

**BStP | 2019 | Nr. 1**

Betreff:	Rügeprinzip, Quellensteuer, Steuerumgehung
Instanz:	Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt
Entscheidungsdatum:	24. September 2018
Verfahrensnummer:	VD.2018.118

Das Rügeprinzip bedeutet, dass das Verwaltungsgericht den angefochtenen Entscheid nicht von sich aus unter allen in Frage kommenden Aspekten prüft, sondern nur die rechtzeitig und konkret vorgebrachten Beanstandungen untersucht. Enthält der Rekurs zwar eine Begründung, setzt sich die rekurrierende Person darin aber nur mit einer von mehreren selbständigen Begründungen des angefochtenen Entscheids (alternative Begründungen oder Haupt- und Eventualbegründung) auseinander, ist ohne Nachfristansetzung auf den Rekurs nicht einzutreten.

Ausländische Arbeitnehmer, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, in der Schweiz jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, werden für ihr Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit einem Steuerabzug an der Quelle unterworfen. Es ist höchst ungewöhnlich, dass eine natürliche Person eine Einmanngesellschaft gründet, damit diese seine Arbeitsleistung einer Personalverleiherin anbietet. Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen.

Sachverhalt:

A. (nachfolgend Rekurrentin) ist alleinige Erbin und damit Rechtsnachfolgerin des am 4. Oktober 2013 verstorbenen B., sel. B. liess am 16. Januar 2008 eine Einmann-Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach französischem Recht (Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée) mit Sitz in [...] (Bretagne, Frankreich) und der Firma C.-EURL im französischen Handelsregister eintragen. Er war einziger Gesellschafter und beherrschte diese Gesellschaft. Die einzigen Angestellten der C.-EURL waren B. und dessen Ehefrau A. Die C.-EURL schloss mit der D.-AG, einer auf die Vermittlung von IT-Fachleuten spezialisierten Gesellschaft mit Sitz in W./ZH und professionellen Personalverleiherin, einen Supportvertrag ab. Dieser Vertrag wurde von B. ausgehandelt und unterzeichnet. Gestützt auf den Supportvertrag wurde B. im Zeitraum vom 1. Januar bis zum 31. Oktober 2008 einem Kunden der D.-AG in Basel als "SAP Operation Engineer" für diverse Dienstleistungen im IT-Bereich zur Verfügung gestellt. Die Tätigkeit von B. erfolgte gemäss den Anweisungen des Kunden am Arbeitsplatz des Kunden. Die D.-AG bezahlte der C.-EURL für diese Dienstleistungen Vergütungen im Umfang von insgesamt CHF 341'247.50, wobei sie auf den an die C.-EURL bezahlten Beträgen jeweils die Quellensteuer einbehielt und diese an die Steuerverwaltung Basel-Stadt (nachfolgend Steuerverwaltung) ablieferte. Die C.-EURL bezahlte B. für den gleichen Zeitraum einen Bruttolohn von EUR 32'000.--.

Mit Schreiben vom 9. Dezember 2009 verlangten B. und A. von der Steuerverwaltung die Rückerstattung der Quellensteuer mit der Begründung, sie würden einer Doppelbesteuerung unterliegen. Die Steuerverwaltung trat auf das als Einsprache entgegengenommene Schreiben nicht ein, da die Frist für das Verlangen einer einsprachefähigen Verfügung zu diesem Zeitpunkt bereits abgelaufen gewesen sei. Schliesslich entschied das Verwaltungsgericht mit Urteil VD.2012.196 vom 15. August 2013, dass aufgrund der verpassten Frist zwar der Bestand der Quellensteuerpflicht nicht mehr in Frage gestellt werden könne, die Steuerverwaltung jedoch angewiesen werde, eine anfechtbare Verfügung über den Umfang der Quellensteuerpflicht zu erlassen. Daraufhin stellte die Steuerverwaltung mit Verfügung vom 23. Februar 2016 fest, dass das Vertragsverhält-

nis zwischen der D.-AG und der C.-EURL als unselbständiges Arbeitsverhältnis zu qualifizieren sei und somit das von der D.-AG bezahlte Entgelt von CHF 341'247.50 der Quellensteuerpflicht unterliege. Dagegen erhob die Rekurrentin Einsprache, welche die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 24. Oktober 2016 abwies. Den Rekurs, welchen die Rekurrentin gegen den Einspracheentscheid erhob, wies die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt (nachfolgend Vorinstanz bzw. Steuerrekurskommission) mit Entscheid vom 18. Januar 2018 ab (begründeter Entscheid zugestellt am 12. Juni 2018).

