

**BStP | 2018 | Nr. 12**

Betreff:	Steuerausscheidung im internationalen Verhältnis
Instanz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	26. April 2018
Verfahrensnummer:	STRKE.2017.94

Bestehen verschiedene Steuerhoheiten, muss das Steuersubstrat einer steuerpflichtigen Person im Rahmen der Steuerausscheidung nach bestimmten Zuteilungsnormen auf jene zugeordnet oder verteilt werden. Nach den Bestimmungen des baselstädtischen Steuergesetzes erfolgt die Steuerausscheidung im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen und Regeln zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung unter Beachtung der Doppelbesteuerungsabkommen. Im interkantonalen Verhältnis besteht bei der unterjährigen Begründung, Veränderung oder Aufhebung der beschränkten Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in einem anderen Kanton als dem Hauptsteuerdomizil die beschränkte Steuerpflicht im Kanton des Nebensteuerdomizils für die gesamte Steuerperiode (sog. Grundsatz der Einheit der Steuerperiode). Entsprechend ist anstelle einer Festsetzung der Steuer entsprechend der Dauer der wirtschaftlichen Zugehörigkeit mittels einer Gewichtung der Vermögenswerte im Verhältnis zur Dauer der wirtschaftlichen Zugehörigkeit eine Korrektur vorzunehmen.

Sachverhalt:

A. Die Rekurrentin, A., deklarierte in der Steuererklärung für die kantonalen Steuern pro 2015 unter anderem, im Mai 2015 eine Schenkung von ihrem Vater, B., in Höhe von CHF 103'303.-- erhalten zu haben. Der Steuererklärung war eine Schenkungsvereinbarung, gemäss welcher B. der Rekurrentin und ihrer Schwester den Betrag von EUR 190'000.-- zum Zwecke des Kaufs einer Liegenschaft in Valencia (Spanien) überträgt, sowie ein Zahlungsbeleg betreffend die Überweisung des Betrages von EUR 190'000.-- mit Valutadatum 28. Mai 2015 beigelegt. Die Rekurrentin deklarierte ferner im Liegenschaftsverzeichnis eine am ... erworbene, selbstgenutzte Stockwerkeigentumswohnung mit Belegenheitsort in Valencia (Spanien).

Nachdem die Steuerverwaltung eine Kopie des Kaufvertrags des Grundstücks eingefordert hatte, stellte sie der Rekurrentin mit Veranlagungsverfügung vom 16. März 2017 die Steuerausscheidung zu. In der Veranlagungsverfügung setzte die Steuerverwaltung das satzbestimmende Vermögen schliesslich auf CHF 56'000.-- und das steuerbare Vermögen für den Kanton Basel-Stadt auf CHF 36'000.-- fest. Ferner setzte sie das satzbestimmende Einkommen und das steuerbare Einkommen für den Kanton Basel-Stadt auf jeweils CHF 0.-- fest.

B. Hiergegen erhob die Rekurrentin, vertreten durch B., mit Schreiben vom 10. April 2017 Einsprache. Sie machte geltend, das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Spanien sei hinsichtlich des Einkommens und Vermögens nicht korrekt angewendet worden. Die Einkünfte und das Vermögen betreffend das Grundstück in Spanien seien von der Besteuerung auszunehmen.

Mit Einspracheentscheid vom 7. Juli 2017 trat die Steuerverwaltung auf die Einsprache, soweit diese auf die Abänderung des in der Veranlagungsverfügung vom 16. März 2017 festgesetzten Steuerfaktors steuerbares Einkommen abzielte, mangels Rechtsschutzinteresses nicht ein. Im Übrigen wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Hierzu führte sie aus, dass das Doppelbe-

steuerungsabkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Spanien nicht falsch angewendet worden sei. Entgegen der Ansicht der Rekurrentin sei das im Jahr 2015 erworbene Stockwerkeigentum nicht im Vermögen besteuert, sondern lediglich bei der Satzbestimmung des steuerbaren Vermögens berücksichtigt worden.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 25. Juli 2017. Die Rekurrentin, wiederum vertreten durch B., beantragt sinngemäss die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 7. Juli 2017. Sie macht unter Bezugnahme auf das veranlagte steuerbare Vermögen in der Höhe von CHF 36'000.-- geltend, es sei nicht nachvollziehbar, dass das in Spanien gelegene Grundstück im Werte von CHF 91'314.-- von der Besteuerung ausgenommen und lediglich zur Satzbestimmung berücksichtigt worden sei. Wären lediglich die Wertschriften im Werte von CHF 40'039.-- und nicht auch das vorgenannte Grundstück berücksichtigt worden, müsste das steuerbare Vermögen nach Abzug des Freibetrages von CHF 75'000.-- negativ sein.

