

Internationales Steuerrecht

Steuerdomizil, Abzug von ausländischen Steuern

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 93/1999 vom 16. Dezember 1999

Feststellung des Steuerdomizils und der persönlichen Steuerpflicht bei Auslandaufenthalt. Domizilwechsel des Steuerpflichtigen nach Hongkong trotz dort ausgeübter Berufstätigkeit und behördlicher Anmeldung verneint mangels Nachweis der Absicht dauernden Verbleibens am neuen Ort. Möglichkeit des Abzugs der Quellensteuern auf dem ausländischen Erwerbseinkommen als Entlastungsmassnahme bei Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens.

I. Sachverhalt

1. Der Pflichtige war von Dezember 1992 bis Oktober 1994 für die Firma P.-T. Ltd. in Hongkong tätig, während die Rekurrentin an der W.-Str. 31 in Basel wohnhaft blieb und bei der P. AG in Basel angestellt war. In ihrer gemeinsam unterzeichneten Steuererklärung pro 1993 vom 30. September 1994 deklarierten die Rekurrenten ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von insgesamt Fr. 129'163.–, welches sich aus dem Einkommen des Rekurrenten von Fr. 76'800.– und jenem der Rekurrentin von Fr. 52'363.– zusammensetzte. Für das Einkommen des Ehemannes liegt eine Lohnbescheinigung der Firma P.-T. Ltd. in Hongkong vom 23. Juni 1994 über HK-\$ 400'000.– (was bei einem Umrechnungskurs von Fr. 19.20/100 HK-\$ einen Betrag von Fr. 76'800.– ergibt) vor, während das Einkommen der Ehefrau durch einen Lohnausweis der P. AG in Basel vom 31. Dezember 1993 bestätigt wird. Die Steuerverwaltung unterwarf das gesamte Einkommen der Rekurrenten der Besteuerung im Kanton Basel-Stadt. Die entsprechende Veranlagungsverfügung zu den kantonalen Steuern datiert vom 6. April 1995.

2. Dagegen haben die Rekurrenten mit Schreiben vom 5. Mai 1995/23. Juni 1995 Einsprache erheben lassen. Sinngemäss ist darin beantragt worden, auf eine Besteuerung des vom Rekurrenten in Hongkong erzielten Einkommens zu verzichten und dieses nur satzbestimmend heranzuziehen. Mit Entscheid vom 15. April 1997 hat die Steuerverwaltung die Einsprache abgewiesen.

3. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 14. Mai 1997 (Poststempel). Wie im Einspracheverfahren wird darin beantragt, die Veranlagung der Einkommenssteuer pro 1993 aufzuheben und das vom Rekurrenten in Hongkong erzielte Einkommen nur satzbestimmend heranzuziehen. In der Rekursbegründung vom 30. Oktober 1997, die vom jetzigen Vertreter der Rekurrenten eingereicht worden ist, wird der Antrag gestellt, den Einspracheentscheid vom 15. April 1997 aufzuheben, eventualiter die von der Kronkolonie Hongkong erhobenen Steuern

vom rohen Einkommen des Rekurrenten in Abzug zu bringen. Auf die Einzelheiten seines Standpunkts wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

4. In ihrer Vernehmlassung vom 22. Juli 1998 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Ihre Begründung ergibt sich, soweit sie für den nachfolgenden Entscheid von Belang ist, ebenfalls aus den nachstehenden Erwägungen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

II. Entscheidungsgründe

2. a) Der Vertreter der Rekurrenten beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 15. April 1997 aufzuheben und das vom Rekurrenten im Jahre 1993 in Hongkong erzielte Einkommen lediglich satzbestimmend zu berücksichtigen. Eventualiter seien die von der damaligen britischen Kronkolonie Hongkong erhobenen Steuern vom rohen Einkommen des Pflichtigen in Abzug zu bringen.

