

## Internationales Steuerrecht

### Grenzgängerbesteuerung: Geschäftsführerentschädigung

#### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 92/2007 vom 24. Januar 2008

*Qualifizierung einer Vergütung einer in Frankreich domizilierten Gesellschaft an ihren in der Schweiz ansässigen steuerpflichtigen Teilhaber und Geschäftsführer. Abgrenzung zwischen Lohnerwerb im Sinne von Art. 17 Abs. 4 und Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen gemäss Art. 18 DBA CH-F.*

#### Sachverhalt

1.a) Die Rekurrenten haben bis zum 31. Dezember 2007 an der A.-Str. 108 in Basel gewohnt. Sie sind daher in der hier zur Diskussion stehenden Steuerperiode 2004 kraft persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Basel-Stadt respektive der Schweiz steuerpflichtig.

b) Der Rekurrent geht als Teilhaber und Geschäftsführer der «L.X.» einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit am Sitz der Gesellschaft in X./Frankreich nach. In der Steuerperiode 2004 hat der Rekurrent eine ihm seitens der Gesellschaft ausgerichtete Vergütung in der Höhe von Euro 24'000.– bezogen, was zum Kurs von 1.5456 Fr. 37'094.– entsprochen hat.

2. In der Steuererklärung pro 2004 haben die Rekurrenten die Vergütung von Euro 24'000.– respektive von Fr. 37'094.– unter Ziffer 100 ausgewiesen. Im Rahmen der Veranlagung hat die Steuerverwaltung einerseits dem Rekurrenten den Status als Grenzgänger zuerkannt und andererseits die ihm von der «L.X.» ausgerichtete Vergütung als unselbstständiges Erwerbseinkommen qualifiziert, was dazu geführt hat, dass das in Frankreich erzielte Einkommen vollständig der baselstädtischen bzw. der schweizerischen Steuerhoheit unterworfen worden ist. Dementsprechend hat die Steuerverwaltung das steuerbare Einkommen der Rekurrenten für die kantonalen Steuern pro 2004 auf Fr. 47'500.– zum Satz von Fr. 49'000.– festgesetzt. Hierüber sind die Rekurrenten mit Veranlagungsprotokoll vom 28. September 2006 informiert worden. Die entsprechende Veranlagungsverfügung zu den kantonalen Steuern pro 2004 datiert ebenfalls vom 28. September 2006.

3. Dagegen hat die Vertreterin der Rekurrenten mit Schreiben vom 23. Oktober 2006 Einsprache erhoben, welche die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 3. August 2007 abgewiesen hat.

4. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 30. August 2007. Wie bereits im Einspracheverfahren wird darin beantragt, dass das Einkommen aus der «L.X.» in X./Frankreich von Euro 24'000.– in der Schweiz lediglich

zur Steuersatzbestimmung herangezogen werden soll. Auf die Einzelheiten des Standpunktes der Rekurrenten wird, soweit sie für den Entscheid von Belang sind, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 17. Oktober 2007 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen.

### *Entscheidungsgründe*

2.a) Die Rekurrenten beantragen sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 3. August 2007 aufzuheben und die von der «L.X.» an den Rekurrenten ausgerichtete Entschädigung in der Höhe von Euro 24'000.– respektive von Fr. 37'094.– bei den kantonalen Steuern pro 2004 lediglich beim satzbestimmenden Einkommen zu berücksichtigen.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Nicht strittig ist insbesondere, dass die Rekurrenten in der hier fraglichen Periode kraft persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig sind. Unstrittig ist ferner, dass es sich beim Rekurrenten um einen Grenzgänger (gemäss Art. 3 des Grenzgängerbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Frankreich) handelt. Strittig ist im vorliegenden Fall hingegen, ob die Steuerverwaltung die von der «L.X.» an den Rekurrenten ausgerichtete Entschädigung in der Höhe von Euro 24'000.– respektive von Fr. 37'094.– zu Recht als Arbeitsentgelt im Sinne von Art. 17 Abs. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Frankreich vom 9. September 1966 qualifiziert und daher sowohl beim steuerbaren als auch beim satzbestimmenden Einkommen pro 2004 erfasst hat oder ob diese Vergütung – so die Ansicht der Rekurrenten – in den Anwendungsbereich von Art. 18 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Frankreich vom 9. September 1966 fällt und demnach lediglich beim satzbestimmenden Einkommen berücksichtigt werden darf.

