

Entscheide

Internationales Steuerrecht

Ruhegehalt

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 85/2007 vom 21. Februar 2008

Ruhegehälter auf Grund früherer privatrechtlicher Anstellung sind gemäss dem Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat steuerbar. Demgegenüber werden Ruhegehälter aus öffentlichem Dienst im auszahlenden Staat (Kassenstaat) besteuert. Entscheidend für die Zuweisung der Besteuerungsbefugnis ist die Rechtsnatur des früheren Arbeitsverhältnisses. Im vorliegenden Fall Bejahung eines privatrechtlichen Anstellungsverhältnisses: nicht entscheidend ist, dass der frühere Arbeitgeber von der öffentlichen Hand subventioniert wird, die Salärpolitik des Kantons übernommen hat und für die berufliche Vorsorge der Mitarbeiter bei der Pensionskasse des Kantons angeschlossen ist.

I. Sachverhalt

1. a) Der Rekurrent war als Orchestermusiker bei der Stiftung Basler Orchester-gesellschaft (SBO) angestellt. Seit dem 1. November 1995 bezieht er eine Rente der Pensionskasse Basel-Stadt (PKBS). Per 1. Januar 2000 ist er nach X. in Deutschland gezogen.

b) Die Steuerverwaltung Basel-Stadt hat mit Verfügung vom 3. Oktober 2006 festgestellt, dass der Rekurrent die schweizerische Staatsangehörigkeit besitze, seinen Wohnsitz im Ausland habe und dass er aus einem früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnis eine Rente der Pensionskasse Basel-Stadt erhalte. Aufgrund dieser Tatsachen sei er im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig, und somit sei seine Rente vollumfänglich im Kanton Basel-Stadt steuerbar.

2. Dagegen erhob der Rekurrent mit Schreiben vom 2. November 2006/9. Februar 2007 Einsprache. Auf Aufforderung der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 21. März 2007 reichte der Rekurrent mit Schreiben vom 21. März 2007 weitere Unterlagen ein. Mit Schreiben vom 21. Mai 2007 nahm er Stellung zu den von der

Steuerverwaltung Basel-Stadt bei der Stiftung Basler Orchester eingeholten Gesamtarbeitsverträgen. Mit Einspracheentscheid vom 4. Juli 2007 wies die Steuerverwaltung Basel-Stadt die Einsprache ab.

3. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich der vorliegende Rekurs/die vorliegende Beschwerde vom 7. August 2007. Darin beantragt der Vertreter des Rekurrenten, es sei der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben, und es sei festzustellen, dass die dem Rekurrenten ausbezahlte Rente weder bei den kantonalen Steuern noch bei der direkten Bundessteuer der Quellenbesteuerung unterliege. Entsprechend sei die bereits von der Pensionskasse Basel-Stadt für Rechnung des Rekurrenten bezahlte Quellensteuer zurückzuerstatten. Es seien die ordentlichen Kosten der Vorinstanz aufzuerlegen und es sei dem Rekurrenten eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen. Auf die Einzelheiten des Standpunktes des Rekurrenten wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

4. In ihrer Vernehmlassung vom 23. November 2007 schliesst die Steuerverwaltung Basel-Stadt auf Abweisung des Rekurses/der Beschwerde. Ihre Begründung ergibt sich, soweit sie für den nachfolgenden Entscheid von Belang ist, ebenfalls aus den nachstehenden Erwägungen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat keine Stellungnahme eingereicht.

II. Entscheidungsgründe

2. a) Der Vertreter des Rekurrenten beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 4. Juli 2007 aufzuheben und den Rekurrenten weder bei den kantonalen Steuern noch bei der direkten Bundessteuer dem Quellensteuerabzug zu unterstellen. Im Weiteren wird die Rückerstattung der von der Pensionskasse Basel-Stadt (im Folgenden: PKBS) für Rechnung des Rekurrenten bezahlten Quellensteuer beantragt.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Umstritten ist demgegenüber, ob die Steuerverwaltung Basel-Stadt die Rente des Rekurrenten ab 1. Januar 2000 zu Recht dem Quellensteuerabzug unterstellt hat.

