



# Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

**Entscheid vom 28. Februar 2019**

---

Mitwirkende	Dr. Markus W. Stadlin (Vorsitz), Simon Leuenberger, Dr. Ursula Schneider-Fuchs, lic. iur. Adrian Rüegg, lic. iur. Nadia Tarolli Schmidt und MLaw Rebecca Mühlebach (Gerichtsschreiberin)
Parteien	<b>X</b> [...] vertreten durch lic. iur. A, Advokat, [...]  gegen  <b>Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt</b> Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Nachsteuern zu den kantonalen Steuern pro 2012 bis 2014  (Nachsteuergrund, § 177 StG)

## **Sachverhalt**

- A. Der Rekurrent, X, bezog in den hier interessierenden Steuerperioden 2012 bis 2014 aus medizinischen Gründen eine incapacity pension (nachfolgend: Rente) der Bank für Internationalen Zahlungsausgleich (BIZ). Aufgrund seiner Rente erhielten die beiden im Kanton Basel-Landschaft wohnhaften Töchter des Rekurrenten eine child's annuity/pension (nachfolgend: Kinderrente). Diese Kinderrenten deklarierte der Rekurrent nicht.

Aufgrund einer Meldung der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft eröffnete die Steuerverwaltung ein Nach- und Strafsteuerverfahren. Mit Nachsteuerverfügung vom 4. Januar 2017 wurden die Kinderrenten beim Rekurrenten aufgerechnet.

- B. Die gegen diese Verfügung erhobene Einsprache vom 1. Februar 2017 wurde mit Einspracheentscheid vom 27. September 2017 abgewiesen. Die Kinderrenten unterstünden der schweizerischen Rechtsordnung und seien daher durch den Rekurrenten zu versteuern.

- C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 30. Oktober 2017. Der Rekurrent, vertreten durch lic. iur. A, Advokat, beantragt unter o/e-Kostenfolge die Aufhebung des Einspracheentscheides sowie der Nachsteuerverfügung. Mit Schreiben vom 13. November 2017 ergänzt der Rekurrent seine Begründung.

Mit Vernehmlassung vom 26. Januar 2018 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Mit Replik vom 30. April 2018 hält der Rekurrent mit Verweis auf das Urteil des Verwaltungsgerichts der BIZ vom 28. Januar 2016 an seinem Antrag fest.

Mit Duplik vom 29. Mai 2018 hält auch die Steuerverwaltung an ihrem Antrag fest.

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

## 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. Der Rekurrent ist als Steuerpflichtiger durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 27. September 2017 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Sein Vertreter ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 30. Oktober 2017 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.
  
2. a) Der Rekurrent beantragt unter o/e-Kostenfolge die Aufhebung des Einspracheentscheides der Steuerverwaltung vom 27. September 2017 sowie der Nachsteuerverfügung vom 4. Januar 2017.  
  
b) Es ist zu prüfen, ob ein Nachsteuergrund vorliegt. Gegebenenfalls ist anschliessend zu prüfen, ob die Nachsteuer korrekt festgesetzt wurde.
  
3. a) Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerverwaltung nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerverwaltung zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (§ 177 StG).  
  
b) Die Voraussetzungen der Nachbesteuerung sind eine Unterbesteuerung durch eine bereits rechtskräftige Veranlagung sowie das Auftreten von neuen Tatsachen und Beweismitteln bzw. das Vorliegen eines Verbrechens oder Vergehens. Die Unterbesteuerung muss dazu geführt haben, dass dem Gemeinwesen ein Steuerausfall entstanden ist, der infolge der rechtskräftigen Veranlagung nicht mehr im Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren korrigiert werden kann. Der Grund für die zu Unrecht vollständig unterbliebene oder objektiv zu tief ausgefallene Veranlagung der Steuerbehörde liegt darin, dass ihr im Veranlagungszeitpunkt nicht alle Informationen für eine korrekte Veranlagung zugänglich waren oder von der steuerpflichtigen Person zugänglich gemacht wurden und die Steuerbehörde erst durch die neuen Tatsachen oder Beweismittel auf die Unterbesteuerung aufmerksam wurde. Die un-

terbliebene oder unvollständig ausgefallene Veranlagung kann sich auch aufgrund eines Verbrechens oder Vergehens ergeben (zum Ganzen vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 151 N 3 ff.).

