

# Quellensteuer

## Internationaler Wochenaufenthalt

### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 6. Mai 2008

*Die sog. nachträgliche ordentliche Veranlagung für quellenbesteuerte Personen mit einem Einkommen über CHF 120'000 ist nur anwendbar für Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton. Der Wochenaufenthalt begründet bei verheirateten Personen keinen steuerrechtlichen Wohnsitz, wenn nur ein Partner an einem vom Familiendomizil verschiedenen Ort arbeitet und regelmässig an den Familienort zurückkehrt. Der Wochenaufenthalt begründet aber auch keinen steuerrechtlichen Aufenthalt, da die regelmässige Rückkehr ins Ausland die Kontinuität des Aufenthalts verhindert und nicht nur eine vorübergehende Unterbrechung darstellt. Das Fehlen eines steuerrechtlichen Wohnsitzes oder Aufenthalts im Kanton bedeutet, dass die Quellensteuer ohne Möglichkeit einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung erhoben wird. Darin liegt kein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot gemäss Doppelbesteuerungsabkommen. Offen ist hingegen die Frage nach einem allfälligen Verstoß gegen das Abkommen der Schweiz mit der EU über die Personenfreizügigkeit.*

#### I. Sachverhalt:

M. R. ist österreichischer Staatsangehöriger und wohnt mit seiner Familie in F./Österreich, wo er amtlich gemeldet ist. Er ist als Ingenieur bei einer Firma in Basel in nicht leitender Position angestellt. In Basel hat er sich am 2. Oktober 2000 angemeldet. Während der Woche wohnt er in einer Wohnung in Basel, das Wochenende verbringt er regelmässig bei seiner Familie in F. Nach Einreichung der Steuererklärung für die Steuerperiode 2001 hat die Steuerverwaltung Basel-Stadt am 6. Juni 2003 verfügt, dass M. R. ab 1. Oktober 2000 gemäss § 95 des kantonalen Steuergesetzes (StG; für das Jahr 2000 wohl gemäss dem inhaltlich übereinstimmenden § 54 aStG) und Art. 91 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) quellensteuerpflichtig sei, und zwar ohne die Möglichkeit einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung. Gegen diese Verfügung hat M. R. am 30. Juni 2003 Einsprache erhoben, die von der Steuerverwaltung am 8. März 2004 abgewiesen worden ist. Gegen diesen Einspracheentscheid hat der Betroffene am 2. April 2004 an die Steuerrekurskommission rekuriert mit dem Antrag, den Entscheid der Steuerverwaltung aufzuheben und festzustellen, dass er gemäss § 94 StG und Art. 90 DBG Anspruch auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung habe. Die Steuerrekurskommission wies den Rekurs mit Entscheid vom 18. November 2004 (mit schriftlicher Begründung eröffnet am 14. November 2007) ab; dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass M. R. in Basel keinen steuerlichen Wohnsitz oder Aufenthalt habe und daher die nachträgliche ordentliche Veranlagung gemäss § 94 StG und Art. 90 DBG nicht zum Zuge komme.

Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Verwaltungsrekurs. Der Rekurrent hält an seinem Anspruch auf ordentliche Veranlagung fest. Die Steuerrekurskommission verzichtet auf eine eigene Stellungnahme und hat die Steuerverwaltung zu einer Vernehmlassung eingeladen. Die Steuerverwaltung hält dabei an ihrem Standpunkt fest, wobei sie für die Rechtsfragen auf ihre Vernehmlassung im Rekursverfahren vor der Vorinstanz verweist und lediglich Angaben zur Steuerberechnung macht. In seiner Replik hält der Rekurrent an seinem Antrag fest. Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen, soweit sie für den Entscheid relevant sind.

