



# Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

**Entscheid vom 22. August 2019**

Mitwirkende	Dr. Christophe Sarasin (Vorsitz), lic. iur. Thomas Jaussi, Dr. Ursula Schneider-Fuchs, lic. iur. Nadia Tarolli Schmidt, lic. iur. Debora von Orelli und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)
Parteien	<b>X</b> [...]  vertreten durch A AG, [...]  gegen  <b>Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt</b> Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Quellensteuer pro 2017  (Tarifkorrektur, Quasi-Ansässigkeit; § 92 StG, Art. 85 und 86 DBG)

## **Sachverhalt**

- A. Die Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin, X, hatte ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der fraglichen Steuerperiode 2017 in Deutschland und ist seit dem 1. Juni 2017 als Chief Medical Officer (CMO) [...] für die B AG in Basel unselbständig erwerbstätig. Auf das im Zeitraum vom 1. Juni 2017 bis 31. Dezember 2017 erzielte Einkommen von CHF 432'386.00 (brutto) wurde ein Quellensteuerabzug von CHF 106'062.00 vorgenommen. Mit Eingabe vom 6. September 2018 hat die Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin, vertreten durch C, die Berücksichtigung zusätzlicher Abzüge bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens mittels Tarifkorrektur beantragt. Mit Rückerstattungsentscheid vom 11. September 2018 hat die Steuerverwaltung festgehalten, dass die Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin aufgrund fehlendem Handelsregistereintrag nicht als leitende Angestellte i.S.v. Art. 15 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (DBA CH-D) zu qualifizieren sei. Folglich seien die ausländischen Arbeitstage auszuscheiden. Das in der Schweiz steuerbare Einkommen wurde auf CHF 240'915.15 und der Quellensteuerbetrag auf CHF 69'180.92 festgesetzt.
- B. Mit Schreiben vom 1. Oktober 2018 hat die Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin, vertreten durch A AG, Einsprache erhoben und die Aufhebung des Rückerstattungsentscheids vom 11. September 2018 sowie die Festsetzung des steuerbaren Einkommens auf CHF 426'036.00 bzw. des Quellensteuerbetrages auf CHF 122'853.00 beantragt. Die Steuerverwaltung hat die Einsprache mit Entscheid vom 26. November 2018 abgewiesen.
- C. Gegen den Einspracheentscheid erhebt die Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin, vertreten durch A AG, mit Schreiben vom 21. Dezember 2018 Rekurs bzw. Beschwerde. Mit Vernehmlassung vom 19. März 2019 schliesst die Steuerverwaltung auf Gutheissung des Rekurses bzw. der Beschwerde bezüglich der Qualifikation als leitende Angestellte sowie um Sistierung des Verfahrens bis zum Vorliegen der definitiven ausländischen Steuerbescheide für die Beurteilung der Frage der Tarifkorrektur. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat auf eine Vernehmlassung verzichtet. Mit Replik vom 10. April 2019 hat die Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin den deutschen Einkommenssteuerbescheid pro 2017 vom 22. Februar 2019 eingereicht. In der Duplik vom 7. Mai 2019 beantragt die Steuerverwaltung die teilweise Gutheissung des Rekurses bzw. der Beschwerde und die Festsetzung des steuer-

baren und satzbestimmenden Einkommens auf neu CHF 426'442.13 und die Quellensteuerbelastung auf neu CHF 122'983.98.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

