

Doppelbesteuerung, internationale

Frage des steuerlichen Wohnsitzes

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 14. Oktober 1998

Wer nach seiner Pensionierung weiterhin während längerer Zeit pro Jahr in seinem seit langem bewohnten Haus in der Schweiz weilt, behält dort grundsätzlich seinen Lebensmittelpunkt und sein Steuerdomizil, auch wenn er in Italien eine weitere Wohnstätte begründet. Dies trifft jedenfalls dann zu, wenn durch Zeugenaussage und Wasserverbrauch eine Aufenthaltsdauer von neun Monaten pro Jahr in der Schweiz nachgewiesen werden kann. Da nach dem DBA mit Italien eine Person mit gewöhnlichem Aufenthalt in beiden Ländern als in demjenigen Land ansässig gilt, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt, würde selbst ein Aufenthalt von wenig mehr als sechs Monaten pro Jahr in Italien die Ansässigkeit in der Schweiz nicht berühren.

Tatsachen:

A. AX und BX hatten Wohnsitz in Z, wo sie eine eigene Liegenschaft bewohnten. Nach der Pensionierung von AX meldeten sie sich per 26. Februar 1992 in der Gemeinde Z ab und per 4. März 1992 in Y (Italien) an. Sie blieben Eigentümer der bisher bewohnten Liegenschaft in Z.

B. Per 31. März 1992 erhielt AX eine Kapitalabfindung aus Säule 3a im Umfang von Fr. 42'731.20. Der Eintritt des versicherten Ereignisses realisierte sich am 13. März 1992 (65. Geburtstag von AX). Mit Rechnung Nr. 92/06 vom 24. Mai 1993 veranlagte ihn die Steuerverwaltung dafür. Gegen diese Veranlagung erhob der Pflichtige mit Datum vom 17. Juni 1993 Einsprache mit der Begründung, er besitze seit dem 4. März 1992 die Niederlassungsbewilligung in Italien.

C. Am 4. Oktober 1995 traf die Steuerverwaltung eine Feststellungsverfügung, in der sie AX und BX ab 1. Januar 1993 als in Z unbeschränkt steuerpflichtig erklärte. Gegen diese Feststellungsverfügung erhoben AX und BX, vertreten durch die Treuhandfirma C AG, Basel, am 2. November 1995 Einsprache mit dem Antrag, es sei festzustellen, dass sie in Z nicht unbeschränkt steuerpflichtig seien.

D. Die Steuerverwaltung wies am 5. November 1996 beide Einsprachen ab. Hiergegen rekurierten AX und BX am 5. Dezember 1996 an die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft, die mit Entscheid vom 29. August 1997 beide Rekurse abwies.

E. AX und BX, wiederum vertreten durch die Treuhandfirma C AG, Basel, erhoben beim kantonalen Verwaltungsgericht Beschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 29. August 1997 und stellten den Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass sich ihr steuerlicher Wohnsitz seit 26. Februar 1992 nicht mehr in Z, sondern in Y (Italien) befinde, so dass sie seit diesem Zeitpunkt in der Schweiz nicht mehr unbeschränkt steuerpflichtig seien, weshalb auch die Abfindung aus der Säule 3a, welche nach dem Wegzug per 31. März 1992 ausbezahlt worden sei, nicht mehr in der Schweiz steuerbar sei. In der schriftlichen Beschwerdebegründung vom 10. April 1998 machten AX und BX geltend, dass ihr Lebensmittelpunkt zweifelsfrei in Y und nicht in Z bestehe. Mit der Pensionierung von AX seien die sozialen und auch emotionalen Beziehungen zu Z endgültig abgebrochen worden. Demnach sei gemäss Art. 4 Abs. 2 lit. a des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik vom 9. März 1976 ihr Wohnsitz Italien zuzuweisen. Selbst wenn aber das Verwaltungsgericht wider Erwarten Italien nicht als Lebensmittelpunkt anerkennen sollte, so sei festzustellen, dass sie gemäss Art. 4 Abs. 2 lit. b des Doppelbesteuerungsabkommens ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Italien hätten. Es sei somit festzustellen, dass sie spätestens mit der Anmeldung in Italien vom 4. März 1992 den steuerlichen Wohnsitz nach Y verlegt hätten, weshalb seit ihrem Wegzug keine unbeschränkte Steuerpflicht mehr bestehe. Lediglich aufgrund des Liegenschaftsbesitzes in Z bestehe bis heute eine beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz.