In ihrer Vernehmlassung vom 28. September 2017 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

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

Erwägungen:

2. a) Die Rekurrentin beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 7. Juli 2017 betreffend kantonale Steuern pro 2015 aufzuheben und das steuerbare Vermögen auf CHF 0.-- festzulegen.

b) Zu beurteilen ist vorliegend, ob die Steuerverwaltung das steuerbare Vermögen für den Kanton Basel-Stadt zu Recht auf CHF 36'000.-- festgesetzt hat.

3. a) Nach § 3 Abs. 1 StG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Die persönliche Zugehörigkeit zum Kanton gemäss § 3 StG begründet eine unbeschränkte Steuerpflicht. Die unbeschränkte Steuerpflicht umfasst grundsätzlich die weltweiten Einkünfte und das gesamte Vermögen. Soweit sich die Steuerfaktoren aber auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons oder der Schweiz beziehen, sind diese von der Besteuerung ausgenommen (vgl. § 6 Abs. 1 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich, § 5 N 8). Gemäss § 7 StG steht diese unbedingte Steuerbefreiung jedoch unter dem Progressionsvorbehalt. Die natürliche Person, die im Kanton nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens steuerpflichtig ist, hat die Steuer für die im Kanton steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten (weltweiten) Einkommen und Vermögen entspricht, zu entrichten (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 5 N 8).

b) Gemäss Art. 22 Abs. 1 des Abkommens vom 26. April 1966 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen (DBA-ES) kann unbewegliches Vermögen im Sinne von Art. 6 Abs. 2 DBA-ES in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt. Diesbezüglich wird die Doppelbesteuerung gemäss Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-ES in der Schweiz vermieden, indem Vermögen einer in der Schweiz ansässigen Person, welches nach dem DBA-ES in Spanien besteuert werden kann, in der Schweiz grundsätzlich von der Besteuerung ausgenommen wird; dies jedoch unter Progressionsvorbehalt.

c) Bestehen verschiedene Steuerhoheiten, muss das Steuersubstrat einer steuerpflichtigen Person im Rahmen der Steuerausscheidung nach bestimmten Zuteilungsnormen auf jene zugeordnet oder verteilt werden. Gemäss § 6 Abs. 3 StG erfolgt die Steuerausscheidung im Verhältnis

zum Ausland, wie dies auch in Art. 6 Abs. 3 Satz 1 DBG sowie in den meisten kantonalen Steuergesetzen vorgesehen ist, nach den Grundsätzen und Regeln zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung unter Beachtung der Doppelbesteuerungsabkommen. Die Vermögensausscheidung im Kanton Basel-Stadt im Verhältnis zum Ausland wird somit gleich wie im interkantonalen Verhältnis vorgenommen (vgl. auch Betschart, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 22 OECD-MA N 4).

4. a) Es ist unbestritten, dass die Rekurrentin ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Basel-Stadt hat und demzufolge hier aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig ist. Ebenfalls unbestritten ist, dass durch den Erwerb der Stockwerkeigentumswohnung in Valencia (Spanien) durch die Rekurrentin am 26. Juni 2015 eine beschränkte Steuerpflicht in Spanien aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit begründet worden ist. Die Rekurrentin ist allerdings der Auffassung, dass die Steuerverwaltung das vorgenannte Grundstück, obwohl es sich bei jenem um ein ausserhalb des Kantons gelegenes Grundstück handelt, nicht lediglich satzbestimmend berücksichtigt, sondern darüber hinaus zumindest teilweise den im Kanton steuerbaren Werten zugewiesen habe und demzufolge die Steuerausscheidung nicht korrekt erfolgt sei.

