



# Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

**Entscheid vom 18. Januar 2018**

Mitwirkende	Dr. Christophe Sarasin (Vorsitz), lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel, Jacqueline Landmann, Dr. Ursula Schneider-Fuchs, lic. iur. Debora von Orelli, lic. iur. Nadia Tarolli und Gerichtsschreiberin MLaw Rebecca Mühlebach
Parteien	<b>X</b> [...] vertreten durch Dr. A und Dr. B, Advokaten, [...]  gegen  <b>Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt</b> Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Quellensteuer pro 2008 (C, sel.)  (Umfang der Quellensteuer, § 95 StG und Art. 91 DBG)

## **Sachverhalt**

- A. Die Rekurrentin, X, ist als Alleinerbin die Rechtsnachfolgerin des am 4. Oktober 2013 verstorbenen C, sel.

C, sel., liess am 16. Januar 2008 eine Einmann-Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die D EURL (nachfolgend EURL) mit Sitz in Frankreich im französischen Handelsregisteramt eintragen. Diese Gesellschaft schloss mit der E AG, einer auf die Vermittlung von IT-Fachleuten spezialisierte Firma mit Sitz in der Schweiz, einen Support-Vertrag ab. Gestützt auf diesen Vertrag stellte die EURL der E AG den Mitarbeiter C für bestimmte IT-Dienstleistungen zur Verfügung. Die E AG bezahlte der EURL für diese Dienstleistungen im strittigen Zeitraum eine Entschädigung von insgesamt CHF 341'247.50. Die E AG lieferte über diesen Betrag die Quellensteuer an die Steuerverwaltung Basel-Stadt ab, da der Arbeitsort von C, sel., im Kanton Basel-Stadt lag.

Der Steuerpflichtige war mit dem Quellensteuerabzug nicht einverstanden, da seines Erachtens die Empfängerin der Entschädigung nicht er selbst, sondern die EURL war. Er verpasste aber die Frist gemäss § 191 StG bzw. Art. 137 DBG, um von der Steuerverwaltung eine anfechtbare Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht zu verlangen. Mit Entscheid VD.2012.196 vom 15. August 2013 entschied das Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt, dass aufgrund der verpassten Frist der Bestand der Quellensteuerpflicht nicht mehr in Frage gestellt werden könne. Hingegen wurde die Steuerverwaltung angewiesen, eine anfechtbare Verfügung über den Umfang der Quellensteuerpflicht zu erlassen.

Die Steuerverwaltung qualifizierte in der Folge das Vertragsverhältnis zwischen der EURL und der E AG als unselbständiges Arbeitsverhältnis und hielt mit Verfügung vom 23. Februar 2016 fest, dass die Quellensteuer auf dem dafür bezahlten Entgelt in Höhe von CHF 341'247.50 zu erheben sei.

- B. Mit Einsprache vom 21. März 2016 beantragte die Rekurrentin die Aufhebung der Verfügung vom 23. Februar 2016 über den Umfang der Quellensteuerpflicht Januar bis Oktober 2008 und die Feststellung, dass für die Berechnung des Quellensteuerabzugs für diese Periode allein der von der D EURL an C, sel., ausgerichtete Bruttolohn von EUR 32'000.00 massgeblich sei, eventualiter sei der umgerechnete Bruttolohn von CHF 47'345.60 massgebend.

Mit Entscheid vom 24. Oktober 2016 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

- C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 21. November 2016. Die Rekurrentin, vertreten durch Dr. A, Advokat, und Dr. B, Advokat, beantragt unter o/e-Kostenfolge, den Einspracheentscheid vom 24. Oktober 2016 und die Verfügung vom 23. Februar 2016 über den Umfang der Quellensteuerpflicht Januar bis Oktober 2008 aufzuheben und festzustellen, dass für die Berechnung des Quellensteuerabzugs für diese Periode allein der von der D EURL an C, sel., ausgerichtete Bruttolohn von EUR 32'000.00 massgeblich sei. Eventualiter sei die Verfügung der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 23. Februar 2016 über den Umfang der Quellensteuerpflicht Januar bis Oktober 2008 aufzuheben und festzustellen, dass für die Berechnung des Quellensteuerabzugs für diese Periode allein der von der D EURL an C, sel., ausgerichtete Bruttolohn von umgerechnet CHF 52'010.20 massgeblich sei.

