

**BStP | 2024 | Nr. 10**

Betreff:	Steuertarif, satzbestimmendes Einkommen
Instanz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	21. März 2024
Verfahrensnummer:	STRK.2023.65

*Ist das satzbestimmende Einkommen null (oder negativ) und bleibt das den Kanton Basel-Stadt betreffende steuerbare Einkommen positiv, stellt sich die Frage, welcher Steuertarif für die Berechnung der Steuer zur Anwendung kommt. Die natürlichen Personen, die im Kanton nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens steuerpflichtig sind, entrichten die Steuer für die im Kanton steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen und Vermögen entspricht. Das Steuergesetz regelt die Tarife erst ab einem Mindestbetrag von CHF 100.00. Der Tarif für die Besteuerung von steuerbarem Einkommen unter CHF 100.00 ist im Gesetz nicht vorgesehen. Aufgrund der fehlenden Bestimmung einer Minimalsteuer und aufgrund dessen, dass das Steuergesetz eine Besteuerung bei einem massgebenden Einkommen von unter CHF 100.00 nicht vorsieht, fehlt für das Vorgehen der Steuerverwaltung daher eine gesetzliche Grundlage.*

**Sachverhalt:**

A. Die Rekurrentin, A., deklarierte in ihrer Steuererklärung pro 2021 für die von ihr selbstbewohnte Liegenschaft [...] (Grossbritannien), effektive Liegenschaftskosten in der Höhe von CHF 295'058.00.

Mit Veranlagungsverfügung vom 4. Mai 2023 akzeptierte die Steuerverwaltung lediglich effektive Liegenschaftskosten in der Höhe von CHF 258'667.00 und setzte das steuerbare Einkommen auf CHF 47'300.00 zum Satz von CHF 0.00 fest. Unter Anwendung des Steuersatzes von 21.75% (Tarif A) verfügte die Steuerverwaltung einen Einkommenssteuerbetrag von CHF 5'143.90.

B. Dagegen erhob die Rekurrentin, vertreten durch [die] X. AG, mit Schreiben vom 5. Juni 2023 Einsprache.

Mit Entscheid vom 4. Juli 2023 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

C. Mit Schreiben vom 2. August 2023 erhebt die Rekurrentin, weiterhin vertreten durch [die] X. AG, Rekurs und macht geltend, dass der Steuersatz von 21.75% bei einem satzbestimmenden Einkommen von CHF 0.00 nicht korrekt sei. Dieser komme gemäss der gesetzlichen Bestimmung erst ab einem satzbestimmenden Einkommen von CHF 100.00 zur Anwendung. Konkret sei das satzbestimmende Einkommen auf CHF 0.00 festgesetzt worden, weshalb der Steuersatz 0% betragen müsse.

Mit Vernehmlassung vom 31. August 2023 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

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

*Erwägungen:*

2. a) Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 4. Juli 2023 betreffend kantonale Steuern 2021 aufzuheben, das satzbestimmende Einkommen zu berücksichtigen und den Steuerbetrag auf CHF 0.00 festzulegen.

b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht den Steuertarif von 21.75% angewendet hat.

3. a) Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie an Grundstücken im Kanton Eigentum haben (vgl. § 4 Abs. 1 lit. c StG).

b) Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt sich die Steuerpflicht auf die Teile des Einkommens und Vermögens, für die nach den §§ 4 und 5 StG eine Steuerpflicht im Kanton besteht. Es ist mindestens das in der Schweiz erzielte Einkommen zu versteuern (§ 6 Abs. 2 StG).

c) Die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Wenn ein schweizerisches Unternehmen Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnet hat, innert der folgenden sieben Jahre aber aus dieser Betriebsstätte Gewinne verzeichnet, so ist im Ausmass der im Betriebsstättestaat verrechenbaren Gewinne eine Revision der ursprünglichen Veranlagung vorzunehmen; die Verluste aus dieser Betriebsstätte werden in diesem Fall in der Schweiz nachträglich nur satzbestimmend berücksichtigt. In allen übrigen Fällen sind Auslandsverluste ausschliesslich satzbestimmend zu berücksichtigen. Vorbehalten bleiben abweichende bundesrechtliche und staatsvertragliche Regelungen (vgl. § 6 Abs. 3 StG).