3.a) Vorbehältlich der Artikel 18 bis 21 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in einem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden (Art. 17 Abs. 1 des Abkommens 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 (DBA-F)). Die Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erfolgt somit also grundsätzlich am Arbeitsort.

b) Eine Ausnahme von diesem Grundsatz – und somit die Besteuerung derartiger Einkünfte im Ansässigkeitsstaat – statuiert Art. 17 Abs. 4 DBA-F für die Grenzgänger. Diese Bestimmung legt fest, 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) richtet. Gemäss dieser Vereinbarung können Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen, die von den Grenzgängern bezogen werden, nur in dem Staat besteuert werden, in dem diese ansässig sind (Art. 1 des Grenzgängerbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Frankreich). Diese Zuweisung des Besteuerungsrechts erfolgt gegen einen finanziellen Ausgleich zugunsten des anderen Staates, der 4,5% des Gesamtbetrages der jährlichen Bruttovergütungen der Grenzgänger beträgt (Art. 2 des Grenzgängerbesteuerungsabkommens).

c) Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat im Merkblatt vom 24. Februar 2005 das Grenzgängerbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Frankreich wie folgt erläutert: «Mit Vereinbarung vom 11. April 1983 führten Frankreich und die Schweiz eine besondere Regelung zur Besteuerung der Grenzgänger ein, die hinsichtlich der Voraussetzungen zur Besteuerung der Grenzgänger der in Art. 17 des schweizerisch-französischen Doppelbesteuerungsabkommens enthaltenen Regelung vorgeht und das alleinige Besteuerungsrecht an den Erwerbseinkünften solcher Grenzgänger – gegen eine angemessene Abgeltung des anderen Staates – dem Ansässigkeitsstaat des einzelnen Grenzgängers zuweist. Dieser Besteuerungsgrundsatz wurde als Folge des Zusatzabkommens vom 22. Juli 1997 in Artikel 17 Abs. 4 des erwähnten Doppelbesteuerungsabkommens verankert. Nicht unter diese Regelung fallen Einkünfte nach Artikel 18 («Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen»), Art. 19 («Künstler und Sportler») sowie Art. 21 («Öffentlicher Dienst»).»

d) Der in der Zusatzvereinbarung vom 11. April 1983 vorgenommene Vorbehalt von Art. 18 DBA-F betrifft – wie erwähnt – Leistungen an Aufsichts- oder Verwaltungsräte. Art. 18 DBA-F lautet wie folgt: Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichtsrats- oder Verwaltungsrats einer Gesellschaft bezieht, die in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, können in dem anderen Staat besteuert werden (Abs. 1). Dasselbe gilt für Vergütungen die gezahlt werden (unter anderem) an mehrheitlich beteiligte Geschäftsführer (gérants majoritaires) von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, welche sich nicht der für Personengesellschaften geltenden Steuerordnung unterstellt haben (Abs. 2).