F. In ihrer Vernehmlassung vom 13. Mai 1998 stellte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft den Antrag, es sei die Beschwerde abzuweisen. Zur Begründung führte sie an, dass die Wohnsitzfrage anhand von dokumentierten, nach aussen sichtbaren Kriterien, welche den Charakter von Indizien hätten, zu belegen sei. Aufgrund der Zeugenaussagen bezüglich des tatsächlichen Aufenthalts von AX und BX, des Liegenschaftsbesitzes in Z und des erhobenen Wasserverbrauchs für die Jahre 1993/94 sei nachgewiesen, dass AX und BX ihren Wohnsitz in Z beibehalten hätten. Sie hätten sodann für die fragliche Zeit und bezüglich der fraglichen Positionen keine Steuerrechnungen der Italienischen Republik beigebracht und somit einen entsprechenden Gegenbeweis nicht angetreten.

G. In ihrer Vernehmlassung vom 14. Mai 1998 stellt die Steuerrekurskommission ebenfalls den Antrag auf Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte diese an, der Ort der engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen) gemäss Art. 4 Abs. 2 lit. a des Doppelbesteuerungsabkommens habe von der Steuerrekurskommission tatsächlich nicht bestimmt werden können. Als nächstes Kriterium sei somit gemäss Art. 4 lit. b des Doppelbesteuerungsabkommens der gewöhnliche Aufenthalt festzustellen. Dieser habe aufgrund der nachgewiesenen Wasserverbräuche und der Zeugenbefragung im massgebenden Zeitraum eindeutig zugunsten des Aufenthaltes in Z entschieden werden können, weshalb die Beschwerde abzuweisen sei.

Erwägungen:

1. a) Das Verwaltungsgericht hat von Amtes wegen zu prüfen, ob die Beschwerdevoraussetzungen erfüllt sind (*Fritz Gygi*, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1979, S. 61). Bevor das Verwaltungsgericht eine materielle Überprüfung der konkreten Streitsache vornimmt, ist als erstes zu prüfen, ob die Beschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft vom 29. August 1997 zulässig ist.

b) Gestützt auf § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) vom 7. Februar 1974 kann gegen den Entscheid der Rekurskommission innert 10 Tagen beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben werden. Zur Beschwerde befugt ist u.a. die steuerpflichtige Person (Abs. 2). Demnach sind die Prozessvoraussetzungen gegeben und es ist auf die Beschwerde einzutreten.

2. Gemäss § 4 StG sind natürliche Personen kraft persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben. Eine Person hat ihren Wohnsitz an dem Ort, an welchem sie sich mit der Absicht, dauernd zu bleiben, tatsächlich aufhält. Die Umschreibung des steuerrechtlichen Wohnsitzes deckt sich somit weitgehend mit dem zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff (vgl. *Ernst Höhn*, Doppelbesteuerungsrecht, Bern und Stuttgart 1973, S. 15). In casu ist gerade umstritten, ob die Beschwerdeführer ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der Gemeinde Z beibehalten haben. Gemäss der zitierten Bestimmung genügt jedoch auch der Aufenthalt zur Begründung der Steuerpflicht. Nach § 4 Abs. 3 hat eine natürliche Person einen steuerwohnrechtlichen Aufenthalt, wenn sie im Kanton, ungeachtet vorübergehender Unterbrechung, entweder während mindestens 30 Tagen dort weilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt, oder während mindestens drei Monaten verweilt und keine Erwerbstätigkeit ausübt. Die Aufenthaltsdauer der Beschwerdeführer in der Gemeinde Z ist vorliegend auch umstritten. Es kann jedoch festgestellt werden, dass selbst die Beschwerdeführer gemäss ihren Ausführungen in sämtlichen Rechtsschriften von einer Aufenthaltsdauer in der Gemeinde Z ausgehen, die die Dauer von drei Monaten deutlich übersteigt. Demnach ist nach kantonalem Recht ein Steuerdomizil in der Gemeinde Z gegeben.

3. Gemäss Wegzugsmeldung der Gemeinde Z vom 4. März 1992 sind die Beschwerdeführer am 26. Februar 1992 nach Italien gezogen, wo sie per 4. März 1992 in der Gemeinde Y Wohnsitz genommen haben.

Zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik besteht ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen (DBA) vom 9. März 1976. Das kantonale Steuer- und Finanzgesetz enthält keinen generellen Vorbehalt abweichender staatsvertraglicher Regelungen. Eines solchen Vorbehalts bedarf es jedoch nicht, da die schweizerische Rechtsordnung vom Grundsatz des Vorrangs des Völkerrechts gegenüber dem Landesrecht ausgeht.

