Urteilskopf

92 I 218

38. Urteil vom 1. Juli 1966 i.S. Eidg. Steuerverwaltung gegen X. und Y. und Steuerrekurskommission des Kantons Nidwalden.
Regeste (de):
Verrechnungssteuer und zusätzlicher Steuerrückbehalt USA.

Verpflichtung des Empfängers der besteuerten Wertschriftenerträge zur Rückzahlung der ihm zurückerstatteten Steuerbeträge mangels Wohnsitzes und genügend langen Aufenthalts im Inland.

Regeste (fr):
Impôt anticipé et retenue supplémentaire d'impôt USA.

Obligation de restituer les montants imputés ou remboursés lorsque le bénéficiaire n'avait en Suisse ni domicile ni séjour de durée suffisante.

Regesto (it):
Imposta preventiva e trattenuta supplementare d'imposta USA.

Obbligo del beneficiario del reddito di valori mobiliari soggetto all'imposta di restituire gli importi rimborsatigli, in mancanza di un domicilio o di una dimora di sufficiente durata in Svizzera.

Sachverhalt ab Seite 218

BGE 92 I 218 S. 218

A.- Frau X., welche die italienische und die argentinische Staatsangehörigkeit besitzt und von ihrem Ehemann gerichtlich getrennt ist, und ihre Schwester, Frau Y., welche italienische Staatsangehörige ist und von ihrem Ehemann tatsächlich getrennt lebt, stellten Anfang 1960 bei der Fremdenpolizeibehörde des Kantons Nidwalden Gesuche um Erteilung der Aufenthaltsbewilligung für die Gemeinde Hergiswil, wo sie "ihren Lebensabend zu verbringen wünschten". Den Gesuchen wurde entsprochen. Die beiden Schwestern hatten bereits am 18. September 1959 mit der kantonalen Steuerverwaltung Nidwalden und der Gemeindesteuerkommission Hergiswil einen Steuervertrag abgeschlossen, der vom Regierungsrat des Kantons Nidwalden am 24. November 1959 genehmigt worden war.

BGE 92 I 218 S. 219

Sodann hatten sie durch Vertrag vom 29. Dezember 1959 im 1. Stock der Villa "Yvonne" in Hergiswil einen Salon, ein Ess- und ein Schlafzimmer, sowie zur "Mitbenützung" eine Küche und ein Badzimmer gemietet. Im Jahre 1962 mieteten sie anstelle dieser Wohnung eine solche im Hause "Hubertus" in Hergiswil. Auf Grund des erwähnten Steuervertrages wurden sie für die Jahre 1960 und 1961 zur Kantons- und Gemeindesteuer her-

angezogen. Für die gleiche Periode wurden sie auch der eidg. Wehrsteuer unterworfen. Die Verrechnungssteuer und der zusätzliche Steuerrückbehalt USA auf in den Jahren 1960 und 1961 fällig gewordenenWertschriftenerträgenwurden ihnen vom Kanton Nidwalden zurückerstattet.

B.- Im Kontrollverfahren gemäss Art. 14 Abs. 2 VStB stellte die eidg. Steuerverwaltung fest, dass die den Schwestern zurückerstatteten Quellensteuern die von ihnen in der Schweiz für die Jahre 1960 und 1961 entrichteten direkten Steuern (kantonale Steuern und eidg. Wehrsteuer) beträchtlich übersteigen. Sie gelangte zur Auffassung, dass die Quellensteuern zu Unrecht zurückerstattet worden seien, da die beiden Frauen in der Schweiz weder einen Wohnsitz noch einen steuerrechtlich erheblichen Aufenthalt gehabt hätten. Sie erliess daher gegenüber dem Kanton Nidwalden Kürzungsverfügungen im Umfange der zurückerstatteten Quellensteuerbeträge. Darauf machte das Verrechnungssteueramt Nidwalden durch Verfügungen vom 16. August 1963 gegen die beiden Schwestern Rückgriffsforderungen in diesen Beträgen geltend.

C.- Hiegegen erhoben die beiden Frauen Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Nidwalden. Diese hiess die Beschwerden mit Entscheiden vom 4. Februar 1966 gut. Die Rekursinstanz verweist auf Art. 23-25 ZGB und führt aus, die eidg. Steuerverwaltung habe nicht bewiesen, dass die zwei Schwestern in Hergiswil in fiktiver Weise, einzig zum Zwecke der Steuerumgehung, Wohnsitz genommen hätten. Die Tatsache, dass die beiden vermöglichen Frauen sich während längerer Zeit auf Reisen befanden, schliesse nicht aus, dass sie beabsichtigten, die übrige Zeit in Hergiswil zu verbringen. Es stehe fest, dass sie dort im Jahre 1960 "in aller Form ihren Wohnsitz eingenommen und auch angemeldet" haben, was dadurch bekräftigt werde, dass sie in Nidwalden - unfreiwillig - Steuern bezahlt hätten.