Hiergegen erhob die Rekurrentin mit Eingabe vom 6. Juli 2018 Rekurs an das Verwaltungsgericht, mit welchem sie beantragt, es „seien der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 18. Januar 2018, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 24. Oktober 2016 und die Verfügung der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 23. Februar 2016 über den Umfang der Quellensteuerpflicht Januar bis Oktober 2008 aufzuheben und es sei festzustellen, dass für die Berechnung des Quellensteuerabzugs für diese Periode allein der von der B.-EURL an B. ausgerichtete Bruttolohn von EUR 32'000“, eventualiter „von umgerechnet CHF 52'010.20 massgeblich sei“, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Staatskasse. Von der Steuerverwaltung und von der Steuerrekurskommission wurden keine Vernehmlassungen eingeholt.

Die Tatsachen und Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil ist anlässlich einer mündlichen Beratung am 24. September 2018 ergangen.

Erwägungen:

2.1 Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten (§ 164 Abs. 2 in Verbindung mit § 171 Abs. 2 StG; vgl. Art. 140 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]; Hunziker/Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 140 N 40) Antrag und Begründung sind Gültigkeitsvoraussetzungen (vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 140 N 40; Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 147 N 20). Entspricht der Rekurs diesen Anforderungen nicht, so wird der betroffenen Person unter Androhung des Nichteintretens eine angemessene Frist zur Verbesserung angesetzt (§ 164 Abs. 2 in Verbindung mit § 171 Abs. 2 StG; vgl. Art. 140 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Der Rekurrent hat seinen Standpunkt in der Begründung substantiiert vorzutragen und sich mit den Erwägungen im angefochtenen Entscheid auseinanderzusetzen. Aus der Begründung muss hervorgehen, weshalb der angefochtene Entscheid antragsgemäss aufgehoben oder abgeändert werden soll (VGE VD.2017.204 und 205 vom 11. Mai 2018 E. 1.3.2, VD.2017.176 vom 28. Februar 2018 E. 3.1; vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 140 N 41 f. und Art. 145 N 2b). Ein globaler Verweis auf frühere Eingaben bzw. deren unveränderte Wiedergabe genügt den Begründungsanforderungen nicht (vgl. VGer ZH SB.2014.00069 und 00070 vom 1. September 2014 E. 4.1, SB.2013.00054 und 00055 vom 12. März 2014 E. 2.2.1 und 2.2.2; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 140 N 42). Beruht der angefochtene Entscheid auf mehreren selbständigen Begründungen (alternative Begründungen oder Haupt- und Eventualbegründung [Merz, in: Basler Kommentar, 2. Auflage, 2011, Art. 42 BGG N 73; Hungerbühler/Bucher, in: Brunner et al. (Hrsg.), Schweizerische Zivilprozessordnung (ZPO), Kommentar, 2. Auflage, Zürich/St. Gallen 2016, Art. 311 N 43]), die je für sich den Ausgang des Rechtsstreits besiegeln, so muss sich der Beschwerdeführer mit jeder von ihnen auseinandersetzen. Andernfalls tritt das Bundesgericht auf die Beschwerde überhaupt nicht ein (vgl. BGE 133 IV 119 E. 6.3 S. 120, in: Pra 96 [2007] Nr. 129; BGer 4A_459/2010 vom 4. Januar 2011 E. 2, 1C_77/2007 vom 27. August 2007 E. 4.1; Geiser/Uhlmann, § 1 Grundlagen, in: Geiser et al. [Hrsg.], Prozessieren vor Bundesgericht, Handbücher für die Anwaltspraxis, Band I, Basel 2014, N 1.169; Güngerich, in: Seiler et al. [Hrsg.], Bundesgerichtsgesetz (BGG), Stämpflis Handkommentar, 2. Auflage, Bern 2015, Art. 42 N 9; Merz, a.a.O., Art. 42 BGG N 73). Das Gleiche gilt gemäss herrschender Lehre für die Berufung gemäss der Schweizerischen Zivilprozessordnung (SR 272; Hungerbühler/Bucher, a.a.O.,