Demnach ist das Steuerdomizil der Beschwerdeführer nach dem zitierten Abkommen zu bestimmen.

4. Nach Art. 1 DBA gilt das Abkommen für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Gemäss Art. 4 Abs. 1 DBA bedeutet der Ausdruck «eine in einem Vertragsstaat ansässige Person» eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Nachdem die Beschwerdeführer zwar seit 4. März 1992 offiziellen Wohnsitz in Italien haben, ihr Haus in Z aber behielten und sich seither sowohl in Z als auch in Italien aufhielten, sind sie nach Art. 4 Abs. 1 DBA als in Italien und in der Schweiz ansässig zu bezeichnen. Das Doppelbesteuerungsabkommen nennt für diesen Fall in Art. 4 Abs. 2 lit. a – d nacheinander Kollisionsregeln, um die Ansässigkeit zugunsten des einen Staates zu bestimmen.

a) Gemäss Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA gilt eine Person als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Unbestrittenermassen verfügen die Beschwerdeführer sowohl in Z als auch in Y über eine ständige Wohnstätte. Demnach ist zu untersuchen, wo sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen haben. Die persönlichen und die wirtschaftlichen Interessen können sehr wohl an verschiedenen Orten, z.B. je in einem der beiden Staaten konzentriert sein (*Ernst Höhn*, a.a.O., S. 132). Der Wohnsitzbegriff des internationalen Rechts weicht vom interkantonalen Begriff insbesondere deshalb ab, weil sich der Wohnsitz in erster Linie nach objektiven Momenten bestimmt und der Aufenthalt ein entscheidendes Kriterium für die Bestimmung des Wohnsitzes sein kann (*Ernst Höhn*, a.a.O., S. 130). Gemeinsam ist, dass die polizeiliche An- oder Abmeldung für sich allein nicht für die Begründung bzw. Aufgabe des Wohnsitzes genügt. Massgebend sind die tatsächlichen Verhältnisse und nicht äusserliche willkürliche Kundgebungen oder rein formelle Handlungen (*Ernst Höhn*, a.a.O., S. 117). Im internationalen Rechtsverhältnis ist sodann zu berücksichtigen, dass die subjektiven Momente vor den objektiven zurückzutreten haben. Die Absicht des dauernden Verbleibens kann demnach nicht ausschlaggebend sein zur Bestimmung des Wohnsitzes. Es ist unbestritten, dass sich die Beschwerdeführer seit ihrer Abmeldung bei der Gemeinde Z vom 26. Februar 1992 alternierend in Y und Z aufgehalten haben. Gemäss den Aussagen der von der Steuerrekurskommission als Zeugin einvernommenen FG haben sich die Beschwerdeführer in den Jahren 1992, 1993 und 1994 sogar mehrheitlich in Z aufgehalten und waren insgesamt nur ca. 2–3 Monate pro Jahr abwesend. Die von den Beschwerdeführern ins Recht gelegten Belege wie Quittungen über den Geldwechsel, Zeitungsumleitung, Benzineinkaufsbelege, Flugtickets usw. betreffen das Jahr 1996 und nicht die hier massgebenden vorhergehenden Jahre. Wie bereits die Vorinstanz zu Recht festgestellt hat, können diese deshalb zur Bestimmung der Aufenthaltsdauer nicht herangezogen werden. Selbst wenn man aber hierauf abstellte, betrüge die Aufenthaltsdauer der Beschwerdeführer in Z gemäss ihren eigenen Angaben im-