d) Die natürlichen Personen, die im Kanton nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens steuerpflichtig sind, entrichten die Steuer für die im Kanton steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen und Vermögen entspricht (Progressionsvorbehalt; § 7 StG).

e) Gemäss § 36 Abs. 1 StG i.V.m. § 239b Abs. 3 und 4 StG (in der Fassung vom 31. Dezember 2021) und Regierungsratsbeschluss vom 24. September 2019 (P191331) beträgt der Steuersatz der ersten Stufe des Tarifes A (CHF 100.00 bis CHF 200'000.00) in der Steuerperiode 2021 21.75%. Nach § 36 Abs. 3 StG werden für die Berechnung der Steuer nach diesem Tarif die Frankenbeträge des steuerbaren Einkommens auf die nächsten CHF 100.00 abgerundet.

4. a) Die Steuerverwaltung macht geltend, dass § 36 Abs. 1 StG keinen Steuersatz von 0% vorsehe. § 36 StG kenne nur drei Progressionsstufen und keine "Nullzone". Steuerfreigrenzen würden nicht mehr existieren. Sobald steuerbares Einkommen vorliege (was ab CHF 100.00 der Fall sei, darunterliegende Beträge würden nach § 36 Abs. 3 StG auf die nächsten CHF 100.00 abgerundet) werde dieses zum Satz von 21.75% besteuert.

b) Unbestritten ist, dass aufgrund §§ 6 und 7 StG der Auslandsverlust im vorliegenden Fall nicht übernommen werden muss und entsprechend im Kanton Basel-Stadt ein positives steuerbares Einkommen und ein negatives satzbestimmendes Einkommen resultiert. Fraglich ist hingegen, zu welchem Satz das positive steuerbare Einkommen zu versteuern ist.

c) Art. 6 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) ist im Wortlaut identisch zu § 6 Abs. 2 StG. Er lautet: Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt sich die Steuerpflicht auf die Teile des Einkommens, für die nach den Artikeln 4 und 5

eine Steuerpflicht in der Schweiz besteht. Es ist mindestens das in der Schweiz erzielte Einkommen zu versteuern. In Art. 7 Abs. 2 DBG wird unter dem Titel «Steuerberechnung bei teilweiser Steuerpflicht» weiter festgehalten: Steuerpflichtige mit Wohnsitz im Ausland entrichten die Steuern für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke in der Schweiz mindestens zu dem Steuersatz, der dem in der Schweiz erzielten Einkommen entspricht. Diese Bestimmung ist als Minimalsteuer formuliert. Grundsätzlich sollen auch nach Art. 4 Abs. 1 DBG beschränkt steuerpflichtige Personen die Steuer auf inländischen Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten und Grundstücken aufgrund der Gesamtprogression unter Ausschluss des negativen Progressionsvorbehalts entrichten. Damit wird auch die satzbestimmende Berücksichtigung von Auslandverlusten ausgeschlossen (vgl. Oesterhelt/Schreiber in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 7 N 14 sowie Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürichs vom 21. Februar 2018, SB.2017.00103). Als Grund für diese Regel wird angeführt, dass die ausländischen Verluste ohnehin nicht überprüft werden könnten. Aufgrund des klaren Wortlauts der Bestimmung von Art. 7 Abs. 2 DBG ist diese Minimalsteuer bei der direkten Bundessteuer grundsätzlich anzuwenden.

d) Bei Einführung der neuen Tarifstruktur im kantonalen Steuergesetz wurde im Ratschlag und im Bericht der Wirtschafts- und Abgabekommission des Grossen Rates, das satzbestimmende Einkommen nicht erwähnt. Entsprechend lässt sich daraus auch nichts ableiten (siehe Bericht der Wirtschafts- und Abgabekommission des Grossen Rates zum Ratschlag und Bericht Nr. 07.1357.01 vom 12. November 2007 sowie Ratschlag und Bericht Nr. 07.1357.01 vom 4. September 2007).