Mit Vernehmlassung vom 3. März 2017 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei.

In ihrer Replik vom 2. Mai 2017 und ihrer Duplik vom 3. Juli 2017 halten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung ist nicht angeordnet worden.

## Erwägungen

1. 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 Rechtsnachfolgerin des Steuerpflichtigen durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 24. Oktober 2016 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Ihre Vertreter sind gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 21. November 2016 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.
  
2. a) Die Rekurrentin beantragt unter o/e-Kostenfolge, den Einspracheentscheid vom 24. Oktober 2016 und die Verfügung vom 23. Februar 2016 über den Umfang der Quellensteuerpflicht Januar bis Oktober 2008 aufzuheben und festzustellen, dass für die Berechnung des Quellensteuerabzugs für diese Periode allein der von der D EURL an C, sel., ausgerichtete Bruttolohn von EUR 32'000.00 massgeblich sei. Eventualiter sei die Verfügung der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 23. Februar 2016 über den Umfang der Quellensteuerpflicht Januar bis Oktober 2008 aufzuheben und festzustellen, dass für die Berechnung des Quellensteuerabzugs für diese Periode allein der von der D EURL an C, sel., ausgerichtete Bruttolohn von umgerechnet CHF 52'010.20 massgeblich sei.  
  
b) Es ist vorliegend der Umfang der Quellensteuerpflicht für die Monate Januar bis Oktober 2008 zu prüfen.
  
3. Gemäss § 95 StG bzw. Art. 91 DBG entrichtet für sein Arbeitseinkommen die Quellensteuer nach den §§ 90 bis 92 Abs. 1-5 StG bzw. 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. Steuerbar sind grundsätzlich die Bruttoeinkünfte i.S.v. § 91 Abs. 1 StG bzw. Art. 84 DBG (vgl. Jud/Rufener, in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Auflage, 2017, Basel, Art. 91 N 8). Wird hingegen eine Einpersonen-Gesellschaft dazwischen geschaltet, ist nicht die Lohnzahlung der Einpersonen-Gesellschaft an ihren Angestellten quellensteuerpflichtig, sondern die Entschädigung des professionellen Personenverleihers an die Einpersonen-Gesellschaft (vgl. dazu Jud/Rufener, a.a.O.,

Art. 84 N 2a mit Hinweis auf den die Entscheide des Bundesgerichts 2C\_978/2014 und 2C\_79/2014 vom 13. Mai 2015).

4. a) Die Rekurrentin stellt sich auf den Standpunkt, dass einzig auf den dem Verstorbenen ausgerichteten Salär in Höhe von EUR 32'000.00 bzw. CHF 52'010.20 die Quellensteuer erhoben werden dürfe. Sie hält fest, das Verwaltungsgericht habe eine Quellensteuerpflicht nur deshalb bejaht, weil die Frist zum Verlangen einer anfechtbaren Verfügung verpasst worden sei. Da das Appellationsgericht somit bloss aus formellen Gründen an einer Quellensteuerpflicht festgehalten habe, sei vorliegend nicht zu prüfen, ob es sich bei der Tätigkeit von C, sel., um eine selbständige oder eine unselbständige Tätigkeit gehandelt habe. Es sei einzig zu entscheiden, welcher Betrag Bemessungsgrundlage für die Quellensteuer bildet bzw. was unter dem Begriff „Umfang der Quellensteuerpflicht“ zu verstehen sei. Analog zur Praxis der Steuerverwaltung des Kantons Zürich bei Entsendungen innerhalb eines Konzerns ist nach Auffassung der Rekurrentin auf den ausgerichteten Bruttolohn von C, sel., also EUR 32'000.00, eventualiter CHF 52'010.20, abzustellen.
- b) Der Verweis der Rekurrentin auf die Steuerpraxis des Kantons Zürich bei Entsendungen innerhalb eines Konzerns ist allerdings unbehelflich. Der vorliegende Fall unterscheidet sich deutlich von solchen Entsendungen. C, sel., beherrschte die EURL, hat für sie die Verträge mit der E AG ausgehandelt und unterzeichnet und wurde als einziger Mitarbeiter verliehen. Die Steuerpraxis des Kantons Zürich bei Entsendungen innerhalb eines Konzerns wäre aber für den Kanton Basel-Stadt aber ohnehin nicht bindend.
- c) Hingegen ist der vorliegende Sachverhalt vergleichbar mit dem von der Steuerverwaltung angeführten Bundesgerichtsentscheid 2C\_978/2014 vom 13. Mai 2015. Das Bundesgericht hatte den Fall eines IT-Consultants, der sowohl Geschäftsführer als auch einziger Angestellter der X AG war und bei zwei verschiedenen Grossbanken zum Einsatz kam, zu beurteilen. Diese Einsätze kamen durch Mitwirkung des IT-Dienstleisters Y AG zu Stande und der Geschäftsführer wurde an der Quelle besteuert. Das Bundesgericht schützte den Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts, wonach beim Personalverleih der letzte Verleiher, der den Arbeitnehmer an den Endkunden respektive an den Einsatzbetrieb verleiht, als Arbeitgeber zu betrachten ist und dieser letzte Verleiher die Quellensteuer auf der Entschädigung des professionellen Personenverleihers an die Einpersonen-Gesellschaft in Abzug zu bringen hat. Aus diesem Grund waren die von der Y AG für die Arbeit des IT-Consultants entrichteten Vergütungen direkt dem IT-Consultant zuzuordnen.