## *II. Entscheidungsgründe:*

2.1 Der Rekurrent beruft sich auf Art. 90 Abs. 2 DGB und § 94 Abs. 2 in Verbindung mit § 90 StG, wonach der Quellensteuerpflicht unterliegende Personen Anspruch auf eine ordentliche Veranlagung haben, wenn das der Quellensteuerpflicht unterliegende Einkommen den Betrag von CHF 120'000 übertrifft, was vorliegend unbestritten der Fall ist. Er argumentiert, dass er sowohl unter dem StG wie unter dem DBG trotz seinem Wohnsitz in Österreich einen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz habe, und deshalb die Vorschriften über die nachträgliche ordentliche Veranlagung gelten müssten. Dies im Gegensatz zu Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, die gemäss § 95 StG bzw. Art. 91 DBG für ihre Einkünfte in der Schweiz der Quellensteuer ohne Anspruch auf ordentliche Veranlagung unterliegen. Der Rekurrent führt aus, dass diese Bestimmungen klar und nicht auslegungsbedürftig seien und das Doppelbesteuerungsabkommen keinen Einfluss auf eine nach Landesrecht anwendbare vorgesehene Bestimmung habe. Er verweist dazu insbesondere auf einen Entscheid der Steuerrekurskommission II Zürich vom 24. Februar 1993 (StE 1994 B 81.6 Nr. 1), welche in einem analogen Fall die nachträgliche ordentliche Veranlagung des der Quellensteuer unterliegenden Einkommens bejaht habe. Die Zürcher Steuerrekurskommission tat dies mit dem Argument, dass gemäss dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland (DBA-D) der Steuerpflichtige in Deutschland steuerlich ansässig war, gemäss Art. 15 Abs. 1 des Abkommens jedoch der Schweiz das Besteuerungsrecht für das in der Schweiz in unselbständiger Erwerbstätigkeit erworbene Einkommen zustehe. Mit dieser Zuweisung habe das DBA-D seine Zuteilungsfunktion erfüllt; die Anwendung der innerstaatlichen Normen werde durch das DBA-D nicht berührt und sei ausschliesslich Sache des innerstaatlichen Rechts und seiner Auslegung. Ein die unbeschränkte Steuerpflicht auslösender qualifizierter Aufenthalt sei dann zu beachten und die entsprechenden Vorschriften über die nachträgliche ordentliche Veranlagung seien anzuwenden.

2.2 Sowohl der Rekurrent wie die zürcherische Steuerrekurskommission verkennen die Funktion und Systematik der innerstaatlichen Normen und der Doppelbesteuerungsabkommen. § 3 StG (in Einklang mit Art. 3 StHG) und Art. 3 DBG grenzen die persönliche Anwendbarkeit dieser Erlasse ab. Es sind Kollisionsnormen,

und zwar einseitige, wie dies in einzelstaatlichen Erlassen im öffentlichen Recht (im Gegensatz zum internationalen Privatrecht) stets der Fall ist, da kein Staat von sich aus das öffentliche Recht eines anderen Staates gegen dessen Willen für anwendbar erklären kann. Die einseitigen Kollisionsnormen des StG und des DBG geben an, in welcher Beziehung eine Person zum Territorium der Schweiz bzw. zum Kanton stehen muss, damit der Kanton bzw. die Schweiz die Steuerhoheit mit Bezug auf diese Person ausüben kann. Aus der Natur der Sache ergibt sich, dass in anderen Staaten ähnliche Kollisionsnormen bestehen und sich damit Konflikte ergeben können mit Bezug auf Personen, welche die massgebenden Anknüpfungsmomente in beiden Staaten erfüllen. Damit kann es zur Doppelbesteuerung kommen. Um dies zu vermeiden, werden Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen. Somit ist, wenn immer in Sachverhalten mit Auslandbezug ein steuerrechtlicher Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz gegeben ist, zu prüfen, ob diese Anknüpfung vor dem zwischen der Schweiz und den in Frage kommenden Staaten allenfalls bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen standhält, da dieses Vorrang hat (Peter Locher, Kommentar zum DBG, 2001, Bd. I, N 3 zu Art. 3).

