

Ehegattenbesteuerung

Steuertarif und Sozialabzüge; Kinder- und Unterstützungsabzug

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 22/2000 vom 24. Februar 2000

Vorfrageweise Prüfung der Gültigkeit einer im Ausland geschlossenen Ehe eines ausländischen Steuerpflichtigen zwecks Anwendung des zutreffenden Steuertarifs und der richtigen Sozialabzüge. Kriterien für die Gewährung des Kinder- und Unterstützungsabzugs.

I. Sachverhalt

1. In der Steuererklärung pro 1996 hat der Rekurrent auf Seite 1 angemerkt, dass er verheiratet sei. Seine Frau würde zusammen mit ihren fünf gemeinsamen Kindern in Tunesien leben; sie würde dort nicht arbeiten. Unter Ziffer 16a der Steuererklärung hat der Rekurrent den Versicherungsabzug für Ehepaare von Fr. 1'000.–, unter Ziffer 24 einen Abzug für die fünf Kinder im eigenen Haushalt von Fr. 25'000.– und unter Ziffer 26a den Sozialabzug für in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten von Fr. 6'000.– geltend gemacht.

2. Am 20. Mai 1998 wurde dem Rekurrenten die Veranlagungsverfügung zu den kantonalen Steuern pro 1996 (Fälligkeitsjahr 1997) samt Veranlagungsprotokoll zugestellt. Aus diesem ergibt sich, dass die Steuerverwaltung den Kinderabzug unter Ziffer 24 der Steuererklärung gestrichen und statt dessen unter Ziffer 25 der Steuererklärung einen Abzug für Unterstützte eingesetzt hat. Da der Rekurrent beim Kontrollbüro Basel-Stadt «als geschieden geführt» werde, ist er zudem als Alleinstehender veranlagt worden. Dementsprechend wurde der Versicherungsabzug auf Fr. 500.– gekürzt (Ziffer 16 der Steuererklärung) und der Sozialabzug für in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten gestrichen (Ziffer 26a der Steuererklärung).

Mit Änderungsanzeige vom 28. Mai 1998 teilte die Steuerverwaltung dem Rekurrenten (nachträglich) mit, dass für das Jahr 1996 lediglich Fr. 4'883.15 als Unterstützungszahlungen an Familienangehörige in Tunesien belegt seien. Somit hätte nur ein Abzug toleriert werden können. Die übrigen Belege würden das Jahr 1995 betreffen und seien in der Steuererklärung 1995 auch berücksichtigt worden. Das steuerbare Einkommen betrage somit Fr. 43'900.–.

3. Gegen die Veranlagung vom 20. Mai 1998 erhob der Rekurrent mit Schreiben vom 3. Juni/29. Juli 1998 Einsprache, welche von der Steuerverwaltung mit Entscheidung vom 3. November 1998 abgewiesen wurde.

4. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 3. Dezember 1998 und die – innert mehrmals erstreckter Frist – eingereichte Rekursbegründung vom 30. Juni 1999. Der Rekurrent beantragt, er sei für das Jahr 1996 als verheiratet anzuerkennen, demgemäss sei der Tarif B anzuwenden, und es seien ihm die Abzüge eines Verheirateten zu gewähren, insbesondere der Versicherungsabzug von Fr. 1'000.– und der allgemeine Ehepaarsabzug von Fr. 6'000.–. Darüber hinaus seien ihm Kinderabzüge von insgesamt Fr. 10'000.– zu gewähren. Die Einzelheiten seines Standpunktes ergeben sich, soweit sie für den vorliegenden Entscheid von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 16. Juli 1999 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen.

6. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden; eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

II. Entscheidungsgründe

1. ...

2. Der Rekurrent beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 3. November 1998 aufzuheben, ihn als verheiratet anzuerkennen und ihm demzufolge die Abzüge eines Verheirateten, insbesondere der Versicherungsabzug von Fr. 1'000.– und der allgemeine Ehepaarsabzug von Fr. 6'000.– zu gewähren. Zudem seien insgesamt Fr. 10'000.– als Abzüge für die Kinder zuzulassen.

Unbestritten ist, dass der Rekurrent sowohl 1984 in der Schweiz als auch 1985 in Tunesien eine Ehe eingegangen ist, wobei die erste Ehe im Jahre 1988 geschieden wurde. Nicht strittig ist ferner, dass der Rekurrent fünf Kinder hat, die alle in Tunesien leben. Umstritten ist hingegen, ob die zweite Ehe als ungültig zu gelten hat und ob der Rekurrent somit am 31. Dezember 1996 als «geschieden» zu betrachten gewesen ist. Strittig ist des Weiteren, ob und in welchem Umfang dem Rekurrenten ein Kinderabzug oder allenfalls ein Unterstützungsabzug zuzugestehen ist.

