

## Internationales Steuerrecht, Quellensteuer

### Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich, Besteuerung von Grenzgängern, Quellensteuerkorrektur

#### Entscheidung der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 21/1999 vom 25. März 1999

*Das Erwerbseinkommen eines im Dienste des Kantons Basel-Stadt angestellten und in Frankreich ansässigen Grenzgängers ist nicht im Ansässigkeitsstaat, sondern im Quellenstaat steuerbar (Kassenstaatprinzip). Für an der Quelle besteuerte Personen mit Wohnsitz im Ausland besteht keine Möglichkeit individueller Abzüge für Gewinnungskosten und Schuldzinsen.*

#### I. Sachverhalt

1. Der Rekurrent ist Schweizer Bürger und wohnt in H. (Frankreich). In den Jahren 1995 und 1997 arbeitete er beim Kanton Basel-Stadt. Sein Arbeitgeber nahm auf dem erzielten Arbeitseinkommen einen Quellensteuerabzug von Fr. 7'083.– (pro 1995) und von Fr. 7'587.– (pro 1997) vor.

2. Mit Schreiben vom 28. März 1996 und 18. März 1997 verlangte der Rekurrent gestützt auf § 54r Abs. 1 StG eine Verfügung über die Quellensteuer pro 1995. In dieser Verfügung seien auch die ihm angefallenen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort, für auswärtige Mittagsverpflegung sowie die geleisteten Schuldzinsen zu berücksichtigen. Ein analoges Gesuch reichte der Rekurrent am 30. März 1998 bezüglich der Quellenbesteuerung pro 1997 ein, wobei er für die Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort, für auswärtige Mittagsverpflegung sowie für die Schuldzinsen insgesamt einen Betrag von Fr. 10'305.50 einsetzte.

In ihren Verfügungen vom 8. April 1998 zur Quellensteuer pro 1995 und pro 1997 erkannte die Steuerverwaltung, dass der Rekurrent aufgrund seines öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig und sein aufgrund dieses Anstellungsverhältnisses erzieltetes Erwerbseinkommen vollumfänglich im Kanton Basel-Stadt steuerbar sei. Im Weiteren lehnte die Steuerverwaltung die Berücksichtigung der geltend gemachten Abzüge ab.

3. Mit Schreiben vom 6. Mai 1998 erhob der Rekurrent dagegen Einsprache, welche von der Steuerverwaltung mit Entscheid vom 27. August 1998 abgewiesen wurde.

4. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 26. September 1998. Wie bereits im Einspracheverfahren und im Rekursverfahren zur Quel-

lenbesteuerung pro 1996 beantragt der Rekurrent, die Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort, für auswärtige Mittagsverpflegung sowie die Schuldzinsen zum Abzug zuzulassen und den Steuersatz auf 4,5% zu reduzieren. In seiner Begründung führt er im Wesentlichen aus, dass er zwar ein im Ausland wohnhafter Arbeitnehmer aber - gemäss Schreiben des Vorstehers des Finanzdepartementes vom 10. April 1995 - kein Grenzgänger sei. § 54f StG sei folglich in seinen Fall auch nicht anwendbar.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 4. November 1998 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Ihre Begründung ergibt sich soweit erforderlich aus den nachfolgenden Erwägungen.

6. Auf die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels ist verzichtet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

## *II. Entscheidungsgründe*

1. Der Rekurrent beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 27. August 1998 aufzuheben und den Steuersatz in den Jahren 1995 und 1997 auf 4,5% zu reduzieren.

2. a) Die Steuerpflicht ist eine besondere Art der Unterwerfung des Individuums unter die Gebietshoheit des Gemeinwesens. Dabei muss das Individuum in besondere Beziehungen zum Gemeinwesen treten. Diese Beziehungen können persönlicher Natur sein, wenn das Individuum mit seiner Person der Gebietshoheit des Gemeinwesens unterworfen ist, sie können sachlicher, wirtschaftlicher Natur sein, wenn das Individuum bloss mit gewissen wirtschaftlichen Interessen in den Bereich der Gebietshoheit des Gemeinwesens tritt. Im ersten Fall spricht man von persönlicher, im zweiten Fall von wirtschaftlicher Zugehörigkeit (vgl. Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2. Aufl., Basel 1970, S. 6).