2.3 Der Sachverhalt ist vorliegend unbestritten. Der Rekurrent wohnt in Österreich. Er arbeitet während der Woche bei einer Firma in Basel und verbringt die Wochenenden regelmässig bei seiner Familie in Österreich. Damit stellt sich die Frage nach dem Steuerdomizil eines Wochenaufenthalters. Mit Österreich besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen vom 30. Juni 1974 (DBA-A). Dieses Abkommen enthält keine besonderen Bestimmungen für Personen, die in einem Vertragsstaat wohnen und im andern als Wochenaufenthalter tätig sind. Es gelten somit die allgemeinen Bestimmungen des Abkommens. Das Abkommen umschreibt seinen Geltungsbereich entsprechend dem OECD-Musterabkommen mit der Ansässigkeit einer Person im einen oder anderen Vertragsstaat (Art. 1). Die Ansässigkeit dient auch als Anknüpfungsbegriff für die Besteuerung Unselbständigerwerbender im einen oder anderen Vertragsstaat (Art. 15 Abs. 1). Der Begriff der Ansässigkeit wird in Art. 4 definiert. Dabei wird nicht ein neuer abkommensspezifischer Begriff geschaffen. Das Abkommen verweist vielmehr auf die Rechtsordnungen der beteiligten Staaten, indem eine Person als in demjenigen Staat ansässig betrachtet wird, in dem sie nach dem in diesem Staat geltenden Recht unbeschränkt steuerpflichtig ist (Art. 4 Abs. 1). Dies ist nun aber in beiden Staaten möglich, weil jeder der beiden Staaten die unbeschränkte Steuerpflicht an verschiedene Beziehungen zum Staat anknüpfen kann, so bei natürlichen Personen an den Wohnsitz und einen wie immer qualifizierten Aufenthalt (Art. 3 Abs. 1 DBG). Deshalb stellt Abs. 2 von Art. 4 des Abkommens eine Prioritätenliste auf, welche angibt, welche Anknüpfung bei Ansässigkeit in beiden Staaten bevorzugt wird und damit die Ansässigkeit im andern Staat verdrängt; dabei gilt der «Mittelpunkt der Lebensinteressen» vor dem gewöhnlichen Aufenthalt als massgebend.

2.4 Für den konkreten Fall ist daraus folgendes abzuleiten: Zunächst ist festzustellen, ob der Rekurrent in der Schweiz bzw. in Basel einer unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, sei es aufgrund eines steuerrechtlichen Wohnsitzes oder eines steuerrechtlichen Aufenthalts. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz hat der Rekurrent

in der Schweiz nicht. Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung begründet der Wochenaufenthalt bei verheirateten Personen keinen steuerrechtlichen Wohnsitz, wenn nur ein Partner an einem vom Familiendomizil verschiedenen Ort arbeitet und regelmässig an den Familienort zurückkehrt. Dies gilt allerdings nur, wenn er am Arbeitsort keine leitende Stellung innehat (Breitenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6.A., S. 59; Grüniger Studer, Kommentar zum Baselstädtischen Steuergesetz, S. 13; VGE vom 15. März 2002, BStPra XVI S. 538 ff.; BGE 125 I 458 E.2c und d S. 467 f.). Eine leitende Stellung wird vom Rekurrenten nicht geltend gemacht.