b) aa) Die Steuerverwaltung hat in der Steuerausscheidung zur Veranlagungsverfügung vom 16. März 2017 das hälftige Miteigentum der Rekurrentin an der Stockwerkeigentumswohnung in Valencia (Spanien) in einem ersten Schritt wie folgt erfasst: Der Steuerwert des selbstgenutzten Grundstücks wurde mit 90 % des in Schweizer Franken umgerechneten Kaufpreises in der Höhe von EUR 95'000.-- veranschlagt und vollumfänglich in der Höhe von CHF 91'314.-- Spanien als Belegenheitsort zugewiesen. Ausgehend von diesem Wert wurde unter Verwendung eines Repartitionskoeffizienten von 105 % ein Repartitionswert in der Höhe von CHF 95'880.-- ermittelt und ebenfalls dem Belegenheitsort zugewiesen.

bb) Gemäss § 46 Abs. 4 StG werden Grundstücke zum Verkehrswert bewertet. § 51 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV) sieht zwar vor, dass selbstgenutzte Grundstücke zum Realwert, welcher sich aus dem Gebäudewert und dem Landwert zusammensetzt, bewertet werden. Aufgrund des Umstandes, dass sich sowohl der Gebäudewert als auch der Landwert eines Grundstücks im Ausland kaum erfassen lässt und die Steuerverwaltung folglich regelmässig vor praktischen Bewertungsproblemen steht, wird bei ausländischen Grundstücken für den Verkehrswert praxismässig auf 90 % des Erwerbspreises abgestellt und ein Repartitionskoeffizient von 105 % beigezogen (vgl. StRKE Nr. 2012-069 vom 20. Juni 2013, E. 5c, in: BStPra 5/2015, S. 270). Dieser Praxis ist die Steuerverwaltung auch vorliegend gefolgt. Der Steuerwert und der Repartitionswert wurden in casu korrekt ermittelt. Ebenso wurde die Stockwerkeigentumswohnung als im Ausland gelegenes Grundstück des Privatvermögens zu Recht objektmässig Spanien zur Vermögensbesteuerung zugewiesen (vgl. Betschart, a.a.O., Art. 22 OECD-MA N 5).

c) aa) In der Steuerausscheidung zur Veranlagungsverfügung vom 16. März 2017 hat die Steuerverwaltung sodann einen Korrekturbetrag, bezeichnet als Korrektur Basel-Stadt, in Höhe von CHF 44'389.-- sowie einen Korrekturbetrag, bezeichnet als Korrektur Repartitionswert, in Höhe von CHF 46'608.--, beide Positionen zulasten des Belegenheitsorts Spanien bzw. zugunsten des Kantons Basel-Stadt, festgesetzt und diese Werte mit der unterjährigen Besitzdauer der Stockwerkeigentumswohnung bzw. der Gewichtung des Vermögens begründet.

bb) § 45 Abs. 1 StG bestimmt im Einklang mit Art. 13 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG), dass das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer unterliegt. Gemäss § 54 Abs. 1 StG bemisst sich das steuerbare Vermögen nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (vgl. auch Art. 17 Abs. 1 StHG). Als Steuerperiode gilt gemäss § 53 Abs. 2 StG das Kalenderjahr (vgl. auch Art. 15 Abs. 1 StHG). Besteht die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode, so wird gemäss § 53 Abs. 3 StG die diesem Zeitraum entsprechende Steuer erhoben (vgl. auch Art. 17 Abs. 4 Satz 1 StHG). Das Stichtags-