3. a) Gemäss § 100 Abs. 1 lit. a StG unterliegen im Ausland wohnhafte Personen, die aufgrund eines früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses von einem Arbeitgeber, einer Arbeitgeberin oder einer Vorsorgekasse mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton Pensionen, Ruhegehälter, Kapitalleistungen oder andere Vergütungen erhalten, für diese Leistungen dem Steuerabzug an der Quelle. Aufgrund von § 100 Abs. 1 lit. b StG unterliegen im Ausland wohnhafte Personen, die aus privatrechtlichen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton, Renten, Kapitalleistungen oder andere Vergütungen erhalten, für diese Leistungen ebenfalls einem Steuerabzug an der Quelle.

b) Nach Art. 95 Abs. 1 DBG sind im Ausland wohnhafte Empfänger von Pensionen, Ruhegehältern oder anderen Vergütungen, die sie auf Grund eines früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses von einem Arbeitgeber oder einer Vorsorgeeinrichtung mit Sitz in der Schweiz erhalten, für diese Leistung steuerpflichtig. Gemäss Art. 96 Abs. 1 DBG sind im Ausland wohnhafte Empfänger von Leistungen aus schweizerischen privatrechtlichen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge hierfür steuerpflichtig.

c) Gemäss Art. 18 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (im Folgenden: Doppelbesteuerungsabkommen, DBA-D) können vorbehaltlich des Artikels 19 Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

d) Nach Art. 19 Abs. 1 Satz 1 DBA-D können Vergütungen, einschliesslich der Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat, einem Land, Kanton, Bezirk, Kreis, einer Gemeinde oder einem Gemeindeverband oder von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates unmittelbar oder aus einem Sondervermögen an eine natürliche Person für erbrachte Dienste gewährt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

4. a) Art. 18 DBA-D verankert das Ansässigkeitsprinzip, wonach Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen grundsätzlich allein vom Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Die Bestimmung betrifft jedoch nur Ruhegehälter für frühere unselbständige Arbeit, die einem privaten Arbeitgeber geleistet wurde. Ruhegehälter sind nach Eintritt in den Ruhestand gezahlte Bezüge, die in erster Linie der Versorgung des Empfängers dienen. Nicht darunter fallen nachträgliche Zahlungen aus einem Dienstverhältnis oder Abfindungen (vgl. zum Ganzen Ismer in: Doppelbesteuerungsabkommen, Hrsg. Vogel/Lehner 5. Auflage, München 2008, Art. 18 N 11 f., 15; Locher/Meier/von Siebenthal, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, Band 6, Therwil 2007, B 18 Nr. 1 f.).

b) Im Sinne einer Ausnahme vom Ansässigkeitsprinzip statuiert Art. 19 Abs. 1 Satz 1 DBA-D das Kassenstaatsprinzip, welches als Ausfluss des völkerrechtlichen Prinzips staatlicher Souveränität die Besteuerung von laufenden Vergütungen und Ruhegehältern für im öffentlichen Dienst erbrachte Leistungen grundsätzlich dem auszahlenden Staat, d.h. dem Kassenstaat vorbehält. Darunter fallen Vergütungen sowie Ruhegehälter für im öffentlichen Dienst erbrachte unselbständige Arbeit. Das Kassenstaatsprinzip gilt für Vergütungen der Vertragsstaaten und ihrer Gebietskörperschaften wie z.B. Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden und Gemeindeverbände. Zu den öffentlich-rechtlichen Arbeitgebern im Sinne von Art. 19 Abs. 1 Satz 1 DBA-D zählen auch die juristischen Personen des öffentlichen Rechts wie z.B. öffentlich-rechtliche Stiftungen (vgl. Waldhoff in: Doppelbesteuerungsabkommen,

Hrsg. Vogel/Lehner, 5. Auflage, München 2008, Art. 19 N. 16, 20 f., 38; Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Band 2, Köln 2007, Art. 19 N 11; Locher/Meier/von Siebenthal, a.a.O., B 19 Nr. 1).