4.a) Mit der Steuerverwaltung lässt sich nun im vorliegenden Fall Folgendes festhalten: Die vom Vertreter der Rekurrenten im Rahmen des Einspracheverfahrens eingereichten Unterlagen zeigen auf, dass sich die «L.X.» der Steuerordnung des französischen Gesellschaftsrechts unterworfen hat (vgl. etwa das am 8. Februar 1993 ausgefüllte Formular «Demande d'affiliation ou de modification d'affiliation au titre d'une activité non salariée»). Aus dem Steuerklärungsformular der Gesellschaft ergibt sich weiter, dass der Rekurrent zu gleichem Anteil wie der zweite Gesellschafter, Herr B. Z., an der Gesellschaft beteiligt ist. Bereits aus diesem Grunde kann die von der «L.X.» erfolgte Zahlung nicht als an einen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 DBA F-CH «mehrheitlich beteiligten Geschäftsführer» qualifiziert werden. Der Vertreter

der Rekurrenten ist nun zwar der Ansicht, dass die Besteuerung der Vergütung auch dann im Sitzstaat der Gesellschaft zu erfolgen habe, wenn die Leistung an ein «membre d'un collègue majoritaire de gérance» erfolge. Dieser «Zusatz» lässt sich jedoch dem Wortlaut von Art. 18 Abs. 2 DBA-F weder in der deutschen noch der französischen Fassung entnehmen. Die von der «L.X.» an den Rekurrenten ausgerichtete Leistung von Euro 24'000.– fällt somit nicht in den Anwendungsbereich von Art. 18 Abs. 2 DBA-F. Berücksichtigt man schliesslich, dass die Euro 24'000.– regelmässig, das heisst in der Regel Euro 2'000.– pro Monat an den Rekurrenten ausbezahlt worden sind, so hat die Steuerverwaltung die gesamte (Lohn-)Zahlung von Euro 24'000.– zu Recht unter Art. 17 Abs. 4 DBA F-CH subsumiert und diese sowohl der Bemessung des steuerbaren als auch des satzbestimmenden Einkommens zu Grunde gelegt.

b) Wie die Steuerverwaltung weiter zu Recht festhält, rechtfertigt sich die von ihr vorgenommene Besteuerung im Übrigen auch vor dem Hintergrund des Sinngehalts von Art. 18 DBA F-CH. Die Besteuerung von Vergütungen an den Aufsichts- oder Verwaltungsrat bzw. die diesen gleichgestellten Leistungen an mehrheitlich beteiligte Gesellschafter einer GmbH im Sitzstaat der Gesellschaft zielt darauf ab, die Entschädigungen zu erfassen, die dem genannten Personenkreis in der Ausübung ihrer Funktion als «Überwachungsorgan» der Gesellschaft zufließen. Vergütungen, die für andere als überwachende Tätigkeiten, namentlich des operativen Geschäfts, ausgerichtet werden, erfasst Art. 18 DBA-F hingegen nicht (vgl. Höhn, Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, Bern/Wien/Stuttgart 1993, S. 198 f.; Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Auflage, Bern 2005, S. 437 f.). Der Rekurrent hat im Jahre 2004 lediglich die eine Leistung von Euro 24'000.– seitens der «L.X.» bezogen. Aufgrund der Tatsache, dass er massgebend am operativen Geschäft der Gesellschaft als aktiver Geschäftsführer beteiligt ist, lässt es sich nicht rechtfertigen, die ihm zugeflossene Vergütung einzig aus seiner «Überwachungsfunktion» resultierend zu qualifizieren. Entschädigungen, die an Organe ausgerichtet werden, die unmittelbare unternehmerische Verantwortung tragen, fallen in den Anwendungsbereich von Art. 17 DBA-F und sind gemäss dessen Absatz 4 bei Grenzgängern in deren Ansässigkeitsstaat steuerbar. Entsprechend hat die Steuerverwaltung auch unter Berücksichtigung des Sinns und Zwecks der Abkommensbestimmungen das dem Rekurrenten zugeflossene Entgelt zu Recht gänzlich der hiesigen Steuerbarkeit unterworfen.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung die von der «L.X.» an den Rekurrenten ausgerichtete Entschädigung in der Höhe von Euro 24'000.– zu Recht als Arbeitsentgelt im Sinne von Art. 17 Abs. 4 DBA-F qualifiziert und daher bei den kantonalen Steuern pro 2004 sowohl beim steuerbaren als auch beim satzbestimmenden Einkommen berücksichtigt hat. Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.