Das Bestehen eines Wohnsitzes an einem anderen Orte sei nicht nachgewiesen worden. Insbesondere fehle der Beweis für die Behauptung der eidg. Steuerverwaltung, der Wohnsitz der Frau Y. falle mit demjenigen ihres Ehemannes in Italien zusammen. Die Ehefrau könne einen selbständigen Wohnsitz haben, wenn sie berechtigt sei, getrennt zu leben (Art. 25 Abs. 2 ZGB). Eine gerichtliche Bewilligung des Getrenntlebens sei nicht erforderlich; es genüge das Einverständnis des Ehemannes, das hier als gegeben erachtet werden könne. Würde angenommen, dass die beiden Schwestern mangels Begründung eines Wohnsitzes in Hergiswil die ihnen zurückerstatteten Quellensteuerbeträge zurückzuzahlen haben, so müssten ihnen anderseits nach dem Grundsatz von Treu und Glauben die von ihnen in der Schweiz bezahlten direkten Steuern zurückerstattet werden.

D.- Die eidg. Steuerverwaltung führt gegen die beiden Entscheide der kantonalen Rekurskommission Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, sie seien aufzuheben. Sie macht geltend, es sei nicht nachgewiesen, dass die beiden Frauen in Hergiswil einen Wohnsitz im Sinne des Art. 23 ZGB begründet haben. Sie hätten nie die Absicht gehabt, diesen Ort zum Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen zu machen. Sie hätten sich kaum je, auf jeden Fall nur äusserst selten, dort aufgehalten; sie seien ständig, vor allem in Südamerika, unterwegs gewesen. Übrigens hätte Frau Y., die von ihrem Ehemann nicht gerichtlich getrennt sei, einen selbständigen Wohnsitz nur bei richterlicher Bewilligung zum Gentrenntleben begründen können. Die Berufung der Rekurskommission auf Art. 24 ZGB gehe fehl. Mangels eines steuerrechtlich relevanten Aufenthaltes der beiden Schwestern in Hergiswil könne die Rückerstattung der Quellensteuern auch nicht auf die Verfügung Nr. 1a des eidg. Finanz- und Zolldepartements vom 20. November 1944 über die Verrechnungssteuer gestützt werden.

E.- Die Frauen X. und Y. haben unter Berufung auf ihre Eingaben an die Rekurskommission auf weitere Ausführungen verzichtet, ebenso die Rekurskommission unter Hinweis aufihre Entscheide.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Da die beiden von der eidg. Steuerverwaltung getrennt eingereichten Beschwerden gleichartige Tatbestände betreffen,

BGE 92 I 218 S. 221

rechtfertigt es sich, sie zu vereinigen und nur ein Urteil zu fällen, (Art. 24 Abs. 2 lit. b BZP in Verbindung mit Art. 40 OG).