## Erwägungen

1.
  - a) Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid 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. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 26. November 2018 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert.
  - b) Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen nach Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Rekurskommission im Sinne des DBG ist nach § 3 der baselstädtischen Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer vom 20. Dezember 1994 (DBStV) die Steuerrekurskommission Basel-Stadt gemäss § 136 StG. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde. Die Beschwerdeführerin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 26. November 2018 unmittelbar berührt und daher zur Beschwerde legitimiert.
  - c) Die Vertreterin ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 21. Dezember 2018 bzw. die rechtzeitig erhobene und begründete Beschwerde vom 21. Dezember 2018 (Datum des Poststempels: 21. Dezember 2018) ist somit einzutreten.
2.
  - a) Die Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 26. November 2018 betreffend Quellensteuern pro 2017 aufzuheben und das steuerbare Einkommen auf CHF 426'036.00 sowie der Quellensteuerbetrag auf CHF 122'853.00 festzusetzen.
  - b) Aus den Akten geht zum einen hervor, dass das zuständige Finanzamt D (DE) von einer Besteuerung der ausgeschiedenen ausländischen Arbeitstage bzw. des dabei erzielten Einkommens abgesehen hat. Zum anderen besteuert die Steuerverwaltung, entsprechend ihrer Anträge gemäss Vernehmlassung und Replik, das gesamte von der Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin im Zeitraum vom 1. Juni 2017 bis 31. Dezember 2017 aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielte Einkommen. Dieser Punkt ist zwischen den Parteien nicht mehr strittig. Folglich kann auf eine

Prüfung, ob die Besteuerung durch die Steuerverwaltung rechtmässig ist, verzichtet werden. Ebenfalls kann offen bleiben, ob die Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin als leitende Angestellte i.S.v. Art. 15 Abs. 4 DBA CH-D zu qualifizieren ist. Zu prüfen bleibt, ob die von der Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin geltend gemachten Abzüge mittels Tarifkorrektur zuzulassen sind.

3. a) Gemäss § 95 StG entrichtet für sein Erwerbseinkommen die Quellensteuer nach §§ 90-92 Abs. 1-5 StG, wer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz für kurze Dauer als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter oder als leitende Angestellte in unselbständiger Stellung erwerbstätig ist. Gemäss Art. 91 DBG entrichtet für sein Erwerbseinkommen die Quellensteuer nach Art. 83-86 DBG, wer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz für kurze Dauer oder als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter in unselbständiger Stellung erwerbstätig ist.
- b) Die Quellensteuer wird von den Bruttoeinkünften berechnet (§ 91 Abs. 1 StG bzw. Art. 84 DBG). Gemäss § 92 Abs. 1 StG bzw. Art. 85 DBG bestimmt die Steuerverwaltung die Höhe des Steuerabzuges entsprechend den für die Einkommensteuer natürlicher Personen geltenden Steuersätzen. Bei der Festsetzung der Steuertarife werden Pauschalen für Berufskosten und Versicherungsprämien sowie Abzüge für Familienlasten berücksichtigt (§ 92 Abs. 2 StG bzw. Art. 86 DBG).
- c) Sowohl das kantonale Steuerrecht als auch das Steuerrecht des Bundes lassen grundsätzlich keine Tarifkorrektur der Quellensteuer zu. Im massgebenden § 95 StG fehlt ein Verweis auf den entsprechenden § 92 Abs. 6 StG und im massgebenden zweiten und dritten Abschnitt der Verordnung des EFD über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer vom 19. Oktober 1993 fehlt eine entsprechende Bestimmung. In besonderen Fällen kann diese Regelung jedoch gegen das Diskriminierungsverbot gemäss dem Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit vom 21. Juni 1999 (FZA) verstossen. Gemäss FZA liegt dann eine unzulässige Diskriminierung vor, wenn gebietsfremde Steuerpflichtige und gebietsansässige Steuerpflichtige unterschiedlich behandelt werden, obwohl sie sich in einer vergleichbaren Situation befinden. Eine vergleichbare Situation liegt gemäss Rechtsprechung des EuGH und des Bundesgerichts vor, wenn die gebietsfremde Person einen grossen Teil ihres Einkommens im Arbeitsortstaat erzielt. Wird mehr als 90% des weltweiten Einkommens im Arbeitsortstaat erzielt, so gilt die steuerpflichtige Person als „quasi-ansässig“ und hat Anrecht auf dieselben steuerlichen Vergünstigungen wie eine gebietsansässige Person (vgl. BGer 2C\_319/2009).