prinzip wird darüber hinaus nur dann durchbrochen, wenn eine steuerpflichtige Person während der Steuerperiode erbt (vgl. § 57 Abs. 1 in Verbindung mit § 53 Abs. 3 StG; Art. 17 Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 4 StHG). Eine Abweichung vom Stichtagsprinzip und eine anteilmässige Vermögensbemessung ist nur soweit zulässig, als dies im Steuerharmonisierungsgesetz vorgesehen ist oder das verfassungsrechtliche Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 3 Satz 1 BV eine solche Abweichung erfordert (vgl. König/Maduz, in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 17 N 11). Hinsichtlich der unterjährigen Steuerpflicht als eine vom Harmonisierungsgesetzgeber gemäss Art. 17 Abs. 4 Satz 1 StHG statuierte Ausnahme vom Stichtagsprinzip ist festzuhalten, dass grundsätzlich nur der Betrag erhoben wird, welcher der Dauer der Steuerpflicht entspricht. Bei der unterjährigen Steuerpflicht ist gemäss Art. 17 Abs. 4 Satz 2 StHG die Vorschrift von Art. 4b Abs. 2 StHG zur Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit zu beachten. Gemäss Art. 4b Abs. 2 StHG sowie der analogen Bestimmung von § 8 Abs. 4 StG besteht bei der unterjährigen Begründung, Veränderung oder Aufhebung der beschränkten Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in einem anderen Kanton als dem Hauptsteuerdomizil die beschränkte Steuerpflicht im Kanton des Nebensteuerdomizils für die gesamte Steuerperiode (sog. Grundsatz der Einheit der Steuerperiode). Entsprechend ist anstelle einer Festsetzung der Steuer entsprechend der Dauer der wirtschaftlichen Zugehörigkeit mittels einer Gewichtung der Vermögenswerte im Verhältnis zur Dauer der wirtschaftlichen Zugehörigkeit eine Korrektur vorzunehmen (vgl. König/Maduz, a.a.O., Art. 17 N 19 mit weiteren Hinweisen). Da Art. 22 DBA-ES inhaltlich weitgehend Art. 22 des Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD-MA) entspricht und demzufolge keine Regelungen hinsichtlich der zeitlichen Bemessung vorsieht, richtet sich diese nach dem internen Recht der Vertragsstaaten (vgl. Betschart, a.a.O., Art. 22 OECD-MA N 19).

cc) Vorliegend wurde das Nebensteuerdomizil in Spanien durch den Kauf der Stockwerkeigentumswohnung am ... begründet. Aufgrund des Grundsatzes der Einheit der Steuerperiode besteht die beschränkte Steuerpflicht in Spanien jedoch für die ganze Steuerperiode 2015, weshalb vorliegend auch keine Besteuerung pro rata temporis vorgenommen werden muss (vgl. auch Weber, in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 4b N 10). Stattdessen hat im Rahmen der Steuerauscheidung eine sogenannte pro rata-Faktorenaufteilung zu erfolgen, d.h. der verkürzten Dauer der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu Spanien im Jahr 2015 ist insofern Rechnung zu tragen, als die Bemessungsgrundlage im Verhältnis zur Dauer der tatsächlichen Zugehörigkeit zu kürzen ist (vgl. auch Weber, a.a.O., Art. 4b N 11). Derjenige Teil des Vermögens, welcher auf die Zeit zwischen Beginn der Steuerperiode und Kauf der Liegenschaft entfällt, ist auf den Kanton Basel-Stadt als Wohnsitzkanton und Kanton des Hauptsteuerdomizils zu verlegen (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 10 N 63 und N 65 mit weiteren Hinweisen und Beispielen). Dem ist die Steuerverwaltung vorliegend nachgekommen, indem sie den Steuerwert bzw. Repartitionswert des Grundstücks zeitlich gewichtet hat, d.h. von dem auf Spanien entfallenden Vermögen in der Höhe von CHF 91'314.-- bzw. CHF 95'880.-- per Ende Steuerperiode 2015 (31. Dezember 2015) denjenigen Teil, welcher auf die Zeit zwischen Beginn der Steuerperiode (1. Januar 2015) und dem Kauf der Stockwerkeigentumswohnung ([Datum]) entfällt, auf den Kanton Basel-Stadt verlegt hat. Wie dargelegt, widerspricht das Vorgehen betreffend die zeitliche Gewichtung des Vermögens im Zuge der Steuerauscheidung auch nicht dem DBA-ES im Generellen bzw. Art. 22 DBA-ES im Speziellen.

d) aa) Im Anschluss an die objektmässige Verlegung des Vermögenswerts Stockwerkeigentumswohnung und die Korrektur der unterjährigen Besitzdauer hat die Steuerverwaltung vom Reinvermögen den Steuerfreibetrag gemäss § 49 Abs. 1 lit. b StG in der Höhe von CHF 75'000.-- im Umfang von CHF 48'210.-- dem Hauptsteuerdomizil Basel-Stadt und im Umfang von CHF 26'790.-- dem Nebensteuerdomizil Spanien zugewiesen.