b) Im Falle der persönlichen Zugehörigkeit besteht eine wichtige gesetzgeberische Tendenz darin, die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse des Individuums zu erfassen, unbekümmert darum, ob sich diese innerhalb oder ausserhalb der Gebietshoheit des Gemeinwesens verwirklichen. Man spricht hier von unbeschränkter oder genereller Steuerpflicht. Eine wirtschaftliche Zugehörigkeit des Individuums zu einem Gemeinwesen liegt dann vor, wenn jenes zwar nicht mit seiner Person als solcher, wohl aber mit bestimmten wirtschaftlichen Interessen der Gebietshoheit unterworfen ist. Die Steuerpflicht erstreckt sich dabei stets nur auf den Tatbestand, an den die subjektive Steuerpflicht anknüpft. Man spricht in diesem Zusammenhang deshalb von einer beschränkten oder teilweisen (partiellen) Steuerpflicht (vgl. Grüninger/Studer, a.a.O., S. 6 f.; Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5. Aufl., Zürich 1995, S. 52 ff.).

c) Der Rekurrent hat in den hier massgebenden Jahren mit seiner Familie in Frankreich gewohnt und in der Schweiz als Angestellter des Kantons Basel-Stadt gearbeitet. Bezüglich des in dieser Zeitspanne erzielten Erwerbseinkommens unterliegt der Rekurrent somit einerseits der Steuerhoheit des Ansässigkeitsstaates, andererseits der Steuerhoheit des Staates, in dem er aufgrund seiner erzielten Erwerbseinkünfte partiell steuerpflichtig ist. Zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung des Einkommens des Rekurrenten müssen somit die Steuerhoheiten der beiden Gemeinwesen voneinander abgegrenzt werden. Massgebend hierfür ist im vorliegenden Fall das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 9. September 1966 (nachfolgend DBA F-CH).

3. a) Gemäss Art. 21 DBA F-CH können Vergütungen, die von einem Vertragsstaat, einer seiner persönlichen Unterabteilung oder lokalen Körperschaft oder von juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine natürliche Person, welche die Staatsangehörigkeit dieses Staates besitzt, für gegenwärtig oder früher erbrachte Dienste gezahlt werden, nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, aus dem diese Vergütungen stammen (sog. Kassenstaatprinzip).

b) In casu steht fest, dass der Rekurrent Schweizer Bürger ist und mit seiner Familie in H. (Frankreich) wohnt. In den Jahren 1995 und 1997 hat er als Staatsangestellter des Kantons Basel-Stadt gearbeitet und dabei ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von Fr. 81'966.– respektive Fr. 87'211.– erzielt. Allein schon aufgrund dieser Umstände ergibt es sich, dass die Kriterien des Art. 21 DBA F-CH erfüllt sind und dass der Rekurrent mit dem von ihm in den Jahren 1995 und 1997 bezogenen Lohn der Steuerhoheit der Schweiz unterliegt.

c) Art. 17 Abs. 4 DBA F-CH sieht vor, dass sich die Besteuerung der Erwerbseinkünfte der als Grenzgänger tätigen Arbeiter und Angestellten nach der Vereinbarung zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Französischen Republik über die Besteuerung der Erwerbseinkünfte von Grenzgängern vom 11. April 1983 (Grenzgängerbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Frankreich), welche die schweizerisch-französische Vereinbarung vom 18. Oktober 1935 über die Besteuerung der Grenzgänger sowie nach den darauf bezüglichen Notenwechseln abgelöst hat, richtet.

Unter Berufung auf einen Aufsatz von Andreas Kolb (vgl. Aktueller Stand der Schweizerischen Grenzgängerbesteuerung, publ. in Schweizerischer Treuhänder, 9/1993, S. 633) vertritt die Steuerverwaltung die Meinung, dass Art. 17 Abs. 4 DBA F-CH, welcher der Steuerhoheit von Art. 21 DBA F-CH entgegensteht, keine Anwendung finde, weil Schweizer Bürger, die in Frankreich wohnen und in der Schweiz im öffentlichen Dienst beschäftigt sind, nicht als Grenzgänger gelten würden (vgl. Einspracheentscheid vom 27. August 1998 und Vernehmlassung vom 4. November 1998, S. 2 und 3).