d) Vorliegend weist der Vertrag zwischen der EURL und der E AG typische Merkmale eines Personalverleihs auf, allerdings mit der Besonderheit, dass es sich bei der E AG nicht um den Einsatzbetrieb, sondern um eine professionelle Personalverleiherin handelt.

Anders als im fraglichen Bundesgerichtsentscheid reichte die Rekurrentin vorliegend den Arbeitsvertrag von C, sel., sowie den Vertrag zwischen der E AG und der EURL ein. Der Vertrag zwischen der E AG und der EURL betrifft zwar nur die Monate Oktober bis Dezember 2007, dennoch kann ihm entnommen werden, dass die Tätigkeit gemäss den Anweisungen des Kunden am Arbeitsplatz des Kunden erfolgt. Unterschrieben wurde der formell zwischen der E AG und der EURL bestehende Vertrag vom Mitarbeiter C. Dieser konnte somit Einfluss auf den Vertrag nehmen. Obwohl die Sozialabgaben gemäss dem Vertrag Sache der EURL ist, hat die E AG sich in Übereinstimmung mit dem oben beschriebenen bundesgerichtlichen Entscheid als Arbeitgeberin von C, sel., betrachtet, da sie den Quellensteuerabzug abführte. Insgesamt liegt daher zivilrechtlich betrachtet ein Arbeitsverhältnis zwischen der E AG und C, sel., vor. Daher sind die von der E AG geleisteten Entschädigungen zivilrechtlich dem Verstorbenen persönlich zuzuordnen. Da die subjektive Zuordnung von Einkünften im Steuerrecht grundsätzlich mit der zivilrechtlichen Sichtweise übereinstimmt und da Einkünfte als Entgelt für die Arbeit einer Person vermungsweise dieser zuzuordnen sind, sind somit die von der E AG ausgerichteten Entschädigungen auch steuerrechtlich dem Verstorbenen persönlich zuzuordnen.

e) Ohnehin besteht eine grosse Diskrepanz zwischen dem Entgelt und dem Salär, welche sich wirtschaftlich nicht begründen lässt. Auch wenn die Steuerrekurskommission die Angemessenheit des Lohnes von C, sel., nicht zu beurteilen hat, so ist doch offensichtlich, dass das Konstrukt der EURL einzig der Steuerersparnis dient. Es liegt somit eine sachlich nicht zu begründende Steuerumgehung vor. Auch unter diesem Aspekt wäre der Umfang der Steuerpflicht auf die volle Entschädigung in Höhe von CHF 341'247.50 festzulegen.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Umfang der Steuerpflicht durch die Steuerverwaltung zu Recht auf die volle Entschädigung der EURL in Höhe von CHF 341'247.50 festgelegt wurde. Der Rekurs ist somit abzuweisen.
6. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist dem Rekurrenten in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März

1975 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 1'500.00 festgelegt.

## **Beschluss**

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrentin trägt eine Spruchgebühr von CHF 1'500.00.
3. Der Entscheid wird den Vertretern der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.

*Auf einen gegen diesen Entscheid gerichteten Rekurs trat das Verwaltungsgericht mit Entscheid VD.2018.118 vom 24. September 2019 nicht ein.*