2.5 Etwas weniger einhellig ist die Lehre hinsichtlich der Frage, ob der Wochenaufenthalt einen steuerrechtlichen Aufenthalt in der Schweiz begründen kann. Immerhin entsteht ein solcher steuerrechtlicher Aufenthalt, der eine unbeschränkte Steuerpflicht begründet, gemäss Art. 3 Abs. 3 DBG und § 3 Abs. 3 StG bereits dann, wenn ein Unselbständigerwerbender sich mindestens 30 Tage in der Schweiz bzw. im Kanton aufhält, wobei gemäss DBG und StG eine vorübergehende Unterbrechung dieser Aufenthaltsdauer der Begründung eines steuerrechtlichen Aufenthaltes ausdrücklich nicht entgegensteht. Nur vereinzelt wird steuerrechtlicher Aufenthalt auch durch Wochenaufenthalt bejaht (so Bauer-Balmelli/Omlin in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a zum DBG, N 8 zu Art. 3 Abs. 3 DBG). Wie die Rekurskommission in ihrem Entscheid richtig festhält, gehen die Autoren jedoch mehrheitlich und überzeugend davon aus, dass ein Wochenaufenthalt keinen steuerlichen Aufenthalt begründet. Sie berufen sich dabei auf die Grobstruktur der Quellensteuer in Art. 91 DBG und Art. 35 StHG (Bauer-Balmelli/Nyffenegger, in: Zweifel/Athanas, a.a.O., I/1 zum StHG, N 11 zu Art. 3; Peter Locher, Steuerharmonisierung und internationales Steuerrecht, ASA 65, 1996/1997, S. 609 ff. S. 616). Diese Argumentation dürfte allerdings auf einen Zirkelschluss hinauslaufen, da die unterschiedlichen Bestimmungen über die Regelung der Quellensteuer von Art. 83 ff. und 91 ff. DBG bzw. Art. 32 ff. und 35 ff. StHG, sowie §§ 90 ff. und §§ 95 ff. StG das Bestehen oder Nichtbestehen eines steuerrechtlichen Wohnsitzes oder Aufenthaltes ja gerade als Kriterium voraussetzen. Überzeugend vertritt Locher die Meinung, dass die regelmässige Rückkehr ins Ausland die Kontinuität des Aufenthaltes verhindert und nicht nur eine vorübergehende Unterbrechung darstellt (Kommentar zum DBG, N 34 zu Art. 3). Daran kann entgegen der Ansicht des Rekurrenten auch die gegenüber Art. 91 DBG ungeschickte Formulierung von § 95 StG nichts ändern: Wochenaufenthalter werden nicht unterschiedlich behandelt, je nachdem ob ihr Status lange oder kurz dauert. Wesentlich ist, dass sie gemäss dem Dargelegten keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt begründen. Es ist auch nicht davon auszugehen, dass mit der Formulierung von § 95 StG für die Behandlung der Wochenaufenthalter eine inhaltliche Differenz zu Art. 91 DBG geschaffen werden sollte. Die Frage kann im vorliegenden Fall aber auch offen bleiben, denn selbst wenn der Wochenaufenthalt des Rekurrenten einen steuerrechtlichen Aufenthalt in Basel begründen würde, hätte er nach Art. 4 Abs. 2 lit. a) DBA-A vor dem steuerrechtlichen Wohnsitz in Österreich zurückzutreten. Der Rekurrent gilt somit als allein in Österreich ansässig und ist nur dort unbeschränkt steuerpflichtig. Für das Erwerbseinkommen des Rekurrenten in Basel ist allerdings Art. 15 Abs. 1 DBA-A

zu berücksichtigen: Als Ausnahme vom ausschliesslichen Besteuerungsrecht Österreichs dürfen die Einkünfte aus der in Basel ausgeübten unselbständigen Tätigkeit in Basel besteuert werden. Art. 15 DBA-A ist aber nicht eine zusätzliche Kollisionsnorm, die an der grundsätzlichen Bestimmung der Ansässigkeit gemäss Art. 4 des Abkommens etwas ändern würde. Die Besteuerung in Basel erfolgt daher aufgrund von § 95 StG und Art. 91 DBG durch Besteuerung an der Quelle von Personen ohne steuerlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz und damit ohne Recht auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung. Dass der Rekurrent im Jahre 2005 die Niederlassungsbewilligung erhielt, ist für die Steuerperiode 2001 unbeachtlich und zeitig entgegen der Ansicht des Rekurrenten auch keine Vorwirkungen.