2. Nach Art. 8 Abs. 1 und 2 VStB können natürliche Personen die Verrechnung der ihnen vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer mit den von ihnen zu entrichtenden, in der kantonalen Gesetzgebung bezeichneten Kantons- und Gemeindesteuern bzw. die Rückerstattung der diese kantonalen Steuern übersteigenden verrechenbaren Beträge verlangen, sofern sie im Zeitpunkt der Fälligkeit der steuerbaren Leistung im Inland Wohnsitz hatten. Für den Begriff des Wohnsitzes verweist Art. 9 Abs. 1 VStB auf Art. 4 WStB und dieser auf Art.23-26 ZGB.
a) Nach Art. 23 Abs. 1 ZGB befindet sich der Wohnsitz einer Person an dem Orte, wo sie sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält. Es muss nach den gesamten Umständen angenommen werden können, dass die Person den Ort, an dem sie - wenn auch nur kurze Zeit - verweilt, zum Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen macht (BGE 64 II 403,BGE 69 I 12,BGE 69 II 280,BGE 77 I 118, BGE 85 II 322, BGE 87 II 10, BGE 88 III 138). In den Beschwerden an die kantonale Rekurskommission haben die Frauen X. und Y. geltend gemacht, im Steuervertrag sei festgelegt, dass sie beabsichtigten, "Ende 1959 in Hergiswil Domizil zu nehmen"; sodann hätten sie in ihrem Gesuch um Erteilung der Aufenthaltsbewilligung ihre Absicht, ihren Lebensabend dort zuverbringen, bekannt gegeben, sich ordnungsgemäss bei der Fremdenpolizeibehörde Nidwaldenund beimitalienischen Konsulat in Luzern angemeldet, eine Wohnung in Hergiswil gemietet und zwischen ihren Auslandreisen auch benützt, dort ihre Steuerdeklaration eingereicht und ihre Steuern bezahlt. Damit ist aber noch nicht dargetan, dass sie Hergiswil zum Mittelpunkt ihrer Lebensverhältnisse gemacht haben (vgl.BGE 41 I 454,BGE 42 I 95,BGE 64 II 403,BGE 77 I 119, BGE 85 II 322, BGE 87 II 10, BGE 88 III 139; ASA Bd. 33. S. 515). Es müsste feststehen, dass sie in den dort gemieteten Räumlichkeiten - wenn auch nur kürzere Zeit und mit Unterbrüchen - tatsächlich gewohnt haben. Ein Wohnen hätte Spuren hinterlassen. Es müssten Anzeichen dafür vorliegen, dass die zwei Frauen in der Wohnung in Hergiswil ihre Freunde und Bekannten empfangen und von dort aus ihre Beziehungen nach auswärts telephonisch und schriftlich gepflegt, d.h. jene gesellschaftlichen Verbindungen aufgenommen und unterhalten haben, die einen Aufenthaltsort erst zum Wohnsitz machen. Es hätten öffentliche Dienste (Wasser- und Stromversorgung,

BGE 92 I 218 S. 222

Abfuhrwesen, Post und Telephon) und auch eine Haushaltshilfe (Spettfrau) in Anspruch genommen werden müssen. Es fehlen jedoch Anhaltspunkte für eine solche Benützung der Wohnung in Hergiswil. Die beiden Schwestern haben in dieser Beziehung keinerlei schlüssige Tatsachen unter Beweis gestellt. Sie haben nicht einmal nähere Angaben darüber gemacht, wann sie sich in Hergiswil aufgehalten haben. Die Rekurskommission wendet ein, niemandem könne verwehrt werden, viel zu reisen und die Post sich anderswohin als in die eigene Wohnung zustellen zu lassen. Dies ist durchaus richtig. Indessen hat die eidg. Steuerverwaltung nicht den Lebensstil der Frauen X. und Y. kritisiert, sondern lediglich - mit Recht - festgestellt, dass die Wohnsitznahme ein Mindestmass an Bindungen an einen bestimmten Ort voraussetzt. Es ist nicht einmal wahrscheinlich,

dass die beiden Frauen, welche sehr vermöglich und an eine gehobene Lebensführung gewöhnt sind, sich mit der von ihnen im Hause "Yvonne" gemieteten Wohnung zufrieden gegeben hätten, wenn sie wirklich die Absicht gehabt hätten, dort den Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen zu schaffen; denn nach dem Mietvertrag stand ihnen an Küche und Bad nur ein Mitbenützungsrecht zu, so dass sie diese Räume mit fremden Leuten hätten teilen müssen. Dazu kommt, dass die Wohnung am 8. April 1962, als ein Kaufsinteressent die Villa "Yvonne" besichtigte, nach seiner schriftlichen Erklärung weder bewohnt noch zum Wohnen eingerichtet war. Damals war aber der von den beiden Frauen am 29. Dezember 1959 abgeschlossenen Mietvertrag noch in Kraft - er wurde erst auf den 1. Juni 1962 aufgehoben-und war nach ihren eigenen Angaben eine neue Wohnung noch nicht gefunden. Die zwei Frauen haben es auch unterlassen, Ausweise über die Beschaffung von Möbeln (Kaufverträge oder Belege über die zollfreie Einfuhr von Umzugsgut) beizubringen, Nach alldem kann nicht angenommen werden, dass sie sich in Hergiswil mit der Absicht dauernden Verbleibens aufgehalten, also dort einen Wohnsitz im Sinne des Art. 23 Abs. 1 ZGB begründet haben. b) In Art. 24 ZGB, auf den die Vorinstanz u.a. verweist, werden Fiktionen für den Fall aufgestellt, dass die tatsächlichen Voraussetzungen der Wohnsitznahme im Sinne des Art. 23 nicht erfüllt sind. Art. 24 Abs. 1 ZGB, wonach der einmal begründete Wohnsitz