b) Unbestritten ist, dass der Rekurrent von Dezember 1992 bis Oktober 1994 bei der Firma P.-T. Ltd. in Hongkong angestellt war und während dieser Zeit in Basel-Stadt einwohnerpolizeilich angemeldet blieb. Nicht streitig ist im Weiteren, dass die Rekurrentin während der Auslandabwesenheit ihres Ehemannes in der ehelichen Wohnung an der W.-Str. 31 in Basel wohnhaft blieb und weiterhin ihrer Tätigkeit als Sekretärin bei der P. AG in Basel nachging, womit sich ihr steuerrechtlicher Wohnsitz in der Steuerperiode 1993 unbestrittenermassen im Kanton Basel-Stadt befunden hat. Aus den vorliegenden Akten geht zudem hervor, dass die Rekurrentin ihren Ehemann während dessen Anstellung zwischen Dezember 1992 und Oktober 1994 in Hongkong 7 Mal besucht hat (...). Schliesslich ist auch die Umrechnung des in der Lohnbescheinigung der Firma P.-T. Ltd. vom 23. Juni 1994 in HK-\$ angegebenen Salärs des Rekurrenten in Schweizer Franken nicht beanstandet worden. Umstritten ist zwischen den Parteien jedoch, ob sich der steuerrechtliche Wohnsitz des Rekurrenten in der Steuerperiode 1993 in Basel befunden hat und ob das von ihm in der fraglichen Zeit erzielte Einkommen vom Kanton Basel-Stadt zu besteuern ist.

3. Hongkong stand bis zur Etablierung der Sonderverwaltungsregion Hongkong der Volksrepublik China am 1. Juli 1997 unter britischer Kolonialherrschaft. Zwischen der Schweiz und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland besteht ein vom 30. September 1954 datierendes Doppelbesteuerungsabkommen (Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 30. September 1954, im Folgenden DBA GB-CH genannt). Wie aufzuzeigen sein wird, ist

das DBA GB-CH auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar. Das DBA GB-CH definiert den Begriff «Vereinigtes Königreich» und damit den Anwendungsbereich des Abkommens in Art. II Abs. 1 lit. a dahingehend, dass das Abkommen auf Grossbritannien und Nordirland unter Ausschluss der Kanalinseln und der Insel Man anwendbar ist. In der in Teil I des Anhangs aufgeführten Liste der überseeischen Gebiete, auf die das DBA GB-CH ausgedehnt wurde, fehlt Hongkong. Ebenso ist dem Inhaltsverzeichnis des Staatsvertragsrechts im Rahmen der systematischen Sammlung des Bundesrechts kein Hinweis darauf zu entnehmen, dass das DBA GB-CH durch eine Einzelergänzung der Liste in Teil I des Anhangs auf Hongkong ausgedehnt worden wäre (wie z.B. für Barbados SR 0.672.931.681, Malawi SR 0.672.953.21, Sambia SR 0.672.982.31 oder Simbabwe SR 0.672.982.71). Damit kann festgestellt werden, dass kein auf die britische Kronkolonie Hongkong anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz besteht. Ob sich der steuerrechtliche Wohnsitz des Rekurrenten im Jahre 1993 in Basel-Stadt befunden hat, beurteilt sich folglich allein nach schweizerischem bzw. kantonalem Recht.