5. a) Der Vertreter des Rekurrenten macht im Wesentlichen geltend, dass dessen Lohn und damit auch dessen Rente nicht unter Art. 19 Abs. 1 Satz 1 DBA-D fiele, das es sich bei der SBO um eine privatrechtliche Stiftung und nicht um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handle. Die SBO könne somit gar kein öffentlich-rechtliches Arbeitsverhältnis eingehen. Daran ändere auch nicht, dass die SBO unter anderem vom Kanton Basel-Stadt subventioniert werde. Der Verweis auf das Lohngesetz des Kantons Basel-Stadt im Gesamtarbeitsvertrag der SBO (im Folgenden: GAV/SBO) bedeute lediglich, dass die SBO ihre privatrechtlich Angestellten nach den gleichen Kriterien bezahle wie der Kanton Basel-Stadt. Die dem Rekurrenten ausbezahlte Rente sei damit von der Besteuerung in der Schweiz ausgenommen, da die Besteuerungsbefugnis aufgrund von Art. 18 DBA-D ausschliesslich Deutschland zustehe.

b) Die Steuerverwaltung Basel-Stadt hält demgegenüber im Wesentlichen dafür, dass die SBO zwar als privatrechtliche Stiftung gegründet worden sei, dass aber die Finanzierung der Zweckverfolgung fast ausschliesslich über Subventionsbeiträge des Kantons Basel-Stadt sichergestellt worden sei. Aufgrund des GAV/SBO sei das Arbeitsverhältnis des Rekurrenten nicht privatrechtlicher Natur, sondern stelle vielmehr eine Mischung von privat- und öffentlich-rechtlichen Elementen dar, wobei letztere klar überwiegen. So setze sich die Interessenvertretung seitens der Arbeitnehmer unter anderem aus dem Verband des Personals öffentlicher Dienste (VPOD) zusammen. Die Arbeitspflicht des Orchestermitglieds erfolge zur Erfüllung der öffentlichen Zweckverfolgung der Stiftung, worunter Aufführungen und Aufnahmen zur Ausstrahlung in Radio und Fernsehen gehörten. Der öffentlich-rechtliche Bezug zeige sich darin, dass sich das Gehalt und weitere Lohnelemente nach dem Lohngesetz Basel-Stadt richteten. Zudem seien die Orchestermitglieder im Rahmen der beruflichen Vorsorge bei der PKBS versichert und die entsprechenden Pensionskassenbeiträge seien mittels separat ausgewiesener Beiträge ausschliesslich durch den Kanton Basel-Stadt finanziert worden. Das Arbeitsverhältnis des Rekurrenten sei sehr wohl als öffentlich-rechtliches zu verstehen, und die Ausrichtung der Rente erfolge durch die staatliche Pensionskasse für erbrachte Dienste im Sinne des Art. 19 Abs. 1 Satz 1 DBA-D. Mithin stehe das Besteuerungsrecht für die Rente des Rekurrenten dem Schuldnerstaat, d.h. dem Kanton Basel-Stadt und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zu. Das Bundesgericht habe in einem ähnlichen Fall die von der Schweizerischen Radio- und Fernsehgesellschaft (SRG) als privatrechtlichem Verein ausbezahlten Löhne unter die Bestimmung über den öffentlichen Dienst subsumiert, was unterstreiche, dass auch unter einer privatrechtlichen Organisation mit öffentlicher Zweckverfolgung öffentliche Dienste im Sinne von Art. 19 Abs. 1 Satz 1 DBA-D erbracht werden könnten.

6. a) In tatsächlicher Hinsicht steht unbestrittenemassen fest, dass der Rekurrent als Orchestermusiker bei der Stiftung Basler Orchester (SBO) angestellt war, dass er seit 1. November 1995 eine Rente der PKBS bezieht und per 1. Januar 2000 nach

X./Deutschland gezogen ist. Die PKBS erkannte erst im Dezember 2004, dass sich der Wohnort des Rekurrenten in Deutschland befindet und teilte ihm mit Schreiben vom 26. Juli 2006 mit, dass für den Zeitraum vom 1. Januar 2000 bis 30. Juni 2006 eine Nachforderung für Quellensteuer in der Höhe von insgesamt Fr. 43'950.75 erhoben werde.