vom 26. Januar 2010; Urteil des EuGH C-279/93 vom 14. Februar 1995 i.S. Schumacker). Folglich kann eine in der Schweiz quasi-ansässige steuerpflichtige Person dieselben Abzüge wie eine in der Schweiz wohnhafte Person geltend machen. Bei der Berücksichtigung des weltweiten Einkommens wird auf das Familieneinkommen, nicht etwa auf das Erwerbseinkommen des einen Ehegatten, abgestellt (vgl. BGer 2C\_319/2009 vom 26. Januar 2010, E. 13.5 und 15.1; Urteil des EuGH C-391/97 vom 14. September 1999; Urteil des EuGH C-391/97 vom 14. September 1999 i.S. Gschwind; Urteil des EuGH C-279/93 vom 14. Februar 1995 i.S. Schumacker).

4. a) Die Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin macht geltend, den Abzug weiterer Kosten nach den Regeln der Quasi-Ansässigkeit zuzulassen, da mehr als 90% (konkret 92%) des Familieneinkommens in der Schweiz erzielt worden sei. Sie beantragt deshalb, dass die mittels des Antrags auf Tarifkorrektur für den fraglichen Zeitraum im Umfang von CHF 6'350.00 geltend gemachten zusätzlichen Abzüge zuzulassen seien.

b) Unter Berücksichtigung des im Rahmen des Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahrens eingereichten rechtskräftigen deutschen Steuerbescheids ist feststellen, dass die Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin in der fraglichen Steuerperiode mehr als 90% ihres Familieneinkommens in der Schweiz erzielt hat. Die Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin ist somit als quasi-ansässige Person zu behandeln, wodurch sie Abzüge wie für in der Schweiz ansässige Steuerpflichtige geltend machen kann. Wie die Steuerverwaltung in der Duplikbeilage zutreffend aufzeigt, ist der Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin eine Tarifkorrektur von insgesamt CHF 6'505.80 zuzugestehen. Weiter hält die Steuerverwaltung korrekt fest, dass bei der Berechnung der Quellensteuerbelastung zum steuerbaren Einkommen die Arbeitgeberbeiträge zur Nichtberufsunfallversicherung von CHF 562.10 hinzuzurechnen sind. Nach Berücksichtigung der geltend gemachten Abzüge ergibt sich ein steuerbares und satzbestimmendes Einkommen von CHF 426'442.13.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin zu Recht in der Schweiz besteuert wurde und als Quasiansässige zu qualifizieren ist, wodurch sie mittels Tarifkorrektur Abzüge wie für in der Schweiz ansässige Steuerpflichtige geltend machen kann. Das steuerbare und satzbestimmende Einkommen beträgt demnach CHF 426'442.13. Der Rekurs bzw. die Beschwerde ist somit teilweise gutzuheissen.

6. a) Nach dem Ausgang des Verfahrens wäre der Steuerverwaltung Basel-Stadt als unterliegender Partei gemäss § 170 Abs. 1 StG eine Spruchgebühr aufzuerlegen. In Anwendung von § 135 Abs. 1 der baselstädtischen Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 in Verbindung mit dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und dem Reglement über die Gerichtsgebühren vom 11. September 2017 wird hiervon aber abgesehen.

b) Nach § 170 Abs. 3 StG kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von CHF 2'500.00 zugesprochen.

## **Beschluss**

- ://:
1. In teilweiser Gutheissung des Rekurses bzw. der Beschwerde wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 26. November 2018 insofern aufgehoben als die Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin als Quasi-ansässige zu qualifizieren und das steuerbare und satzbestimmende Einkommen auf CHF 426'442.00 festzulegen ist. Im Übrigen ist der Rekurs bzw. die Beschwerde abzuweisen.
  2. Auf die Erhebung einer Spruchgebühr wird verzichtet.
  3. Der Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin wird eine Parteientschädigung in der Höhe von CHF 2'500.00 inkl. Auslagen zzgl. MWST zugesprochen.
  4. Der Entscheid wird der Vertreterin der Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin, der Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerverwaltung mitgeteilt.