Im Ergebnis kann sich die Steuerrekurskommission diesen Überlegungen anschliessen. So ist es richtig, dass sich die Steuerhoheit in casu nach Art. 21 DBA F-CH bestimmt und der Rekurrent demzufolge der schweizerischen Steuerhoheit unterliegt. Der Steuerverwaltung ist jedoch entgegenzuhalten, dass Art. 17 Abs. 4 DBA F-CH (Grenzgängerbesteuerung) nicht deshalb keine Anwendung findet, weil dem Rekurrenten der Grenzgängerstatus abzusprechen wäre. Nach Ansicht der Steuerrekurskommission handelt es sich beim Rekurrenten, der in den Jahren 1995 und 1997 unbestrittenermassen jeden Tag von seinem Wohnsitz im benachbarten Ausland an seinen Arbeitsplatz in Basel gefahren und wieder zurückkehrt ist, sehr wohl um einen Grenzgänger (vgl. hierzu Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, S. 355 f.). Da aber in Art. 21 DBA F-CH eine Sonderregelung für Personen, die in einem öffentlichrechtlichen Dienstverhältnis angestellt sind, geschaffen worden ist, ist der Rekurrent gleichwohl nach dieser Bestimmung und nicht nach Art. 17 Abs. 4 DBA F-CH zu besteuern. Diese Folge ergibt sich nicht nur aus der Anwendung der Kollisionsregel, wonach eine spezielle Regelung der allgemeinen Norm vorgeht. Vielmehr vermag eine andere Auslegung auch gar nicht zu überzeugen. Würde man nämlich der Argumentation der Steuerverwaltung folgen, so hätte dies eine Gesetzeslücke zur Konsequenz, ist doch die Besteuerung an der Quelle gemäss § 54f StG im vorliegenden Fall an die Qualifikation als Grenzgänger gekoppelt.

4. Der Rekurrent macht geltend, den Steuersatz für die Quellensteuer auf 4,5% zu reduzieren. Dies entspreche dem Anteil, den die französischen Grenzgänger, welche in Basel arbeiten würden, abzuliefern hätten. Dieses Vorbringen ist jedoch, insbesondere im Lichte der obigen Ausführungen, unbehelflich. Denn wie bereits festgestellt wurde, unterliegt der Rekurrent trotz seines Status als Grenzgänger der Sonderregelung von Art. 21 DBA F-CH. Art. 17 Abs. 4 DBA F-CH, der bestimmt, dass sich die Besteuerung der Grenzgänger nach dem Grenzgängerbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Frankreich vom 11. April 1983 zu richten habe, gelangt hier folglich nicht zur Anwendung. Dementsprechend ist auch die vom Rekurrenten beantragte Satzreduktion auf 4,5% abzulehnen.

5. a) Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Frankreich vom 9. September 1966 steht der Schweiz also das Recht zu, das vom Rekurrenten in den Jahren 1995 und 1997 aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielte Einkommen zu besteuern. Die Art der Steuererhebung bildet dabei Gegenstand des innerstaatlichen Rechts. Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass die Besteuerung des Rekurrenten nach den Normen des baselstädtischen Steuerrechts vorzunehmen ist.

b) Gemäss § 54f des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 22. Dezember 1949 (StG) unterliegen im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer, die hier für kurze Dauer, als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter oder als leitende Angestellte für einen Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton erwerbstätig sind, für ihr Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sowie für die an dessen Stelle tretenden Ersatzeinkünfte einem Steuerabzug an der Quelle nach Massgabe

der §§ 54a-c StG. Da in casu sämtliche für das Vorliegen von § 54f StG verlangten Voraussetzungen erfüllt sind, hat die Steuerverwaltung den Rekurrenten demnach zu Recht an der Quelle besteuert.

