

## Entscheide

### Quellensteuer

#### Frist für Quellensteuerkorrekturen

#### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 15. August 2013 (VD.2012.196)

*Die bis 30. März des Steuerfolgejahres dauernde Verwirkungsfrist gemäss § 191 StG/Art. 137 DBG, während welcher der Steuerpflichtige, der mit dem vom Arbeitgeber vorgenommenen Quellensteuerabzug nicht einverstanden ist, den Erlass einer anfechtbaren Verfügung verlangen kann, gilt nur hinsichtlich des Bestands, nicht hingegen hinsichtlich des Umfangs der Quellensteuerpflicht. Der Betrag der zurückbehaltenen Quellensteuer kann vom Steuerpflichtigen auch nach Ablauf der Frist angefochten werden.*

#### Sachverhalt:

B. X. ist mit I. X. verheiratet und hat Wohnsitz in Frankreich. Er liess am 16. Januar 2008 eine Einmann-Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach französischem Recht mit Sitz in P./F mit dem Namen B. X. E. im französischen Handelsregister eintragen. Auf der Basis von Supportverträgen der B. X. E. mit der Firma I. AG wurde der Rekurrent bereits im Jahr 2007 für zwei Monate als SAP Operation Engineer bei der C. und ab dem 1. Januar 2008 bis zum 31. Mai 2009 bei der S. AG eingesetzt. Die I. AG hat auf den an die B. X. E. ausgerichteten Beträgen für den IT-Einsatz des Rekurrenten die Quellensteuern einbehalten und an die Steuerverwaltung Basel-Stadt abgeliefert.

Mit Schreiben vom 9. Dezember 2009 an die Steuerverwaltung machten die Ehegatten X. geltend, einer Doppelbesteuerung zu unterliegen. Sie verlangten die Rückerstattung der Quellensteuer an die B. X. E. oder die Begleichung der in der Schweiz zu viel bezahlten Steuern durch die Schweiz. Die Steuerverwaltung behandelte dieses Schreiben als «Einspruch» und trat darauf mit Verfügung vom 9. Februar 2010 nicht ein, da die Frist für das Verlangen einer einspruchefähigen Verfügung bereits abgelaufen sei. Mit Einspracheentscheid vom 24. August 2010 wies sie eine gegen diese Verfügung erhobene Einsprache ab. Den dagegen erhobenen Rekurs hiess die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 17. November 2011 mit Bezug auf die Entschädigungen für die Monate November und Dezember 2008 teilweise

gut und wies die Sache in diesem Umfang zur Beurteilung an die Steuerverwaltung zurück. Im Übrigen wies sie den Rekurs kostenfällig ab.

Gegen diesen Entscheid richtet sich der mit Eingabe vom 10. Oktober 2012 erhobene und innert instruktionsrichterlich erstreckter Frist mit Eingabe vom 29. November 2012 begründete Rekurs an das Verwaltungsgericht, mit dem der Rekurrent beantragt, der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission sei mit Ausnahme von Ziffer 1 Satz 1 des Dispositivs kosten- und entschädigungsfällig aufzuheben. Ferner wird die Aufhebung der Entscheide der Steuerverwaltung vom 9. Februar 2010 und vom 24. August 2010 und die Rückweisung der Angelegenheit an die Steuerverwaltung mit der Massgabe verlangt, dass diese eine einsprachefähige Verfügung zu Bestand und Umfang der Quellensteuerpflicht des Rekurrenten im Kalenderjahr 2008 erlasse. Eventualiter wird die entsprechende Aufhebung und Rückweisung mit der Massgabe beantragt, dass die Steuerverwaltung eine einsprachefähige Verfügung zum Umfang seiner Quellensteuerpflicht im Kalenderjahr 2008 erlasse.

Die Steuerverwaltung beantragt mit Eingabe vom 5. Februar 2013 die Abweisung des Rekurses mit Kostenfolge zu Lasten des Rekurrenten. Die Steuerrekurskommission beantragt mit Vernehmlassung vom Folgetag die Abweisung des Hauptantrages, enthält sich aber eines Antrages zum Eventualantrag. Der Rekurrent hat mit Eingabe vom 15. Februar 2013 repliziert und an seinen Anträgen festgehalten. Die Einzelheiten der Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie für den Entscheid von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Der vorliegende Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

### *Erwägungen:*

1.1 Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission als einer vom Regierungsrat gewählten Kommission kann gestützt auf § 10 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRPG) Rekurs beim Verwaltungsgericht erhoben werden. Dieses ist somit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses funktionell wie auch sachlich zuständig. Nach § 13 Abs. 1 VPRG ist zum Rekurs berechtigt, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Änderung hat. Dies trifft auf den Rekurrenten zweifellos zu.