einer Person bis zum Erwerb eines neuen bestehen bleibt, fällt hier von vornherein ausser Betracht: Da die Voraussetzungen für eine Wohnsitznahme der Frauen X. und Y. in Hergiswil in keinem Zeitpunkte gegeben waren, kann nicht gesagt werden, ein einmal dort begründeter Wohnsitz habe bis zum Erwerb eines neuen fortgedauert. Nach Art. 24 Abs. 2 ZGB gilt der Aufenthaltsort als Wohnsitz, wenn ein früherer Wohnsitz nicht nachweisbar oder ein im Ausland begründeter Wohnsitz aufgegeben und in der Schweiz kein neuer begründet worden ist. Da unter "Aufenthaltsort" im Sinne dieser Bestimmung der Ort des tatsächlichen Verweilens ohne Rücksicht auf die Festigkeit der Verbindung mit dem Ort zu verstehen ist (zumindest dann, wenn kein qualifizierter Aufenthaltsort vorliegt: EGGER, Personenrecht, N. 7 zu Art. 24 ZGB), könnte mangels einer nachweisbaren anderweitigen Bindung ein flüchtiger Aufenthalt in Hergiswil genügen, um einen Wohnsitz zu schaffen. Das Bundesgericht hat jedoch für das Wehrsteuerrecht dargetan, dass eine Anwendung des Art. 24 Abs. 2 ZGB das Ordnungsprinzip von Art. 3 Ziff. 1 WStB in bezug auf das Verhältnis zwischen lit. a einerseits und lit. b und c anderseits in nicht zu rechtfertigender Weise stören würde (ASA Bd. 14 S. 67). Nicht minder bedenklich erscheint aber die Anwendung des Art. 24 Abs. 2 ZGB im Verrechnungssteuerrecht; denn sie hätte unter Umständen zur Folge, dass ein wohnsitzloser Ausländer auch bei nur flüchtigem Aufenthalt in der Schweiz gegenüber anderen Personen mit wesentlich intensiverer Bindung zur Schweiz privilegiert würde, was nicht wohl der Sinn des Verrechnungssteuerbeschlusses sein kann (vgl. ASA Bd. 33 S. 516/7). Es kann jedoch im vorliegenden Fall offen gelassen werden, wie es sich damit verhält. Die Frauen X und Y haben nicht dargetan, dass die in Art. 24 Abs. 2 umschriebenen Voraussetzungen in ihrem Fall zutreffen. Es ist nicht Sache der Steuerbehörden, darnach zu forschen. Übrigens spricht die Wahrscheinlichkeit eher dafür, dass jedenfalls Frau Y..auch in den Jahren 1960 und 1961 Wohnsitz im Ausland hatte, nämlich in Italien; denn es steht fest, dass ihr Ehemann mit den Kindern dort wohnt, und ihre Ehe ist offenbar nicht gerichtlich getrennt. Ob sie überhaupt berechtigt gewesen wäre, einen selbständigen Wohnsitz in der Schweiz zu begründen (vgl. Art. 25 ZGB), kann dahingestellt bleiben. Mangels Wohnsitzes der beiden Frauen im Inland liess sich

demnach die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an sie nicht auf Art. 8 VStB stützen.