mer noch annähernd ein halbes Jahr. Unter diesen Umständen kann deshalb aufgrund der Aufenthaltsdauer alleine der Wohnsitz der beiden Beschwerdeführer nicht bestimmt werden. Bei den von den Beschwerdeführern aufgezählten Umständen für eine steuerrechtlich relevante Wohnsitznahme in Y kann die Absicht des dauernden Verbleibens nicht ausschlaggebend sein. Es ist zu berücksichtigen, dass die Beschwerdeführer bis zu ihrem Wegzug ihren langjährigen Lebensmittelpunkt in Z hatten. Der Beschwerdeführer hat die schweizerische Staatsbürgerschaft und war in der Schweiz erwerbstätig. Aufgrund der Beibehaltung der Wohnstätte und der längeren Aufenthalte in Z kann nach allgemeiner Lebenserfahrung nicht davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer nach seiner Pensionierung sämtliche persönlichen Beziehungen an seinem früheren Wohnort aufgegeben hat. Eine endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz liegt nicht vor. «Si une personne qui a une habitation dans un Etat établit une deuxième habitation dans un autre Etat, tout en conservant la première, le fait qu'elle conserve cette première habitation dans le milieu où elle a toujours vécu, travaillé et où elle garde sa famille et ces biens, peut, avec d'autres éléments, contribuer à démontrer qu'elle a conservé le centre de ces intérêts dans le premier Etat» (Entscheid des Département des finances de Neuchâtel vom 27. Juni 1989, in: Der Steuerentscheid [STE], Sammlung aktueller steuerrechtlicher Entscheidungen, 1990, A 31.3 Nr. 2). Ferner endigt gemäss Art. 4 Abs. 4 DBA die Steuerpflicht bei einer natürlichen Person erst dann, wenn sie ihren Wohnsitz endgültig von einem Vertragsstaat in den anderen Vertragsstaat verlegt hat. In Anbetracht der vorliegenden Umstände und gestützt auf diese Bestimmung des Staatsvertrages muss deshalb festgestellt werden, dass die Beschwerdeführer ihr Steuerdomizil in Z beibehalten haben.

b) Wenn man dieser Ansicht nicht folgen wollte, bleibt festzustellen, dass aufgrund der gegebenen Umstände der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Beschwerdeführer zumindest nicht eindeutig in Y liegt. Demnach ist gemäss Art. 4 Abs. 2 lit. b DBA die Ansässigkeit der Beschwerdeführer nach ihrem gewöhnlichen Aufenthalt zu bestimmen. Gemäss den Aussagen der Zeugin FG betrug der Aufenthalt der Beschwerdeführer in Z in den Jahren 1992, 1993 und 1994 jeweils ungefähr 9 Monate. Aufgrund der Akten ergeben sich keine Anhaltspunkte, die an der Glaubwürdigkeit dieser Zeugin zweifeln lassen, zumal der für diese Zeit erhobene Wasserverbrauch ein eindeutiges Indiz für einen langen Aufenthalt der Beschwerdeführer in Z abgibt. Somit ist die Gemeinde Z als der Ort des gewöhnlichen Aufenthaltes zu bezeichnen und die Beschwerdeführer als da ansässig und steuerpflichtig zu erklären.

c) Selbst wenn man bezüglich des Aufenthaltes auf die von den Beschwerdeführern ins Recht gelegten Belege wie Quittungen über den Geldwechsel, Zeitungsumleitung, Benzineinkaufsbelege, Flugtickets usw., die allerdings nicht die hier massgebenden Jahre betreffen, abstellen wollte, bleibt festzustellen, dass die Aufenthaltsdauer der Beschwerdeführer in Y gemäss ihren eigenen Angaben in der Rekursbegründung vom 5. Dezember 1996 an die kantonale Steuerrekurskommission unwesentlich mehr als 6 Monate betragen würde. Daraus kann keineswegs geschlossen werden, dass die Beschwerdeführer ihren gewöhnlichen Aufenthalt aus-

schliesslich in Italien hätten. Diesfalls gelangt Art. 4 Abs. 2 lit. c DBA zur Anwendung, wonach eine Person, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten hat, als in dem Vertragsstaat ansässig gilt, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt. Die Beschwerdeführer sind folglich unter Bezugnahme sämtlicher Kollisionsregeln für die strittige Abfindung und per 1. Januar 1993 in Z unbeschränkt steuerpflichtig.

d) Schliesslich bleibt darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführer für eine Besteuerung ihres Renteneinkommens durch die Republik Italien keinen Beweis erbracht haben. Sie haben weder entsprechende Steuerveranlagungen noch Steuerrechnungen beigebracht. Auch wenn dies alleine für den Ausgang des Verfahrens nicht ausschlaggebend ist, weil nach dem Abkommen bereits die virtuelle Doppelbesteuerung vermieden werden soll, liegt hiermit dennoch ein weiteres Indiz dafür vor, dass die Beschwerdeführer gemäss dem DBA als in Z und nicht in Y ansässig zu bezeichnen sind.

5. Zusammenfassend ergibt sich, dass das Steuerdomizil der Beschwerdeführer gestützt auf Art. 4 Abs. 2 DBA in Z liegt und die Beschwerdeführer dort für die strittige Abfindung und per 1. Januar 1993 unbeschränkt steuerpflichtig sind. Demzufolge ist die Beschwerde abzuweisen.

6. Gemäss § 20 Abs. 3 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 sind den unterliegenden Beschwerdeführern die Verfahrenskosten aufzuerlegen.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.