4. a) Gemäss § 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 Steuergesetz vom 22. Dezember 1949 (aStG) ist steuerpflichtig, wer im Kanton Basel-Stadt Wohnsitz hat oder tatsächlich wohnt. Der Begriff des (steuerrechtlichen) Wohnsitzes wird im Wesentlichen nach zivilrechtlichen Grundsätzen bestimmt (vgl. Känzig, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 2. Auflage, Basel 1982, I. Teil, Art. 4 N 1). Der Wohnsitz einer Person befindet sich gemäss Art. 23 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB) dort, wo sie sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält. Dabei ist ein ununterbrochener Aufenthalt nicht notwendig; der Wohnsitz an einem bestimmten Ort kann, selbst wenn der Aufenthalt auf längere Zeit unterbrochen wird, fortauern, sofern der Wille, diesen Ort als Mittelpunkt der Lebensverhältnisse aufrecht zu erhalten, durch gewisse Beziehungen zu ihm in Erscheinung tritt (vgl. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, N 1 zu Art. 4 BdBSt; ASA 60, S. 501). Der Wohnsitz einer Person befindet sich somit am Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen, der sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände bestimmt, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person (vgl. BGE 125 I 56 E. 2 a, 123 I 289 E. 2 b, 113 Ia 466 E. 3). So kann bei einem Aufenthalt im Ausland ein schweizerischer Wohnsitz vorhanden sein, wenn sich der Mittelpunkt der Lebensbeziehungen in der Schweiz befindet; dabei ist das Hauptgewicht auf das Zentrum des häuslichen Lebens, den Wohnsitz der Familie, und nicht auf den Ort der Berufstätigkeit zu legen (vgl. Masshardt, a.a.O., N 8 zu Art. 4 BdBSt). Demgegenüber wird bei verheirateten Steuerpflichtigen eine Teilung der Steuerhoheit dann als zulässig erachtet, wenn eine auf Dauer berechnete, vom Wohnsitz der steuerpflichtigen Person getrennte Familienniederlassung besteht. Dies kann gemäss Bundesgericht dann der Fall sein, wenn die steuerpflichtige Person dauernd von der Familie getrennt lebt und ihren zivilrechtlichen Wohnsitz am Arbeitsort begründet hat (vgl. BGE vom 3. Februar 1995 i.S. A. M., publ. in: StE 1995, A 24.24.3 Nr. 1 E. 4b, mit Hinweisen).

b) Um die Absicht dauernden Verbleibens kundzutun und damit einen steuerrechtlichen Wohnsitz zu begründen oder aufzugeben, genügen Erklärungen gegenüber Behörden wie insbesondere einwohnerpolizeiliche An- bzw. Abmeldungen oder die Hinterlegung der Schriften als blosser Willenserklärungen nicht (vgl. Locher, Die Praxis der Bundessteuern, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 3, I A, 2d, Nr. 2, 5, 6). Die polizeiliche Meldung und die Schriftenhinterlegung gelten jedoch immerhin als äussere Merkmale, die ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden können, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (vgl. BGE vom 17. Oktober 1997 i.S. X., publ. in: StE 1998, A 24.21 Nr. 11, E. 2a; BGE vom 20. Januar 1994 i.S. H., publ. in: StE 1994, A 24.21 Nr. 7, E. 2a; BGE 108 Ia 255 f. E. 5a). Bei der Ermittlung des steuerrechtlichen Wohnsitzes sind die persönlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person zu berücksichtigen. Massgeblich sind dabei nebst Zivilstand, Art der Erwerbstätigkeit, Nationalität des Arbeitgebers und Zweck des Verweilens insbesondere auch die Wohnverhältnisse an den verschiedenen Orten (eigenes Haus, Wohnung mit eigenen oder fremden Möbeln, Hotelaufenthalt; vgl. StE 1984 B 11.1 Nr. 3, E. 3).

c) Die Frage nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen ist aufgrund der äusserlich erkennbaren objektiven Umstände anhand belegbarer Fakten zu beantworten. Die objektive Beweislast liegt für steuerbegründende oder -erhöhende Tatsachen bei der Steuerbehörde, während steuermindernde oder -aufhebende Faktoren von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen sind (vgl. Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 5. Auflage, Zürich 1995, S. 415; StE 1996 B 93.3 Nr. 5 E. 2c mit Hinweisen).