Art. 311 N 42 f.; Kunz, in: Kunz et al. [Hrsg.], ZPO-Rechtsmittel, Berufung und Beschwerde, Kommentar zu den Art. 308–327a ZPO, Basel 2013, Art. 311 N 87; Reetz, in: Sutter-Somm et al. [Hrsg.], Kommentar zur Schweizerischen Zivilprozessordnung (ZPO), 3. Auflage, Zürich 2016, Vorbemerkungen zu den Art. 308-318 N 43; a.M. Seiler, Die Berufung nach ZPO, Diss. Basel, Zürich 2013, Rz. 901). Auch für die Beschwerde gemäss dem Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (SR 172.021) wird die Anwendung der vorstehend dargelegten Praxis befürwortet (vgl. Moser, Auer et al. [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (VwVG), Zürich/St. Gallen 2008, Art. 52 N 9; Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Handbücher für die Anwaltspraxis, Band X, 2. Auflage, Basel 2013, Rz. 2.222). Da diese Praxis primär mit der Begründungspflicht gemäss Art. 42 Abs. 2 BGG und dem Erfordernis des Rechtsschutzinteresses begründet wird (BGE 133 IV 119 E. 6 S. 121, in: Pra 96 [2007] Nr. 129; BGer 4A_459/2010 vom 4. Januar 2011 E. 2; Güngerich, a.a.O., Art. 42 N 9), muss sie auch für den Rekurs an das Verwaltungsgericht gelten, der diese Voraussetzungen auch kennt und bei dem sogar das Rügeprinzip gilt (vgl. zur Geltung des Rügeprinzips VGE VD.2017.204 und 205 vom 11. Mai 2018 E. 1.3.2 [betreffend kantonale Steuern und direkte Bundessteuern], VD.2017.176 vom 28. Februar 2018 [betreffend Grundstückgewinnsteuer], VD.2016.221 vom 16. November 2017 E. 1.2.1 [betreffend Rekurs nach VRPG]; vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 145 N 7; Richner et al., a.a.O., § 153 N 51). Das Rügeprinzip bedeutet, dass das Verwaltungsgericht den angefochtenen Entscheid nicht von sich aus unter allen in Frage kommenden Aspekten prüft, sondern nur die rechtzeitig und konkret vorgebrachten Beanstandungen untersucht (VGE VD.2017.204 und 205 vom 11. Mai 2018 E. 1.3.2, VD.2017.176 vom 28. Februar 2018, VD.2016.221 vom 16. November 2017 E. 1.2.1; vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 145 N 7). Eine Verpflichtung, Mängel des angefochtenen Entscheids von Amtes wegen ohne entsprechende Rüge zu beheben, kommt höchstens für offensichtliche, d.h. ins Auge springende Rechtsverletzungen in Betracht (vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 145 N 7; Richner et al., a.a.O., § 153 N 51). Die Rügen sind innert der Rekursfrist zu erheben. Versäumtes kann mit der Replik nicht mehr nachgeholt werden (VGE VD.2016.221 vom 16. November 2017 E. 1.2.1, VD.2011.23 vom 22. März 2012 E. 3.3). Zusätzliche Vorbringen sind in der Replik nur noch insoweit zulässig, als erst die Vernehmlassung dazu Anlass gegeben hat (VGE VD.2016.221 vom 16. November 2017 E. 1.2.1, VD.2012.106 vom 23. Mai 2013 E. 1.2.1, VD.2011.23 vom 22. März 2012 E. 3.3). Bei einem Globalverweis auf frühere Eingaben bzw. deren unveränderten Wiedergabe ist das Gericht nicht verpflichtet, eine Nachfrist zur Behebung des Mangels anzusetzen, weil in solchen Fällen formell eine Begründung vorliegt, die sich indessen als inhaltlich mangelhaft erweist (vgl. VGer ZH SB.2014.00069 und 00070 vom 1. September 2014 E. 4.1, SB.2013.00054 und 00055 vom 12. März 2014 E. 2.2.1; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 140 N 42). In einem solchen Fall kann ohne Nachfristansetzung auf den Rekurs nicht eingetreten werden (vgl. VGer ZH SB.2014.00069 und 00070 vom 1. September 2014 E. 1.2 und 4.2, SB.2013.00054 und 00055 vom 12. März 2014 E. 2.2 [beide betreffend teilweises Nichteintreten]). Das Gleiche muss gelten, wenn der Rekurs zwar eine Begründung enthält, der Betroffene sich darin aber nur mit einer von mehreren selbständigen Begründungen auseinandersetzt.