e) Im Rahmen der Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF), wurde in § 6 Abs. 2 StG der Satz «Es ist mindestens das in der Schweiz erzielte Einkommen zu versteuern» eingefügt. Die Begründung dazu lautet im Ratschlag: § 6 Abs. 2 und 3 E-StG entspricht Art. 6 Abs. 2 und 3 DBG. Abs. 2 betrifft die Veranlagung und Ausscheidung des Einkommens und Vermögens bei beschränkter Steuerpflicht. Eine beschränkte Steuerpflicht besteht namentlich, wenn die steuerpflichtige Person ihren Wohnsitz in einem anderen Kanton oder im Ausland hat und hier aufgrund eines Geschäftsbetriebs, einer Betriebsstätte oder wegen Grundeigentums wirtschaftlich zugehörig ist. Hat die steuerpflichtige Person ihren Wohnsitz in einem anderen Kanton, erfolgt die interkantonalen Steuerausscheidung nach den Regeln der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot. Hat die steuerpflichtige Person ihren Wohnsitz im Ausland, so sind für die internationale Steuerausscheidung die Bestimmungen der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen massgeblich. Da die internationale Steuerausscheidung des Einkommens und Vermögens objektmässig erfolgt, braucht der Kanton keine ausländischen Verluste zur Verrechnung mit dem hier steuerbaren Einkommen zu übernehmen. Abs. 3 betrifft die Fälle mit unbeschränkter Steuerpflicht im Kanton, bei denen die steuerpflichtige Person ihren Wohnsitz im Kanton hat und in einem anderen Kanton oder im Ausland aufgrund eines Geschäftsbetriebs, einer Betriebsstätte oder wegen Grundeigentums wirtschaftlich zugehörig ist. Im interkantonalen Verhältnis erfolgt die Besteuerung nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Im internationalen Verhältnis werden die Einkünfte und Vermögenswerte objektmässig zugewiesen mit der Folge, dass der Kanton keine Verluste aus dem Ausland übernimmt. Für Unternehmen mit Sitz in der Schweiz können die Verluste einer ausländischen Betriebsstätte mit den inländischen Gewinnen verrechnet werden, es sei denn, dass die ausländische Betriebsstätte innert sieben Folgejahren Gewinne erzielt. Die Erfassung der ausländischen Betriebsstättegewinne im Umfang der übernommenen Betriebsstätteverluste erfolgt auf dem Revisionsweg (Ratschlag und Bericht 18.0564.01 vom 9. Mai 2018).

f) § 6 Abs. 2 StG wurde damit im Jahr 2019 der Bestimmung im DBG angepasst, § 7 StG hingegen nicht. Die Bestimmung in § 7 StG sieht im Gegensatz zu Art. 7 DBG keine Minimalsteuer vor, weshalb der Steuerverwaltung nicht gefolgt werden kann.

5. a) Ist das satzbestimmende Einkommen null (oder negativ) und das den Kanton Basel-Stadt betreffende steuerbare Einkommen bleibt positiv, stellt sich die Frage, welcher Steuertarif für die Berechnung der Steuer zur Anwendung kommt.

b) Gemäss § 7 StG — welcher unter dem Titel «Berechnung des Steuersatzes bei teilweiser Steuerpflicht» steht — sind die im Kanton steuerbaren Werte nach dem Steuersatz zu versteuern, der ihrem gesamten Einkommen und Vermögen entspricht. Das gesamte Einkommen beträgt vorliegend CHF 0.00.

c) § 36 StG regelt die Tarife erst ab einem Mindestbetrag von CHF 100.00. Der Tarif für die Besteuerung von steuerbarem Einkommen unter CHF 100.00 ist im Gesetz nicht vorgesehen. Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) hält fest, dass die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung, in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln ist. Der Grundsatz der Gesetzesmässigkeit wird im Abgaberecht grundsätzlich streng gehandhabt (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 2762). Aufgrund der fehlenden Bestimmung einer Minimalsteuer und aufgrund dessen, dass § 36 StG eine Besteuerung bei einem massgebenden Einkommen von unter CHF 100.00 nicht vorsieht, fehlt für das Vorgehen der Steuerverwaltung daher eine gesetzliche Grundlage.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Anwendung des Steuertarifs von 21.75% einer gesetzlichen Grundlage entbehrt und damit wegen Verletzung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht aufzuheben ist. Die Rekurs ist somit gutzuheissen.

7. [Kosten]

*Beschluss:*

1. In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 4. Juli 2023 aufgehoben und ein satzbestimmendes Einkommen in Höhe von CHF 0.00 berücksichtigt und die kantonale Einkommenssteuer auf CHF 0.00 festgesetzt.

2.-3. [...]