5. a) Im vorliegenden Fall steht fest, dass der Pflichtige bis und mit Steuerperiode 1992 in Basel gewohnt hat und im Kanton Basel-Stadt unbeschränkt steuerpflichtig gewesen ist. Die Ehefrau hat – wie bereits erwähnt – während des Auslandsaufenthalts des Ehemannes ihren hiesigen steuerrechtlichen Wohnsitz beibehalten. Es stellt sich nun die Frage, ob der Pflichtige für die Dauer seines Auslandsaufenthaltes in Hongkong seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in Basel aufgegeben hat, was als steuermindernde/steueraufhebende Tatsache von den Rekurrenten zu beweisen ist.

b) Der Vertreter der Rekurrenten macht im Wesentlichen geltend, dass der Pflichtige die Absicht gehabt habe, dauernd in Hongkong zu verbleiben. Zur Dokumentation dieser Absicht werden verschiedene Aspekte vorgebracht, die im Folgenden näher zu beleuchten sind:

aa) Es wird geltend gemacht, dass der Pflichtige aufgrund eines unbefristeten Arbeitsvertrages mit der P.-T. Ltd. und somit für unbestimmte Zeit nach Hongkong gezogen sei. Den Arbeitsvertrag, der Rückschlüsse auf die Dauer und die Art der Anstellung des Rekurrenten zugelassen hätte, reicht er indessen nicht ein. Bei der Darstellung des Rekurrenten handelt es sich somit um eine unbewiesene Behauptung, aus der er nichts zu seinen Gunsten ableiten kann. Ebenfalls nicht belegt ist die Behauptung, dass es im Herbst 1994 zwischen der Firmenleitung der P.-T. Ltd. und

dem Rekurrenten zu Differenzen gekommen sei, die dazu geführt hätten, dass der Rekurrent seine Stelle kurzfristig auf Ende Oktober 1994 gekündigt habe und dass er daraufhin in die Schweiz zurückgekehrt sei.

bb) Im Weiteren wird erwähnt, dass der Pflichtige ein von seinem Arbeitgeber zur Verfügung gestelltes Haus bezogen und ein Auto gekauft habe. Dieses Vorbringen steht jedoch im Widerspruch zu den Ausführungen des Treuhänders der Rekurrenten, welcher im Schreiben an die Steuerverwaltung vom 15. September 1995 ausgeführt hat, dass dem Pflichtigen während seines Aufenthaltes in Hongkong eine «Wohnung» und ein Auto unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden seien. Insofern vermag dieses Argument die Absicht des dauernden Verbleibens in Hongkong ebenfalls nicht zu belegen. Mit der Steuerverwaltung ist demnach festzustellen, dass vorliegend keine Investitionen nachgewiesen worden sind, die üblicherweise im Zusammenhang mit einer auf Dauer angelegten Übersiedelung getätigt werden.

cc) Der Vertreter der Rekurrenten führt ferner ins Feld, dass der Pflichtige bei den dortigen Behörden seine Schriften hinterlegt und eine «Hong Kong Identity Card» erworben habe. Dass der Pflichtige sich aufgrund seiner Erwerbstätigkeit in Hongkong dort in irgendeiner Weise behördlich anmelden musste, erscheint selbstverständlich, lässt aber mit Blick auf die obigen Ausführungen nicht (zwingend) auf eine dortige Wohnsitznahme schliessen. Ebenso wenig vermag dies der geltend gemachte Erwerb der «Hong Kong Identity Card» zu beweisen, zumal der Ausweis – aus welchen Gründen auch immer – erst am 27. April 1994 ausgestellt wurde. Im Übrigen bleibt der Aussagegehalt dieses ausländischen Dokuments unklar.

dd) Schliesslich wird geltend gemacht, dass die Rekurrentin ihren Ehemann diverse Male in Hongkong besucht habe. Auch diese Tatsache vermag die Absicht dauernden Verbleibens des Pflichtigen in Hongkong nicht zu erhärten. So erscheint es nicht als ungewöhnlich, den im Ausland weilenden Ehepartner mehrmals pro Jahr zu besuchen, weshalb dies nicht zwangsläufig auf eine Verlegung des Wohnsitzes des Ehepartners hindeuten muss.