b) In rechtlicher Hinsicht ist im Weiteren unstrittig, dass es sich bei der SBO, die 1988 vom Kanton Basel-Stadt, SRG, der Theatergenossenschaft Basel und der Allgemeinen Musikgesellschaft errichtet wurde, um eine privatrechtliche Stiftung handelt. Die SBO übernahm die Funktion der Basler Orchester-Gesellschaft als Trägerin der beiden damaligen Orchester, des Radio-Sinfonieorchesters Basel und des Basler Sinfonie-Orchesters. Zweck der SBO ist gemäss Stiftungsurkunde die Organisation, Finanzierung und Verwaltung eines ständigen Orchesters. Dieses wird in verschiedenen Formationen den verschiedenen Konzertveranstaltern, dem Theater Basel und der SRG nach Massgabe von Benutzungsverträgen zur Verfügung gestellt. Zur Finanzierung des Sinfonieorchesters Basel erhält die SBO namhafte Subventionen der Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft (vgl. die Rubrik «Stiftung Basler Orchester» der homepage www.konzerte-basel.ch). Das Arbeitsverhältnis der Orchestermusiker wird regelmässig durch einen Gesamtarbeitsvertrag geregelt, im vorliegenden Fall durch den GAV/SBO vom 31. Juli 1992 für die Zeit vom 31. Juli 1992 bis 31. Dezember 1995 (vgl. das Schreiben des Sinfonieorchesters Basel vom 2. April 2007). Die Orchestermitglieder sind im Rahmen eines Anschlussvertrages gemäss den jeweils geltenden Bestimmungen des Gesetzes betreffend die Pensionskasse Basel-Stadt des Basler Staatspersonals versichert (vgl. Art. 5 der Gehalts- und Zulagenordnung gemäss Art. 24 GAV/SBO).

c) Zu prüfen ist die Frage, ob der Rekurrent seine Dienste dem Staat bzw. einer seiner Gebietskörperschaften oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erbrachte, d.h. ob es sich bei seiner Anstellung um ein öffentlich-rechtliches Arbeitsverhältnis handelte. Zunächst ist festzuhalten, dass das Arbeitsverhältnis des Rekurrenten mit der SBO nicht auf einem Rechtssatz, sondern auf einem Gesamtarbeitsvertrag, einem typischen Instrument des Privatrechts beruhte. Das einzelne Arbeitsverhältnis entstand durch Abschluss eines Einzelarbeitsvertrags und nicht aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Anstellungsverfügung (vgl. Art. 6 GAV/SBO). Demgemäss erfolgte auch eine Beendigung des Anstellungsverhältnisses durch Kündigung des Einzelarbeitsvertrages (vgl. Art. 9 GAV(SBO)). Streitigkeiten zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer waren durch ein privates Schiedsgericht und nicht durch die Verwaltungsgerichtsbarkeit zu beurteilen (vgl. Art. 27 GAV/SBO). Das Arbeitsverhältnis des Rekurrenten mit der SBO Stiftung wies somit eine Vielzahl privatrechtlicher Elemente auf. Dass der GAV/SBO in weiten Teilen die Salärpolitik des Kantons Basel-Stadt übernahm, macht das Arbeitsverhältnis nicht zu einem öffentlich-rechtlichen. Auch die Subventionierung durch die öffentliche Hand ändert an der privatrechtlichen Natur der SBO und ihrer Arbeitsverhältnisse nichts. Anerkannt ist vielmehr, dass es für die Frage des Kassenstaatsprinzips auf die Rechtsform einer juristischen Person ankommt, während die Herkunft ihrer Mittel unerheblich ist (vgl. Rodi in: Doppelbesteuerungsabkommen, Hrsg. Vogel/Lehner,

4. Auflage, München 2003, Art. 19 N 38). Dass der GAV/SBO unter anderem durch den VPOD als Vertragspartner abgeschlossen wurde, ist für die Rechtsnatur des Arbeitsverhältnisses nicht relevant. Ebenso wenig ausschlaggebend für die Beurteilung ist die Tatsache, dass der Rekurrent bei der Pensionskasse des baselstädtischen Staatspersonals versichert ist. Entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung Basel-Stadt ist der Schuldner der Rente nicht der Kanton Basel-Stadt resp. die Schweizerische Eidgenossenschaft, sondern letztlich die SBO, für deren Rechnung die PKBS die Rente auszahlt. In der Lehre wird denn auch festgehalten, dass das Kassenstaatsprinzip nicht greift, wenn eine Körperschaft oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts als blosse Zahlstelle fungiert und die Vergütung für Rechnung eines privaten Arbeitgebers zahlt (vgl. Waldhoff, a.a.O., Art. 19 N 28; Flick/Wassermeyer/Kempermann, a.a.O., Art. 19 N 13). Aufgrund des Gesagten ist die Anstellung des Rekurrenten bei der SBO als ein privatrechtliches Arbeitsverhältnis zu qualifizieren.