1.2 Die Quellensteuer ausländischer Arbeitnehmer wird auch für den Bund zusammen mit der kantonalen Quellensteuer durch die kantonalen Behörden erhoben. Deren Entscheide unterliegen gemäss Art. 139 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) und Art. 50 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) den ordentlichen Rechtsmitteln. Gleichwohl beurteilen sich die Formalien eines entsprechenden Rekurses einheitlich nach kantonalem Recht (VGE 742/2007 vom 6. Mai 2008 E. 1), weshalb die Frist zur Rekursbegründung nach dem damals anwendbaren Recht hat erstreckt werden können (§ 164 Abs. 2 i.V. mit § 171 Abs. 2 des kantonalen Steuergesetzes [StG]

in der bis zum 8. Dezember 2012 geltenden Fassung). Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs ist daher einzutreten.

1.3 Die Kognition des Verwaltungsgerichtes richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 Abs. 1 VPRG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (vgl. §§ 171 und 191 Abs. 3 StG). Demnach ist zu prüfen, ob die Verwaltung öffentliches Recht nicht oder nicht richtig angewendet, den massgeblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- und Verfahrensvorschriften verletzt oder ihr Ermessen überschritten oder missbraucht hat.

1.4 Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinne von Art. 6 EMRK handelt, muss keine Verhandlung durchgeführt und kann das Urteil auf dem Zirkulationsweg gefällt werden (BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3; 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5 m.w.H.; BGer vom 22. Mai 1997, in: RDAF 1998 II S. 179, 187 f.).

2. In unselbständiger Stellung erwerbstätige Personen ohne steuerlichen Wohnsitz in der Schweiz entrichten auf ihrem Erwerbseinkommen gemäss Art. 91 DBG und § 95 StG die Quellensteuer. Dabei ist der Schuldner der steuerbaren Leistung an die unselbständig erwerbstätige Person verpflichtet, die geschuldete Steuer zurückzubehalten, der steuerpflichtigen Person eine Aufstellung oder Bestätigung über den Steuerbezug auszustellen und die Steuern periodisch der zuständigen Steuerbehörde abzuliefern, mit ihr darüber abzurechnen und ihr zur Kontrolle der Steuererhebung Einblick in alle Unterlagen zu gewähren (Art. 100 Abs. 1 DBG und § 189 Abs. 1 StG). Ist die steuerpflichtige Person mit dem Steuerabzug nicht einverstanden, so kann sie bis Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahres von der Veranlagungsbehörde eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen (Art. 137 Abs. 1 DBG und § 191 Abs. 1 StG).

3. Unstrittig ist, dass die B. X. E. der I. AG die bis zum Oktober 2008 erbrachten Leistungen im Jahr 2008 in Rechnung gestellt hat und die mit Bezug auf die Quellenbesteuerung allein noch strittigen Entschädigungen für die in jenem Zeitraum erbrachten Leistungen somit im Jahr 2008 fällig geworden sind. Daraus folgt, dass eine Verfügung über den Bestand und den Umfang der Quellensteuerpflicht im Sinne von Art. 137 Abs. 1 DBG und § 191 Abs. 1 StG innert Frist bis Ende März 2009 hat verlangt werden müssen. Strittig ist zwischen den Parteien zunächst, ob der Rekurrent innert dieser Frist einen Antrag auf Erlass einer Verfügung über den Bestand und den Umfang der Steuerpflicht gestellt hat.

3.1 Die Vorinstanz hat erwogen, der Rekurrent habe verschiedene Telefongespräche mit der Steuerverwaltung geführt. Die Steuerverwaltung bestreite nicht, dass solche Gespräche möglicherweise stattgefunden hätten. Sie seien aber nicht protokolliert worden, sodass über deren Inhalt keine Auskunft gegeben werden könne. Im vorinstanzlichen Verfahren habe der Rekurrent weder den Zeitpunkt noch den Inhalt der Gespräche spezifiziert, weshalb nicht nachvollziehbar sei, was besprochen wor-

den sei. Der Rekurrent habe eine mündliche Antragstellung nicht einmal glaubhaft gemacht, weshalb die Gespräche nicht als Antrag auf eine Verfügung betrachtet werden könnten. Schliesslich sei es auch nicht Sache der Steuerverwaltung gewesen, ihm Rechtsauskünfte zu erteilen und ihn auf die laufende Frist hinzuweisen. Erst aus dem Schreiben vom 9. Dezember 2009 sei trotz fehlendem Antrag ersichtlich, dass der Rekurrent mit der Situation nicht einverstanden gewesen sei und an seiner Quellensteuerpflicht gezweifelt habe, weshalb das Schreiben als Antrag auf Erlass einer anfechtbaren Verfügung zu werten sei.