c) Der Vertreter der Rekurrenten hat somit nicht nachgewiesen, dass der Pflichtige während seines Aufenthaltes in Hongkong seine Verbindungen zu seinem bisherigen Wohnsitz dauerhaft gelöst und damit seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in Basel aufgegeben hat. Insbesondere spricht die Tatsache, dass sich der Rekurrent in Basel nicht abgemeldet hat, in casu für die Beibehaltung des hiesigen Wohnsitzes. Zwar kommt der Hinterlegung der Schriften – wie erwähnt – für die Qualifikation des Wohnsitzes keine entscheidende Bedeutung zu. Mit der Steuerverwaltung lässt sich diesbezüglich aber feststellen, dass die Nichtabmeldung doch als Ausdruck für den Willen des Rekurrenten verstanden werden kann, den bisherigen Wohnsitz als Mittelpunkt der Lebensinteressen aufrechtzuerhalten. Dass der Rekurrent diese Abmeldung nicht habe nachholen können, da er nach der Darstellung seines Vertreters während der Zeit seiner Tätigkeit in Hongkong kein einziges Mal in die Schweiz zurückgekehrt sei, erscheint nicht nachvollziehbar. Denn zum einen bleibt das Vorbringen, der Pflichtige sei während seines Auslandsaufenthaltes nicht einmal in der

Schweiz gewesen, mangels entsprechender Nachweise (z.B. Passkopien) unbewiesen. Zum anderen wäre eine Abmeldung aus dem Kanton Basel-Stadt auch vom Ausland aus möglich gewesen. Schliesslich dokumentieren auch die Nichtabmeldung und der Verbleib der Rekurrentin in der ehelichen Wohnung in Basel, dass der Pflichtige mit seinem Aufenthalt in Hongkong seine Verbindungen zu seinem bisherigen Wohnsitz nicht gelöst und dass sich der Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen in der hier zur Diskussion stehenden Steuerperiode 1993 nach wie vor in Basel befunden hat. Die Steuerverwaltung hat daher zu Recht das gesamte Einkommen der Rekurrenten der Besteuerung durch den Kanton Basel-Stadt unterworfen.

6. a) Was das Eventualbegehren der Rekurrenten betrifft, die in Hongkong bezahlten Steuern vom Roheinkommen in Abzug zu bringen, so ist Folgendes festzuhalten:

b) Gemäss § 43 Abs. 1 lit. f aStG werden die weder rückforder- noch anrechenbaren ausländischen Quellensteuern vom gesamten Roheinkommen abgezogen. Nach konstanter Praxis der Steuerverwaltung kann gestützt auf § 43 Abs. 1 lit. f aStG ein in der Schweiz wohnhafter Arbeitnehmer, der eine Tätigkeit in einem Land ausübt, mit dem die Schweiz kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, die auf seinem Salär erhobenen ausländischen Quellensteuern oder ihnen gleichgestellten Steuern wie Gewinnungskosten vom rohen Einkommen in Abzug bringen.

c) Die Rekurrenten sind von der Steuerverwaltung bereits im Einspracheentscheid vom 15. April 1997 auf das Fehlen von Unterlagen hingewiesen worden, die belegen würden, dass der Rekurrent (für das Steuerjahr 1993) in Hongkong selber Steuern bezahlt hat. Dies haben die Rekurrenten auch im vorliegenden Rekursverfahren nicht nachgeholt. Aus der ins Recht gelegten, vom 16. Dezember 1994 datierenden Veranlagung des «Inland Revenue Department» von Hongkong geht jedenfalls nicht hervor, ob und wie viel Steuern der Rekurrent den Steuerbehörden in Hongkong selber bezahlt hat. Demgegenüber weist die im Einspracheverfahren eingereichte, an die Arbeitgeberfirma des Rekurrenten gerichtete Steuerrechnung des «Inland Revenue Department» vom 8. März 1995 für die Steuerjahre 1992/93 sowie 1993/94 darauf hin, dass der Steuerbetrag direkt vom Arbeitgeber erhoben worden sein könnte. Es ist daher festzustellen, dass die Rekurrenten den Nachweis für eine eigene Steuerzahlung in Hongkong für die Steuerperiode 1993 nicht erbracht haben, so dass ein Abzug gemäss § 43 Abs. 1 lit. f aStG nicht erfolgen kann.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.