c) Neu sind Tatsachen und Beweismittel, wenn sie im ordentlichen Veranlagungsverfahren bzw. während des anschliessenden Rechtsmittelverfahrens nicht aktenkundig waren und somit erst nach rechtskräftiger Veranlagung zum Vorschein gekommen sind. Massgebend für die Neuheit von Tatsachen ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung. Was damals nicht aus den Akten ersichtlich war, gilt als neu. Die Neuheit ist auch dann zu bejahen, wenn die Steuerbehörde die fraglichen Sachkenntnisse bei besserer Untersuchung schon im früheren Verfahren hätte erlangen können, da sie sich auf die Richtigkeit der Steuererklärung verlassen darf. Tatsachen und Beweismittel können nur dann als bekannt vorausgesetzt werden, wenn die Steuerbehörde den Sachverhalt aufgrund relativ konkreter Anhaltspunkte im ordentlichen Veranlagungsverfahren abklären kann (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 151 N 15, 21 ff. mit Hinweisen).

d) Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für diejenigen Tatsachen, welche die Nachsteuerpflicht begründen. Sie muss somit den Nachweis der Unterbesteuerung und der Falschdeklaration erbringen. Der steuerpflichtigen Person obliegen im Nachsteuerverfahren allerdings die gleichen Verfahrenspflichten wie im ordentlichen Verfahren, weshalb sie zur Mitwirkung verpflichtet ist. Die Anforderungen an die Beweislast der Steuerverwaltung dürfen somit nicht überspannt werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 162 N 26 ff.).

4. a) Gemäss Art. 2 des Bundesgesetzes über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (Gaststaatgesetz, GSG) vom 22. Juni 2007 kann der Bund sowohl institutionellen Begünstigten wie zwischenstaatlichen Organisationen und internationalen Institutionen (Art. 2 Abs. 1 lit. a und b GSG) als auch natürlichen Personen (Art. 2 Abs. 2 GSG) Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen gewähren. Zu den begünstigten natürlichen Personen gehören nach Art. 2 Abs. 2 GSG Personen, die, ständig oder vorübergehend, in offizieller Eigenschaft für einen institutionellen Begünstigten nach Art. 2 Abs. 1 GSG tätig sind (lit. a), Persönlichkeiten, die ein internationales Mandat ausüben (lit. b) und Personen, die berechtigt sind, eine begünstigte Person nach lit. a oder b zu begleiten, einschliesslich der privaten Hausangestellten (lit. c). Nach Art. 3 Abs. 1 GSG umfassen die Vorrechte und Immunitäten unter anderem die Befreiung vom schweizerischen System der sozialen Sicherheit (lit. h). Was den

persönlichen und sachlichen Geltungsbereich der Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen betrifft, bestimmt Art. 4 Abs. 1 GSG, dass diese von Fall zu Fall unter Berücksichtigung des Völkerrechts, der internationalen Verpflichtungen der Schweiz und der internationalen Gepflogenheiten einerseits sowie der Rechtsstellung des Begünstigten und der Bedeutung seiner Aufgaben im Rahmen der internationalen Beziehungen andererseits festgelegt werden.

b) Die Modalitäten der Umsetzung werden in der Verordnung zum Bundesgesetz über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (Gaststaatverordnung) vom 7. Dezember 2007 geregelt. So hält Art. 24 Abs. 2 Gaststaatverordnung fest, dass die Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen den hier interessierenden zwischenstaatlichen Organisationen und internationalen Institutionen sowie den in offizieller Eigenschaft für sie tätigen Personen und den zur Begleitung Letzterer berechtigten Personen durch Abschluss einer Vereinbarung zwischen dem Bundesrat und dem institutionellen Begünstigten gewährt werden.