bb) Schulden (und Schuldzinsen) werden in der Regel proportional nach dem Verhältnis der Aktiven verlegt (vgl. Betschart, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 24 N 18 mit weiteren Hinweisen). In gleicher Weise erfolgt die Verlegung der Sozialabzüge bzw. Steuerfreibeträge. Da diese Abzüge in keinem besonderen Zusammenhang mit bestimmten Einkünften stehen, sind sie nach Massgabe der Reinvermögens- bzw. Nettoeinkommensanteile auf die beteiligten Steuerdomizile zu verlegen (vgl. Betschart, a.a.O., § 24 N 48 mit weiteren Hinweisen). Diese Vorgehensweise gilt ebenfalls im Zusammenhang mit der Steuerausscheidung von Liegenschaften des Privatvermögens (vgl. Sieber, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 25 N 10 mit weiteren Hinweisen). Die Ausschcheidung der Sozialabzüge bzw. Steuerfreibeträge auf dem Vermögen hat dabei im Verhältnis der nach kantonalem Recht bewerteten Reinvermögensanteile und somit nicht auf der Basis der Repartitionswerte zu erfolgen (vgl. Betschart, a.a.O., § 24 N 49). Dies gilt ebenso im internationalen Steuerrecht, mit anderen Worten sind die Sozialabzüge bzw. Steuerfreibeträge im Verhältnis der Reinvermögensanteile auf die an der Steuerausscheidung beteiligten Staaten zu verteilen (vgl. Betschart, a.a.O., Art. 22 OECD-MA N 7). Vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen zielt das Vorbringen der Rekurrentin, dass das im Kanton Basel-Stadt steuerbare Vermögen nach Abzug des Freibetrages von CHF 75'000.-- negativ sein müsste, ins Leere. Die Steuerverwaltung hat den Steuerfreibetrag gemäss § 49 Abs. 1 lit. b StG in der Höhe von CHF 75'000.-- zu Recht nach Massgabe der Reinvermögensanteile auf das Hauptsteuerdomizil Basel-Stadt und das Nebensteuerdomizil Spanien verlegt. Ausgehend von dem nach kantonalem Recht bewerteten Reinvermögen von total CHF 131'353.-- und einem dem Kanton Basel-Stadt zurechenbaren Reinvermögen in der Höhe von CHF 84'428.--, d.h. nach Korrektur der Repartitionsdifferenz, hat die Steuerverwaltung den Steuerfreibetrag in der Höhe von CHF 75'000.-- im selben Verhältnis (64.28 %) auf den Kanton Basel-Stadt verlegt. Damit reduziert sich das dem Kanton Basel-Stadt zurechenbare Vermögen richtigerweise um CHF 48'210.-- auf gesamthaft CHF 36'218.--. Die Kritik am Vorgehen der Steuerverwaltung ist demzufolge unberechtigt.

e) Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass der Zeitpunkt der Schenkung nicht massgeblich ist, auch wenn diese erst im Mai 2015 erfolgt ist und die Rekurrentin über die Vermögenswerte in der Höhe von CHF 103'303.-- (EUR 95'000.--) nicht während der gesamten Steuerperiode verfügen konnte. Entscheidend ist einzig, dass die Rekurrentin am für die Vermögenssteuer relevanten Stichtag gemäss § 54 Abs. 1 in Verbindung mit § 53 Abs. 2 StG bzw. Art. 17 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 15 Abs. 1 StHG, d.h. am 31. Dezember 2015, über die bei ihr besteuerten Vermögenswerte verfügt hat (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SB.2015.00086 vom 2. Dezember 2015, E. 2.2.5). Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerverwaltung im Einklang mit den Grundsätzen und Regeln zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung unter Beachtung des DBA-ES den Progressionsvorbehalt berücksichtigt und das Grundstück in die Bemessung des satzbestimmenden Vermögens in der Höhe von CHF 56'000.-- zu Recht miteinbezogen hat.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung die Steuerausscheidung korrekt vorgenommen und zu Recht das dem Kanton Basel-Stadt als Hauptsteuerdomizil zurechenbare steuerbare Vermögen auf CHF 36'000.-- sowie das satzbestimmende Vermögen auf CHF 56'000.-- festgesetzt hat. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.