzüge (Sozialabzüge, Steuerfreibeträge) Rechnung getragen werden. Die Sozialabzüge dienen der Freistellung des lebensnotwendigen Einkommens und der Festle-

gung der Steuerbelastung. Analog der Tarifautonomie stehen den Kantonen hinsichtlich der Festsetzung und Ausgestaltung der Sozialabzüge auch keine steuerharmonisierungsrechtlichen Vorgaben entgegen.

b) Die Steuerverwaltung hat den Abzug für Alleinstehende somit zu Recht unter die Sozialabzüge eingeordnet. Der Abzug wurde aufgrund der herrschenden Praxis und Lehre proportional entsprechend den Einkommensanteilen auf die Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft aufgeteilt. Da Basel-Stadt nur rund 23 % des totalen Einkommens besteuert, wurde der Sozialabzug auch nur in der entsprechenden Höhe zugelassen. Dies stellt keine Schlechterstellung gegenüber den nur innerkantonal Steuerpflichtigen dar, deren Einkommen zu 100 % im Kanton Basel-Stadt besteuert werden. Würde dem Rekurrenten hingegen der volle Abzug im Kanton Basel-Stadt zugestanden, wäre er gegenüber denjenigen Steuerpflichtigen, welche das gesamte Einkommen in Basel-Stadt versteuern, besser gestellt. Es liegt somit kein Verstoß gegen das Schlechterstellungsverbot gemäss Art. 127 Abs. 3 BV vor.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die anteilmässige Ausscheidung des Sozialabzuges für Alleinstehende entsprechend den in den Kantonen angefallenen Einkünften gesetzes- und verfassungskonform und eine Revision der Veranlagung nicht angezeigt ist. Der Rekurs erweist sich als unbegründet und ist somit abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.