c) Eine solche Vereinbarung stellt das für den vorliegenden Fall relevante Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Bank für Internationalen Zahlungsausgleich zur Regelung der rechtlichen Stellung der Bank in der Schweiz (abgeschlossen am 10. Februar 1987; für die Schweiz in Kraft getreten am 10. Februar 1987; nachfolgend: BIZ-Abkommen) dar. Dieses regelt im Wesentlichen die Rechtsstellung, die Vorrechte und die Immunitäten der Bank (Art. 1 ff.) sowie die Vorrechte und Immunitäten für Personen, die in amtlicher Eigenschaft zur Bank berufen werden (Art. 12 ff.). Bei der Interpretation dieses BIZ-Abkommens dürfen nebst den (übrigen) völkerrechtlichen Verpflichtungen der Schweiz auch die internationalen Gepflogenheiten und die Grundsätze der schweizerischen Gaststaatspolitik, wie sie im GSG und der Gaststaatverordnung ihren Ausdruck finden, mitberücksichtigt werden (vgl. BGE 133 V 237 E. 5 mit Hinweisen).

d) Das BIZ-Abkommen hält in Art. 11 unter dem Titel "Sozialfürsorge" fest, dass die Bank, in ihrer Eigenschaft als Arbeitgeber, nicht der schweizerischen Gesetzgebung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung, die Invalidenversicherung, die Arbeitslosenversicherung, den Erwerbsersatz sowie über die obligatorische berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge untersteht (Abs. 1). Zudem unterstehen Beamte der Bank, welche die schweizerische Staatsangehörigkeit nicht besitzen, nicht der im voranstehenden Absatz erwähnten Gesetzgebung (Abs. 2). Die Regelung von Art. 11 Abs. 1 und 2 des BIZ-Abkommens entspricht den gängigen internationalen Gepflogenheiten. Der Bundesrat weist in seiner Botschaft zum Bun-

desgesetz über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (Gaststaatgesetz) vom 13. September 2006 (publiziert in: Bundesblatt [BBl] 2006 S. 8017 ff.) darauf hin, dass internationale Übereinkommen zur Errichtung eines internationalen Gremiums in aller Regel den Ausschluss dieses Gremiums sowie seiner Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter von jedweder Verpflichtung vorsehen, die aus der Sozialversicherungsgesetzgebung des Gaststaates erwächst. Diese grundsätzliche Befreiung vom System der sozialen Sicherheit des Gaststaates beruht auf der Überlegung, dass die institutionellen Begünstigten für ihre Mitarbeiter ein eigenes System der sozialen Sicherheit einrichten würden, und zwar einerseits, um ihren Angestellten unabhängig von ihren Einsatzorten weltweit die gleiche soziale Deckung zu gewähren, und andererseits, um bei der Umschreibung der sozialen Rechte ihrer Beamten nicht von der Gesetzgebung des Gaststaats abhängig zu sein. Überdies würden diese Sozialversicherungen durch die Beiträge der Mitglieder der internationalen Gremien finanziert, was die Schaffung eines internen Systems rechtfertigt, zumindest wenn es eine bestimmte "kritische Masse" in Bezug auf die Zahl der durch ein solches Sozialversicherungssystem abgedeckten Personen erreiche (BBl 2006 S. 8048).

e) Zusammenfassend lässt sich somit zunächst festhalten, dass im vorliegenden Fall die Invalidenrente und die Kinderrenten nicht dem schweizerischen Sozialversicherungsrecht unterstehen, sondern vielmehr aufgrund des BIZ-Statuts ausgerichtet werden.

5. a) Dies bedeutet allerdings nicht, dass die Renten von der schweizerischen Besteuerung ausgeschlossen sind. Bei den durch die BIZ geleisteten Kinderrenten handelt es sich um steuerbares Einkommen. Dies ist zwischen den Parteien unbestritten. Strittig ist hingegen, ob die Kinderrenten vom Rekurrenten oder von seinen Töchtern zu versteuern sind. Der Rekurrent macht geltend, im Gegensatz zur schweizerischen Sozialversicherungsgesetzgebung sei gemäss der Regulation on the Pensions System of the Bank for International Settlements vom 1. Oktober 1998 (nachfolgend: BIZ-Statut) das Kind die anspruchsberechtigte Person. Dementsprechend habe auch dieses die Kinderrenten zu versteuern. Die Steuerverwaltung hingegen ist der Ansicht, die Kinderrenten seien durch den Rekurrenten als Stammrentner zu versteuern.

b) Art. 23 Abs. 1 StG hält fest, dass alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterbliebenen und Invalidenversicherung, aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge, mit Einschluss der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen steuerbar sind.