2.6 Der Rekurrent beruft sich ferner auf die Diskriminierungsverbote des internationalen Steuerrechts. Das DBA-A enthält in Art. 24 Abs. 1 das dem OECD-Musterabkommen entsprechende Diskriminierungsverbot, wonach die Staatsangehörigen eines Vertragsstaates im anderen Vertragsstaat keiner Besteuerung unterworfen werden dürfen, die anders oder belastender ist, als diejenige, denen die Staatsangehörigen des andern Vertragsstaates unter gleichen Verhältnissen unterworfen sind. Entgegen den Vorbringen des Rekurrenten sind jedoch keine gleichen Verhältnisse gegeben, wenn Personen nicht im gleichen Vertragsstaat wohnen (Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht, 2.A., 2000, S. 540; Xavier Olivier, Précis de droit fiscal international, 2001, Rz 578 S. 172; Jean-Marc Rivier, L'égalité devant l'impôt des travailleurs suisses et étrangers, ASA 71, 2002/2003, S. 97 ff. S. 115; Danielle Yersin, L'égalité de traitement en droit fiscal, ZSR 126, 1992 II, Rz 68 S. 190). Es verstösst somit nicht gegen das Diskriminierungsverbot eines DBA, wenn für Steuerpflichtige mit Steuerwohnsitz oder –aufenthalt in der Schweiz und solchen mit Steuerwohnsitz oder –aufenthalt im Ausland (auch wenn es der andere Vertragsstaat ist) besondere Regelungen für die Quellenbesteuerung aufgestellt werden, wie dies in Art. 83–90 DBG bzw. §§ 90–94 StG einerseits und Art. 91 ff. DBG bzw. §§ 95 ff. StG andererseits geschehen ist. Wichtig ist nur, dass Angehörige beider Staaten gleich behandelt werden (dazu auch ZBJV 138, 2002, S. 491 ff. zu einem Entscheid des Bundesgerichtes vom 31. Januar 2000 in StR 55, 438). Das ist bei der Quellenbesteuerung für Steuerpflichtige ohne steuerlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz der Fall: Auch ein Schweizer ohne steuerlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz untersteht Art. 91 DBG bzw. § 95 StG und hat keinen Anspruch auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung. Unter dem Abkommen über die Personenfreizügigkeit dürfte, wie auch die Vorinstanz nicht verkennt (Ziff. 5 b und c, S. 8 f. des Entscheids), eine differenziertere Betrachtungsweise Platz greifen, da dort, zwar nicht grundsätzlich, aber unter bestimmten Umständen, wie z.B. wenn am Wohnsitzort praktisch kein Einkommen zufließt, die Ansässigkeit möglicherweise kein gültiges Unterscheidungskriterium ist (Jean-Marc Rivier, a.a.O., S. 120 ff.; Locher, Kommentar zum DBG, N 30 ff. zu Art. 83 ff.; Pascal Hinny, Die bilateralen Verträge und ihre Auswirkung auf unser Steuerrecht, Schweizer Treuhänder 2000, S. 1047 ff.; ders., Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, IFF Forum für Steuerrecht, 2004, S. 165 ff.). Da das Freizügigkeitsabkommen aber erst am 1. Juni 2002 in Kraft getreten ist und eine

Rückwirkung weder vorgesehen ist noch aus allgemeinen Grundsätzen abgeleitet werden kann, spielt dieses Abkommen für die Steuerperiode 2001 noch keine Rolle.

2.7 Der Rekurrent leitet seinen Anspruch auf ordentliche Veranlagung schliesslich noch aus den steuerrechtlichen Grundsätzen der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der Allgemeinheit der Besteuerung ab, wonach Steuerpflichtige in vergleichbaren Verhältnissen nach Massgabe der Gleichheit gleich zu behandeln seien. Dieser Grundsatz und damit Art. 8 BV sei verletzt, da er im Rahmen der Quellensteuer die am Arbeitsort anfallenden hohen Berufsauslagen wie Miete, Verpflegung, Reisen etc. nicht als Gewinnungskosten abziehen könne und damit wesentlich mehr, nämlich ca. 50% mehr Steuern zu bezahlen habe, als ein in der Schweiz wohnhafter Steuerpflichtiger in gleichen Verhältnissen. In ihrer Vernehmlassung vom 9. Januar 2008 weist die Steuerverwaltung allerdings nach, dass der Unterschied bei praxisgemässer Anwendung der Gesetze mit ca. 20% wesentlich geringer ausfällt. Wie die Steuerverwaltung darlegt, ist dieser Unterschied und damit die einzige Beeinträchtigung durch die Unterstellung unter die Quellensteuer dadurch verursacht, dass der Rekurrent nur einen pauschalierten Unterhaltsabzug und nicht die tatsächlichen Unterhaltskosten für seine Kinder abziehen kann. Die Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung ist aber nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht verletzt, wenn die Anwendung einer gesetzlichen Regelung in vergleichbaren Fällen «nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung einer bestimmten Gruppe von Steuerpflichtigen führt» (BGE 126 I 76 ff. S. 78 f.). Im Falle eines italienischen Grenzgängers hat das Bundesgericht im bereits zitierten Entscheid in StR 55, 438 ebenso entschieden (ZBJV 138, 2002, S. 491 ff.). Der dort vorliegende Tatbestand ist entgegen der Meinung des Rekurrenten vergleichbar, da es beim Grenzgänger ebenfalls um den unterscheidungsrelevanten Wohnsitz im Ausland geht.

3. Aus dem Dargelegten ergibt sich, dass der Rekurs in allen Teilen abzuweisen ist. Bei diesem Ausgang trägt der Rekurrent gemäss § 30 Abs. 1 VRPG die Kosten des Verfahrens.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.