3.2 Dem hält der Rekurrent mit seinem Rekurs entgegen, dass er bereits im vorinstanzlichen Verfahren im Einzelnen dargestellt habe, wie er vor dem 31. März 2009 eine Verfügung über Bestand und Umfang der Quellensteuerpflicht für das Jahr 2008 begehrt habe. Er habe auf den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung verwiesen, mit dem darauf hingewiesen worden sei, dass er mit seiner Ehefrau mehrfach mit der Steuerverwaltung Kontakt gehabt habe. Die Steuerverwaltung habe festgestellt, dass dem Quellensteuerpflichtigen wohl erklärt worden sei, dass der Quellensteuerabzug auf dem Lohn, welcher die I. AG ihm resp. der Einmanngesellschaft ausrichte, rechens sei. Daraus ergebe sich, dass er sich über den Quellensteuerabzug beschwert habe. Es sei daher erstellt, dass er sich mehrfach innert der Frist gemäss § 191 Abs. 1 StG und Art. 137 Abs. 1 DBG bei der Steuerverwaltung gemeldet habe, weil er der Auffassung gewesen sei, dass die abgezogene Quellensteuer nicht oder nicht in dieser Höhe geschuldet gewesen sei. Es bedeute einen überspitzten Formalismus, wenn man von ihm darüber hinaus explizit ein Begehren um Zustellung einer Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlange. Es sei der Steuerverwaltung völlig klar gewesen, dass er die Frage des Bestehens und des Umfangs der Quellensteuerpflicht habe abklären wollen. Seinen Telefonaten seien darüber hinaus zahlreiche Anfragen der I. AG über die Frage, ob und in welchem Betrag Quellensteuern abzuführen seien, vorangegangen, was der Mailverkehr zwischen dem Rekurrenten und der I. AG belege. Die Steuerverwaltung habe gar nie bestritten, dass er sich innert der genannten Frist gemeldet habe. Soweit dies die Vorinstanz in Frage gestellt habe, sei die Feststellung klar aktenwidrig.

3.3 Der Bezug der Quellensteuer ist Aufgabe des Schuldners der steuerbaren Leistung, der die notwendigen Sachverhaltsabklärungen selber vorzunehmen hat. Die Tätigkeit der Steuerbehörde beschränkt sich im Wesentlichen auf der Kontrolle des gesetzeskonformen Steuerbezugs durch den Schuldner der steuerbaren Leistung (Zigerlig/Jud, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Vor Art. 83-101 DBG N 1). Sie beruht in diesem Sinne auf einer Selbsteinschätzung resp. Selbstveranlagung (BGE 135 II 274 E. 3.3 S. 277, in: Pra 2010 Nr. 2 S. 14; BGER 2C\_684/2012 vom 5. März 2013 E. 5.1). Da aber weder dem Steuerpflichtigen noch dem Schuldner der steuerbaren Leistung Verfügungsbefugnis zukommt und die Erklärung zudem im Sinne der Steuersubstitution in Vertretung des Steuerpflichtigen durch den Schuldner der steuerbaren Leistung erfolgt, kann dieser Einschätzung keine Rechtskraftwirkung infolge Zeitablaufs zukommen (BGE 135 II 274 E. 5.3 S. 280 f., in: Pra 2010 Nr. 2 S. 17; BGER 2C\_684/2012 vom 5. März

2013 E. 5.1). Eine solche Verfügung mit Rechtskraftwirkung ergeht nur, wenn sie vom Steuerpflichtigen verlangt wird.

Soweit sich eine steuerpflichtige Person daher mit Fragen zu ihrer Steuerpflicht an die Steuerverwaltung wendet, ist nach Treu und Glauben auszulegen, ob in der entsprechenden Intervention auch ein Begehren um Erlass einer einsprachefähigen Verfügung im Sinne von Art. 137 Abs. 1 DBG und § 191 Abs. 1 StG zu erkennen ist. Dabei ist zu berücksichtigen, dass mit dem Erlass einer solchen Verfügung Obliegenheiten der steuerpflichtigen Person entstehen, muss sie in der Folge doch weitere Einwendungen innert den entsprechenden Einsprache- und Rekursfristen auf dem Rechtsmittelweg geltend machen, was im Ergebnis zu einer Verkürzung der Fristen für Einwendungen führen kann. Wird hingegen keine Feststellungsverfügung verlangt, bleiben die Einwendungen der steuerpflichtigen Person über den Bestand und den Umfang der Steuerpflicht bis zum Ablauf der Frist von Art. 137 Abs. 1 DBG und § 191 Abs. 1 StG vollumfänglich erhalten und können, mindestens hinsichtlich ihres Umfangs, auch über diesen Zeitpunkt hinaus im Rahmen der Verjährungsfrist vorgebracht werden (hiernach, E. 4.3).