Nebst der Basisrente enthält die Invalidenrente je nach Ausgestaltung der familiären Verhältnisse Zusatzrenten für Ehegatten oder Kinder. Gemäss Art. 22<sup>ter</sup> des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG) vom 20. Dezember 1946 bzw. Art. 35 des Bundesgesetzes über die Invalidenversicherung (IVG) vom 19. Juni 1959 haben Personen, welchen eine entsprechende Rente zusteht, Anspruch auf eine Kinderrente, für jedes Kind, welches im Falle ihres Todes eine Waisenrente beanspruchen könnte. Somit hat der Stammrentner Anspruch auf die Kinderzusatzrente, und nicht das - allenfalls volljährige - Kind. Dementsprechend ist nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung die Kinderzusatzrente durch den Stammrentner zu versteuern (vgl. Entscheid des Bundesgerichts 2A\_536/2001 vom 29. Mai 2002; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 22 N 28).

c) Aufgrund der in Art. 11 BIZ-Abkommen geregelten grundsätzliche Befreiung vom System der sozialen Sicherheit des Gaststaates ist allerdings nicht auf das schweizerische Sozialversicherungsrecht abzustellen, sondern auf den hier einschlägigen Art. 18 des BIZ-Statutes, der wie folgt lautet:

*Child's annuity*

1. *In the event of death of a participant, or of a former participant, each child of the deceased will be entitled to an annuity. The said annuity for each child will be equal to 15% of the last pensionable remuneration and 30% in the event of the death of both parents.*
2. *An annuity corresponding to 15% of the last pensionable remuneration for each child will also be paid to the children of former participants who are in receipt of an incapacity pension or a retirement pension. In the latter case, however, the amount of this annuity may not exceed 25% of the minimum annual salary provided for in the salary structure of the Bank.*
3. *If a child is entitled to an annuity in respect of each parent, such annuities will be cumulated.*
4. *The child's annuity will terminate when the child reaches the age of 21 years. In the case of children aged 21 or older who, through no fault of their own, are incapable of earning their own living, children's annuities will continue to be paid as long as, in the opinion of the Bank, such children are in need of assistance,*

*taking due account of the parental duty to provide support. In such cases the annuity will cease when the child reaches the age of 27 years.*

d) Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Bestimmung zunächst nach ihrem Wortlaut auszulegen (vgl. bspw. BGE 131 III 314 E. 2.2). Vorliegend heisst es in Art. 18 Ziffer 2 BIZ-Statut, dass die Kinderrente dem Kind gezahlt wird. Weiter wird in Ziffer 3 festgehalten, dass sich die Ansprüche kumulieren, wenn ein Kind einen Rentenanspruch bezüglich beider Elternteile hat. Der Wortlaut deutet damit darauf hin, dass das Kind und nicht das infolge Pension oder Invalidität berentete Elternteil Anspruch auf die Kinderrente hat. Entsprechend wird dies auch von der BIZ gehandhabt, wie dem Entscheid des Administrative Tribunal of the Bank for International Settlements vom 28. Januar 2016 entnommen werden kann. Das Tribunal setzt sich in diesem Entscheid damit auseinander, ob ein Elternteil für das Kind einen Anspruch geltend machen kann. Es führt aus:

*Whilst it is the case that the Child of a participant in the pension scheme would have standing to file an application in his/her own name, the former official himself also has a direct interest, in these circumstances, such as to vest him/her with standing to make an application in his/her own right. Any rights enjoyed by a former official's children exist as a result of the former official's employment by the Respondent and participation in the pension scheme. Moreover, since, in most cases, where an issue relating to a child's annuity arise, the child or children concerned will be minors, it is more appropriate that the application is filed and pursued by the parent, rather than the child.*

Und weiter:

*Further in any event, as the Respondent itself acknowledges, the right to a child's annuity is granted by the Pensions Regulations to the children of the staff member, not to the staff member himself or herself.*

e) Der Administrative Tribunal of the Bank for International Settlements vertritt somit ausdrücklich die Ansicht, dass das Kind selber die anspruchsberechtigte Person einer Kinderrente ist. Unter Beachtung des Wortlauts des BIZ-Statuts erweist sich dies als korrekt und schlüssig. Die Regelung und deren Auslegung widersprechen nicht der schweizerischen Rechtsordnung, was einer Übernahme entgegenstehen würde. Aufgrund des Wortlauts von Art. 18 BIZ-Statut und der Auslegung des Administrative Tribunal of the Bank for International Settlements ist folglich festzuhalten, dass gemäss BIZ-Statut das Kind selbst die anspruchsberechtigte Person ist und



nicht dessen rentenberechtigtes Elternteil. Nach dem schweizerischen Steuerrecht ist eine Rente, wie oben gezeigt, durch die anspruchsberechtigte Person zu versteuern. Anspruchsberechtigt sind im vorliegenden Fall die Töchter des Rekurrenten. Entsprechend hat der Rekurrent die Kinderrenten nicht zu versteuern und damit liegt kein Nachsteuergrund vor. Daher sind die Nachsteuerbefreiung und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung aufzuheben.

f) Dem kann nicht entgegengehalten werden, eine unterschiedliche subjektive Anknüpfung der Besteuerung von Kinderrenten verstosse gegen den verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz gemäss Art. 9 BV. Das System der sozialen Sicherung gemäss BIZ-Statut weicht bezüglich der Anspruchsberechtigung wesentlich von der schweizerischen Lösung ab. Daher ist die unterschiedliche Besteuerung von Kinderrenten nach dem schweizerischen Sozialversicherungsgesetz und nach dem BIZ-Statut zulässig.

g) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Mitarbeiter der BIZ nicht dem schweizerischen System der sozialen Sicherung unterstehen. Gemäss dem BIZ-Statut ist die anspruchsberechtigte Person einer Kinderrente das Kind selbst. Da das schweizerische Steuerrecht an der Anspruchsberechtigung anknüpft, ist somit das Kind und nicht dessen rentenberechtigter Elternteil für die Kinderrente steuerpflichtig. Entsprechend sind die Kinderrenten nicht beim Rekurrenten zu besteuern, weshalb es an einem Nachsteuergrund mangelt. Der Rekurs ist somit gutzuheissen und die Nachsteuerbefreiung vom 4. Januar 2017 und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 27. September 2017 sind aufzuheben.

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 der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 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. Für die Bemessung der zu entrichtenden Parteientschädigung ist der zulässige Überwälzungstarif massgebend. Der entsprechende Honorarrahmen liegt gemäss § 14 Abs. 1 der Honorarordnung für Anwältinnen und Anwälte des Kantons Basel-Stadt vom 15. Dezember 2004 zwischen CHF 180.00 und CHF 400.00 pro

Stunde. Das zu vergütende Stundenhonorar beträgt nach der Praxis der Steuerrekurskommission grundsätzlich CHF 250.00. Unter Berücksichtigung des praktisch identischen, parallelen Verfahrens betreffend die direkte Bundessteuer wird entsprechend dem Ausgang des Verfahrens dem Rekurrenten eine Parteientschädigung von 5.2 Stunden zu einem Überwälzungssatz à CHF 250.00, somit insgesamt CHF 1'500.00 inkl. Auslagen zuzüglich 7.7% Mehrwertsteuer, zugesprochen.

## **Beschluss**

- ://:
1. In Gutheissung des Rekurses werden der Einspracheentscheid vom 27. September 2017 sowie die Nachsteuerverfügung vom 4. Januar 2017 aufgehoben.
  2. Auf die Auferlegung von Kosten wird verzichtet.
  3. Dem Vertreter des Rekurrenten wird eine Parteientschädigung in Höhe von CHF 1'500.00 inkl. Auslagen zuzügl. Mehrwertsteuer (7.7%) zugesprochen.
  4. Der Entscheid wird dem Vertreter des Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.