6. Der Rekurrent macht nun geltend, einerseits die Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort sowie für auswärtige Mittagsverpflegung und andererseits die Schuldzinsen zum Abzug zuzulassen.

a) Aufgrund des Rechtsgleichheitsgebotes und des aus ihm abgeleiteten Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht die steuerliche Belastung der an der Quelle besteuerten Personen im Wesentlichen derjenigen, welche sich aus der ordentlichen Veranlagung ergeben würde. Bei den Quellensteuertarifen sind insbesondere die Abzüge für Berufskosten, für Versicherungsbeiträge und für Familienlasten bereits berücksichtigt (vgl. Ratschlag und Entwurf 8505 zu einem Gesetz betreffend Änderung und Ergänzung des Gesetzes über die direkten Steuern vom 22. Dezember 1949 in der Fassung vom 17. Dezember 1992 [neue Quellensteuerordnung] vom 25. Mai 1992, S. 18). Durch diese pauschale Berücksichtigung der unmittelbar mit dem Arbeiterwerb einhergehenden Gewinnungskosten stehen die Quellensteuertarife denn auch mit den Steuersätzen für die Einkommenssteuer in Einklang. Dadurch, dass die Berufskosten aber bereits durch den angewandten Quellensteuertarif abgegolten werden, ist der vom Rekurrenten gestellte Antrag, die Kosten für die Fahrt zwischen Wohn- und Arbeitsort sowie für auswärtige Mittagsverpflegung zum Abzug zulassen, von der Steuerverwaltung zu Recht abgelehnt worden.

b) Die in den Steuerordnungen für Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz vorgenommene Begrenzung des Besteuerungsrechts auf das Arbeitseinkommen findet ihr Korrelat in der Beschränkung der Geltendmachung zusätzlicher individueller Abzüge. Keine der Gesetzesbestimmungen sieht dementsprechend für die betroffene Personengruppe die Möglichkeit individueller Abzüge vor (vgl. Ratschlag und Entwurf 8508, a.a.O., S. 18). Soweit im Falle des Rekurrenten nur das Einkommen aus Erwerbstätigkeit besteuert wird und nicht allfällige weitere Einkünfte aus beweglichem oder unbeweglichem Vermögen oder aus Vorsorgeeinrichtungen oder aus einem sonst anzurechnenden Einkommen, bleiben die damit im Zusammenhang stehenden negativen Einkommenssteuerfaktoren unberücksichtigt. Bezüglich der Schuldzinsen ist dem Rekurrenten deshalb entgegenzuhalten, dass die beschränkte Steuerhoheit des Kantons Basel-Stadt eine Anrechnung dieser negativen Einkommensfaktoren ausschliesst. Die Steuerverwaltung hat die Schuldzinsen somit ebenfalls zu Recht nicht zum Abzug zugelassen.

7. Der Rekurrent stellt schliesslich den Antrag, aus der Quellensteuerpflicht entlassen und im ordentlichen Verfahren veranlagt zu werden. Diesem Ansinnen kann ebenfalls nicht entsprochen werden. So steht der Schweiz respektive dem Kanton Basel-Stadt aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens mit Frankreich – wie erwähnt – nur ein beschränktes Besteuerungsrecht zu. In § 54f StG wird zudem für Grenzgänger die Besteuerung an der Quelle zwingend vorgeschrieben. Angesichts

dieser klaren gesetzlichen Bestimmungen ist eine Entlassung aus der Quellensteuerpflicht bei gleichzeitiger Durchführung des ordentlichen Veranlagungsverfahrens nicht möglich. Dies um so mehr als das ordentliche Veranlagungsverfahren, mit dem eine weitergehende Besteuerung verbunden ist, im vorliegenden Fall Frankreich vorbehalten ist.

8. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Rekurrent, der in den Jahren 1995 und 1997 als Grenzgänger bei Kanton Basel-Stadt angestellt war, gemäss der Sonderregelung von Art. 21 DBA F-CH der schweizerischen Steuerhoheit unterliegt. Infolgedessen kann der in Art. 17 Abs. 4 DBA F-CH i.V.m. Art. 2 des Grenzgängerbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Frankreich vorgesehene Grenzgängersteuersatz von 4,5% in casu nicht angewendet werden. Die Art der Steuerhebung richtet sich nach innerstaatlichem Recht, weshalb der Rekurrent im vorliegenden Fall gemäss § 54f StG an der Quelle zu besteuern ist. Ein Abzug der Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort sowie für auswärtige Mittagsverpflegung respektive der Schuldzinsen scheidet daran, dass die Berufskosten durch den angewandten Quellensteuertarif bereits abgegolten sind beziehungsweise dass die negativen Einkommenssteuerfaktoren bei einer «nur» beschränkten Steuerhoheit nicht berücksichtigt werden. Der Rekurs ist demnach vollumfänglich abzuweisen.

9. ...

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.