Der Nachweis für die Einhaltung einer Frist ist von der Partei zu erbringen, die deren Einhaltung behauptet. Sie trägt insoweit die Beweislast (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage, Zürich 2010, N 1652). Obwohl ein Begehren gemäss Art. 137 Abs. 1 DBG und § 191 Abs. 1 StG auch mündlich bei der Steuerverwaltung gestellt werden kann, ergeben sich doch praktische Schwierigkeiten, wenn dies später nicht mittels Urkunden nachgewiesen wird, etwa weil über das Gespräch kein Protokoll geführt wurde. Unbestritten ist vorliegend aber immerhin, dass sich der Rekurrent mit Bezug auf seine Quellenbesteuerung an die Vorinstanz gewandt hat. Der Inhalt der entsprechenden Gespräche lässt sich aber nur indirekt aus früheren, diesbezüglichen Erklärungen der Parteien ermitteln.

Aus dem Mailverkehr zwischen dem Rekurrenten und der I. AG, auf den sich der Rekurrent beruft, geht hervor, dass die I. AG im März und April 2008 verschiedene Kontakte mit der Steuerverwaltung Basel-Stadt gehabt hat. Dabei sei der Steuerabzug als korrekt bezeichnet worden. Schliesslich werden in einem Mail der I. AG an den Rekurrenten die Ausführungen von Herrn W. von der Steuerverwaltung referiert und ausgeführt, dass der Quellensteuerabzug «leider» korrigiert und eine Differenz nachbelastet werden müsse. Die Tatsache, dass mit der Steuerverwaltung Kontakt bestanden hat, kann für sich allein nicht als Antrag auf Erlass einer Feststellungsverfügung gewertet werden. Nach zutreffender Auffassung der Steuerverwaltung ergibt sich dies auch nicht aus dem Schreiben vom 17. Februar 2010, mit welchem der Rekurrent und seine Ehefrau als Geschäftsführerin der B. X. E. «Einspruch» gegen die Nichteintretensverfügung der Steuerverwaltung vom 9. Februar 2010 eingelegt haben. Der Rekurrent und seine Ehefrau führten damals aus, man habe erst nach einer Rücksprache der Steuer- und Wirtschaftsberater in Frankreich mit dem «Maison d'impôt en Suisse» erfahren, dass die Vorgehensweise der Steuerverwaltung Basel-Stadt nicht steuerrechtskonform sei. Man bedaure den Fristablauf für das Kalenderjahr 2008 sehr, habe aber im zeitlichen Rahmen der Einsprachefrist mehrfach mit

der Steuerverwaltung Kontakt gehabt und sei dabei nicht sachgerecht informiert worden. Obwohl diese Ausführungen den Schluss zulassen, dass bei der Steuerverwaltung Auskünfte eingeholt wurden, lässt sich damit nicht belegen, dass der Rekurrent sich damals schon gegen die Quellenbesteuerung gewehrt hätte.

3.4 Daraus folgt, dass der Rekurrent den Nachweis nicht zu erbringen vermag, mit Bezug auf die im Jahr 2008 abgerechneten Arbeitsleistungen innert der Frist von Art. 137 Abs. 1 DBG und § 191 Abs. 1 StG gegenüber der Steuerverwaltung in bestimmter Weise seinen Willen zum Ausdruck gebracht zu haben, deren Auffassung über seine Quellensteuerpflicht nicht akzeptieren zu wollen und in diesem Sinne eine anfechtbare Verfügung zu verlangen, um den Rechtsweg beschreiten zu können. Die Reaktion der I. AG zeigt im Gegenteil, dass sich diese der Haltung der Steuerverwaltung unterwerfen wollte.

4. Da der Antrag auf Erlass einer Verfügung nicht rechtzeitig gestellt wurde, treten die Säumnisfolgen von Art. 137 Abs. 1 DBG und § 191 Abs. 1 StG ein. Was dies konkret bedeutet, ist umstritten.