2.2 Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Quellensteuer auf der von der D.-AG an die C.-EURL bezahlten Entschädigung von CHF 341'247.50 oder auf dem von der C.-EURL an B. bezahlten Bruttolohn von EUR 32'000.-- zu berechnen ist. Die Steuerrekurskommission begründete die Richtigkeit der Festlegung des Umfangs der Steuerpflicht auf die von der C.-EURL bezahlte Entschädigung von CHF 341'247.50 primär damit, dass zivilrechtlich betrachtet ein Arbeitsverhältnis zwischen der D.-AG und B. vorliege (angefochtener Entscheid, E. 4d). Sie fügte jedoch eine selbständige Eventualbegründung, die den Rechtsstreit ebenfalls besiegelt, an, indem sie in E. 4e Folgendes festhielt: „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 B., 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 Steuer-

pfligt auf die volle Entschädigung in Höhe von CHF 341'247.50 festzulegen.“ Die anwaltlich vertretene Rekurrentin macht zwar in ihren Ausführungen, weshalb die von der Steuerrekurskommission zur Stützung ihrer Hauptbegründung zitierten Bundesgerichtsurteile (siehe angefochtene Entscheide, E. 3 sowie 4c und 4d) nicht einschlägig seien, geltend, es sei unmassgeblich, dass B. den Supportvertrag unterschrieben habe und dass zwischen dem von der C.-EURL bezahlten Bruttolohn und dem von der D.-AG bezahlten Preis eine Differenz bestehe (Rekursbegründung, Rz. 61). Mit der Eventualbegründung der Steuerrekurskommission setzt sie sich aber mit keinem Wort auseinander. Insbesondere behauptet sie nicht einmal, die Voraussetzungen einer Steuerumgehung seien nicht erfüllt. Folglich ist auf den Rekurs mangels hinreichender Begründung nicht einzutreten.

3.1 Falls auf den Rekurs einzutreten wäre, wäre dieser aus den folgenden Gründen abzuweisen. Da die Rekurrentin die Eventualbegründung der Steuerrekurskommission nicht beanstandet, käme eine Aufhebung des angefochtenen Entscheids nach dem Rügeprinzip höchstens dann in Betracht, wenn diese offensichtlich unrichtig wäre. Dies ist nicht der Fall.

3.2 Nach der ständigen Rechtsprechung wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn (i) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, (ii) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen worden ist, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (iii) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (BGE 138 II 239 E. 4.1 S. 245; VGE VD.2017.176 vom 28. Februar 2018 E. 5.5, VD.2017.163 vom 29. Oktober 2017 E. 3.1, VD.2016.135 vom 20. Oktober 2016 E. 2.3.2). Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (BGE 138 II 239 E. 4.1 S. 245).

3.3 Es ist höchst ungewöhnlich, dass eine natürliche Person eine Einmanngesellschaft gründet, damit diese seine Arbeitsleistung einer Personalverleiherin anbietet; B. war der einzige Mitarbeiter der C. EURL, der verliehen wurde (angefochtener Entscheid, E. 4b). Absolut üblich und sachgemäss wäre es in einer solchen Situation, dass die natürliche Person einen Arbeitsvertrag mit der Personalverleiherin abschliesst. Die von B. gewählte Rechtsgestaltung ist deshalb ungewöhnlich und sachwidrig. Wirtschaftlich hat B. entgegen der Behauptung der Rekurrentin trotz der juristischen Selbständigkeit der C.-EURL sehr wohl die gesamte dieser bezahlte Entschädigung erhalten, weil er deren einziger Gesellschafter gewesen ist und diese beherrscht hat. Trotzdem liess er sich von seiner Gesellschaft nur einen Lohn bezahlen, der rund 15% der von dieser für seine Arbeitsleistung vereinnahmten Entschädigung entsprach. Abgesehen von Steuerersparnissen ist kein vernünftiger Grund für die von B. gewählte ungewöhnliche Rechtsgestaltung ersichtlich. Ein solcher wird im Rekurs auch nicht geltend gemacht. Unter diesen Umständen ist anzunehmen, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen worden ist, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Schliesslich würde das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen, wenn die Quellensteuer statt auf der für die Arbeitsleistung von B. von der D.-AG bezahlten Entschädigung von CHF 341'247.50 nur auf dem von der C.-EURL bezahlten Bruttolohn von EUR 32'000.-- berechnet würde. Aus den vorstehenden Gründen ist eine Steuerumgehung zu bejahen. Bei sachgemässer Rechtsgestaltung hätte B. mit der D.-AG einen Arbeitsvertrag abgeschlossen. In diesem Fall hätte diese die der C.-EURL bezahlte Entschädigung von CHF 341'247.50 B. als Lohn bezahlt. Folglich ist die Quellensteuer unabhängig von der privatrechtlichen Rechtsgestaltung auf der Entschädigung von CHF 341'247.50 zu berechnen. Damit ist der angefochtene Entscheid korrekt. Der Rekurs wäre deshalb selbst dann abzuweisen, wenn darauf einzutreten wäre. Jedenfalls ist die selbständige Eventualbegründung der Steuerrekurskommission keinesfalls offensichtlich unrichtig.

Demgemäss wird erkannt:

Auf den Rekurs wird nicht eingetreten.