d) In Bezug auf das von der Steuerverwaltung Basel-Stadt angeführte Urteil des Bundesgerichts 2A.191/1995 vom 9. Dezember 1996 ist Folgendes festzuhalten:

aa) Das Bundesgericht hatte in dieser Entscheidung eine Rente der Eidgenössischen Versicherungskasse an einen ehemaligen Korrespondenten der SRG mit Wohnsitz in Spanien zu beurteilen. Das Bundesgericht hält darin im Wesentlichen fest, dass es sich bei der SRG um eine in höchstem Masse spezielle Situation handle. Ihre Rechtsnatur als privatrechtlicher Verein hindere sie nicht daran, eine öffentliche Aufgabe auf nationaler Ebene zu erfüllen, welche sie auch zum Erlass von Verfügungen im Sinne von Hoheitsakten berechtige. Im Gegensatz zu anderen Konzessionären würden ihre Existenz, Organisation und Finanzierung durch ein Gesetz im formellen Sinn geregelt, dessen Normen den vereinsrechtlichen Bestimmungen des Zivilgesetzbuches vorgehen. Die Rechtsnatur der SRG als Verein sei hauptsächlich formellen Charakters, während ihre materielle Organisation durch eine öffentlich-rechtliche Norm bestimmt werde, die sie in die Nähe einer öffentlich-rechtlichen juristischen Person rücke. Aufgrund dieser engen Bindung an den Staat seien die von der SRG für erbrachte Dienste geleisteten Gehälter und Pensionen der Souveränität unseres Landes und folglich dessen Besteuerung unterworfen (BGer 2A.191/2005 vom 9. Dezember 1996, E. 7a ff.).

bb) Wie aus dem vorgenannten Entscheid hervorgeht, handelt es sich bei der zu beurteilenden Rechtsnatur der SRG im Hinblick auf die Anwendung von Art. 19 Abs. 1 Satz 1 DBA-D um einen absoluten Sonderfall. Die diesbezüglichen Erwägungen des Bundesgerichts lassen sich daher nicht auf die SBO übertragen, zumal diese keine Merkmale wie z.B. eine rechtliche Basis in einem formellen Gesetz oder die Befugnis zum Erlass von Verfügungen aufweist, welche eine ähnlich enge Bindung zum Staat dokumentieren würden, die den privatrechtlichen Charakter ihrer Rechtsform in den Hintergrund treten liessen.

e) Abschliessend ist festzustellen, dass es sich bei der Anstellung des Rekurrenten bei der SBO um ein privatrechtliches Arbeitsverhältnis handelte, weshalb die von der PKBS für deren Rechnung ausbezahlte Rente nicht unter das Kassenstaats-

prinzip von Art. 19 Abs. 1 Satz 1 DBA-D fällt und somit nicht der Besteuerung durch den Kanton Basel-Stadt bzw. durch die Schweizerische Eidgenossenschaft unterliegt. Im Übrigen ist die vom Rekurrenten ebenfalls beantragte Rückerstattung der von der PKBS für dessen Rechnung bezahlten Quellensteuer nicht im vorliegenden Entscheid zu verfügen, sondern gegenüber der zuständigen Stelle geltend zu machen.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Rente des Rekurrenten mangels Vorliegens eines öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses nicht der Besteuerung durch den Kanton Basel-Stadt resp. die Schweizerische Eidgenossenschaft unterliegt. Der Rekurs/Beschwerde erweist sich daher als begründet und ist gutzuheissen. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 4. Juli 2007 ist somit aufzuheben und die Rente des Rekurrenten nicht dem Quellensteuerabzug zu unterstellen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird gutgeheissen.