4.1 Die Vorinstanzen sind davon ausgegangen, dass es sich bei der Frist gemäss Art. 137 Abs. 1 DBG und § 191 Abs. 1 StG um eine Verwirkungsfrist handle. Sie sind daher auf das Begehren um Erlass einer Verfügung über den Bestand und den Umfang der Quellensteuerpflicht mit Bezug auf die bis und mit Oktober 2008 erbrachten Leistungen, die noch im Jahr 2008 abgerechnet und fällig geworden sind, nicht eingetreten.

4.2 Dem hält der Rekurrent entgegen, dass dieser aus BGE 135 II 274 gezogene Schluss unzutreffend sei. Vielmehr ergebe sich aus diesem Entscheid das Gegenteil, nämlich dass bei verpasster Frist zwar nicht mehr der Bestand, aber immerhin noch der Umfang der Quellensteuer angefochten werden könne.

4.3 Der Auffassung des Rekurrenten ist beizupflichten. Vorbehältlich besonderer gesetzlicher Vorschriften bilden gesetzliche Fristen des öffentlichen Rechts zwar grundsätzlich Verwirkungsfristen, welche weder gehemmt noch unterbrochen werden können (vgl. Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Band I, 5. Auflage, Basel 1976, Nr. 91 B IV, S. 561; VGE VD.2012.89 vom 5. März 2013 E. 3.2.4). Nach den Ausführungen des Bundesgerichts in BGE 135 II 274 (E. 5.4 S. 282 f., in: Pra 2010 Nr. 2 S. 19) gilt dies für die Frist von Art. 137 Abs. 1 DBG und die in Konkretisierung von Art. 49 Abs. 2 StHG erlassenen parallelen Normen des kantonalen Steuerrechts nur teilweise. Diese müssten vielmehr so ausgelegt werden, dass nach dem Ablauf der Frist bis Ende März zwar keine Einwendungen mehr zum Grundsatz der Steuerpflicht erhoben werden könnten, es aber möglich bleiben müsse, den Umfang der zurückbehaltenen Steuer sowohl zu Gunsten des Fiskus als auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen zu überprüfen. Art. 138 Abs. 2 DBG und § 192 Abs. 2 StG, wonach dem Steuerpflichtigen die Differenz zurückzubezahlen ist, wenn der Schuldner der steuerbaren Leistungen einen zu hohen Steuerabzug vorgenommen hat, bildeten daher im Verhältnis zu Art. 137 DBG und § 191 Abs. 1

StG eine *lex specialis*. In der Folge hat sich das Bundesgericht mit der Rezeption dieses Entscheides in der Literatur auseinandergesetzt und seine Rechtsauffassung in mehreren Entscheiden bestätigt (BGer 2C\_684/2012 vom 5. März 2013 E. 5.2 ff.; 2C\_601/2010 vom 21. Dezember 2010 E. 2.2).

4.4 Nach dem Gesagten ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Die Entscheide der Steuerverwaltung vom 9. Februar 2010 und vom 24. August 2010 sind aufzuheben, und die Sache ist in Anwendung von § 20 Abs. 1 VRPG zum Erlass einer einsprachefähigen Verfügung über den Umfang der Quellensteuerpflicht des Rekurrenten direkt an die Steuerverwaltung zurückzuweisen (vgl. VGE VD.2010.263 vom 3. Januar 2012 E. 4.4, m.H. auf Wullschlegler/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, BJM 2005, S. 477, 308 f.; Stamm, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, in: Buser [Hrsg.], Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 2008, S. 477, 513). Die Steuerverwaltung wird über den Umfang der Quellensteuer für das Steuerjahr 2008 entscheiden und die in diesem Jahr fälligen Monatsabrechnungen berücksichtigen (bis und mit Oktober 2008). Nicht mehr zu überprüfen ist dagegen der Bestand der Quellensteuerpflicht des Rekurrenten. Der Entscheid der Steuerrekurskommission wird ebenfalls aufgehoben, mit Ausnahme der in Dispositiv-Ziffer 1, Satz 1, angeordneten Rückweisung, welche mit dem vorliegenden Entscheid aufgenommen und erweitert wird.

*Demgemäss wird erkannt:*

In teilweiser Gutheissung des Rekurses werden die Entscheide der Steuerverwaltung vom 9. Februar 2010 und vom 24. August 2010 sowie der Steuerrekurskommission vom 17. November 2011, letzterer mit Ausnahme von Dispositiv-Ziffer 1 Satz 1, aufgehoben.

Die Sache wird zu neuem Entscheid über den Umfang der Quellensteuerpflicht für die bis und mit Oktober 2008 erbrachten steuerbaren Leistungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.