3. Das eidg. Finanz- und Zolldepartement hat auf Grund von Art. 22 lit. c VStB angeordnet, dass der Kanton abgezogene Verrechnungssteuern auch in anderen als den in Art. 8 daselbst bezeichneten Fällen zurückzuerstatten hat. Hier kommt nur Art. 2 der Verfügung Nr. 1a des Departements vom 20. November 1944 in Betracht, wonach Anspruch auf Rückerstattung auch solche natürliche Personen haben, die, ohne in der Schweiz ihren Wohnsitz zu haben, sich hier aufhalten und wegen dieses Aufenthaltes zur Entrichtung periodisch veranlagter Kantons- oder Gemeindesteuern verpflichtet sind. Die Frauen X. und Y. sind in Nidwalden für die Jahre 1960 und 1961 zu Kantons- und Gemeindesteuern veranlagt worden. Das ist indessen auf Grund des von ihnen abgeschlossenen Steuervertrages geschehen. Nach Art. 2 der Verfügung Nr. 1a anspruchsberechtigt ist jedoch nur, wer periodisch veranlagte Kantons- und Gemeindesteuern wegen seiner durch inländischen Aufenthalt begründeten persönlichen Zugehörigkeit zu einem schweizerischen Gemeinwesen zu entrichten hat (PFUND, Schweiz. jur. Kartothek Nr. 895, S. 3 N. 1). Es fragt sich daher, ob die beiden Frauen auf Grund eines Aufenthalts in Hergiswil zur Entrichtung von Kantons- und Gemeindesteuern verpflichtet waren. Wer Kantons- und Gemeindesteuern zu bezahlen hat, bestimmt das kantonale Recht. Welche Anforderungen an einen die Steuerpflicht in Kanton und Gemeinde begründenden Aufenthalt gestellt werden, ist daher ebenfalls eine Frage des kantonalen Rechts, die aber als Vorfrage vom Bundesgericht selbständig zu prüfen ist. Das Steuergesetz des Kantons Nidwalden vom 24. April 1955, das auf die Jahre 1960 und 1961 anwendbar war, erklärt in § 6 Abs. 1 lit. a als steuerpflichtig natürliche Personen, die im Kanton Wohnsitz haben, und fügt bei, dass dem Wohnsitz der Aufenthalt gleichsteht, sofern dieser der Ausübung einer Erwerbstätigkeit dient oder "ungeachtet vorübergehender Unterbrechung länger als 3 Monate dauert". Die Frauen X. und Y. haben im Kanton Nidwalden keine Erwerbstätigkeit ausgeübt. Es bestehen aber auch keine Anhaltspunkte dafür, dass sie sich dort im Verlaufe jedes der beiden Jahre 1960 und 1961 zusammengezählt über 3 Monate lang aufgehalten haben. Die kantonalen Behörden haben dies nicht

geprüft. Indessen sind die beiden Frauen durch die Beschwerde der eidg. Steuerverwaltung daraufaufmerksam gemacht worden, dass es von Bedeutung ist, wie lange sie sich in Hergiswil aufgehalten haben. Sie haben es jedoch unterlassen, irgendwelche konkreten Angaben hierüber zu machen. Es kann nicht Sache des Bundesgerichts sein, von Amtes wegen Erhebungen über Tatsachen anzustellen, welche die zwei Frauen leicht hätten ins richtige Licht stellen können. Unter diesen Umständen muss angenommen werden, dass hier die Voraussetzungen für die Entstehung der Steuerpflicht in Gemeinde und Kanton auf Grund des Aufenthalts nicht gegeben waren, also die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auch nicht auf die Verfügung Nr. 1a des eidg. Finanz- und Zolldepartements gestüzt werden konnte.

4. Das Abkommen zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 24. Mai 1951 sieht in Art. VI und VII und der BRB vom 2. November 1951 über die Ausführung des Abkommens in Art. 13 ff. vor, dass natürliche Personen mit Wohnsitz in der Schweiz Anspruch auf Beschränkung der amerikanischen Quellensteuer haben. Nach Art. 20 dieses BRB, welcher die Verfügung Nr. 1a des eidg. Finanz- und Zolldepartements vom 20. November 1944 über die Verrechnungssteuer als anwendbar erklärt, wäre dem Wohnsitz in der Schweiz ein Aufenthalt im Sinne des Art. 2 dieser Verfügung gleichzustellen. Ob dies dem Sinne des Abkommens entspricht, kann im vorliegenden Fall offen gelassen werden; denn nach dem in Erw. 3 hiervor Gesagten liegt hier nicht nur kein Wohnsitz, sondern auch kein Aufenthalt im Sinne des Art. 2 der Verfügung Nr. 1a vor. Daher erweist sich die Rückerstattung des zusätzlichen Steuerrückbehaltes USA an die Frauen X. und Y. ebenfalls als unbegründet (Art. 1 BRB vom 14. Dezember 1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes).

5. Haben demnach die beiden Frauen die Rückerstattung der Verrechnungssteuer und des zusätzlichen Steuerrückbehaltes USA zu Unrecht beansprucht, so haben sie ihrerseits Rückzahlung zu leisten (Art. 14 Abs. 4 VStB, Art. 19 f. BRB vom 2. November 1951, Art. 4 BRB vom 14. Dezember 1962). Daran ändert es nichts, dass sie in der Schweiz zu direkten

Steuern herangezogen worden sind. Die von der kantonalen Rekurskommission aufgeworfene Frage, ob ihnen diese Steuern zurückzuerstatten seien, ist im gegenwärtigen Verfahren nicht zu prüfen.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerden werden gutgeheissen und die angefochtenen Entscheide aufgehoben. Die Frauen X. und Y. haben die ihnen zurückerstatteten Quellensteuern (Verrechnungssteuer und zusätzlicher Steuerrückbehalt USA 1960 und 1961) zurückzu zahlen.