3. a) Der Rekurrent macht zunächst geltend, dass er als verheiratet zu gelten habe. Es seien ihm dementsprechend die Abzüge eines Verheirateten, insbesondere der Versicherungsabzug von Fr. 1'000.– und der allgemeine Ehepaarsabzug von Fr. 6'000.– zu gewähren. Zudem sei er nach dem Tarif B zu veranlagten.

aa) Nach § 44 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a StG können die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten vom reinen Einkommen einen Abzug von Fr. 6'000.– vornehmen. Massgebend für diesen persönlichen Abzug sind die Verhältnisse am Ende des Steuerjahres (§ 44 Abs. 2 StG). Gemäss § 48 Abs. 2 StG ist

für die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten die jährliche Steuer auf dem steuerbaren Einkommen nach dem Tarif B zu bemessen. Für alle übrigen Steuerpflichtigen kommt gemäss § 48 Abs. 1 StG der Tarif A zur Anwendung.

bb) Die Anerkennung und Vollstreckbarerklärung ausländischer Entscheidungen wird in Art. 25 ff. des Bundesgesetzes vom 18. Dezember 1987 über das internationale Privatrecht (IPRG) geregelt. Dabei ist grundsätzlich das Begehren auf Anerkennung oder Vollstreckung an die zuständige Behörde des Kantons zu richten, in dem die ausländische Entscheidung geltend gemacht wird (Art. 29 Abs. 1 IPRG). Wird jedoch eine Entscheidung vorfrageweise geltend gemacht, so kann die angerufene Behörde selber über die Anerkennung entscheiden (Art. 29 Abs. 3 IPRG).

cc) Eine im Ausland gültig geschlossene Ehe wird gestützt auf Art. 45 Abs. 1 IPRG in der Schweiz anerkannt. Dabei ist zunächst abzuklären, ob die Eheschliessung nach dem Recht am Ort der Eheschliessung gültig erfolgt ist. Besteht nach den für die Behörden am Trauungsort verbindlichen Regeln keine gültige Eheschliessung, ist zu prüfen, ob nach dem Recht des Wohnsitz-, des Aufenthalts- oder des Heimatstaates eines der Brautleute eine gültig geschlossene Ehe vorliegt (vgl. Volken, in: IPRG Kommentar, Hrsg.: Heini et altera, Zürich 1993, Art. 45 Rz. 15; Schwander, Einführung in das internationale Privatrecht, 2. Band: Besonderer Teil, St. Gallen/Lachen 1997, Rz. 122 ff.). Der Gesetzgeber hat mit Art. 45 Abs. 1 IPRG eine möglichst anerkennungsfreundliche Lösung angestrebt, so dass eine Ehe nur dann nicht als gültig anzuerkennen ist, wenn sie nach allen wahlweise massgebenden Rechtsordnungen von Amtes wegen für nichtig erklärt werden müsste (vgl. wiederum Volken, a.a.O., Art. 45 Rz. 16; vgl. zum Ganzen auch Siehr, in: Kommentar zum Schweizerischen IPRG, Hrsg.: Honsell et altera, Basel/Frankfurt am Main 1996, Art. 45 Rz. 9).

b) aa) Der Rekurrent hat sich per 27. Februar 1984 von Tunis herkommend im Kanton Basel-Stadt unter Hinterlage einer Konsulatsbestätigung niedergelassen. Am gleichen Tag hat er sich mit Frau V. verheiratet. Am 26. Januar 1988 wurde diese Ehe geschieden. In den Steuererklärungen pro 1985 bis 1995 hat er seinen Zivilstand jeweils mit getrennt bzw. geschieden angegeben. Erstmals mit der Steuererklärung pro 1996 hat der Rekurrent nun geltend gemacht, dass er seit dem 22. Juli 1985 mit einer Tunesierin verheiratet sei und dass seine Frau in Tunesien mit den fünf Kindern leben würde.

bb) Aus dem vom Vertreter des Rekurrenten beim Institut für Rechtsvergleichung in Auftrag gegebenen Gutachten vom 19. März 1998 geht hervor, dass die zweite Ehe des Rekurrenten, welche dieser am 22. Juli 1985 in Tunesien mit einer Tunesierin eingegangen war, gemäss tunesischem Recht nichtig ist.

cc) Das schweizerische Eherecht – als Recht des Wohnsitzstaates des Rekurrenten – wurde durch das Bundesgesetz vom 26. Juni 1998, welches am 1. Januar 2000 in Kraft getreten ist, revidiert. Mit Art. 7 wurde eine neue Bestimmung in den Schluss-

titel des Zivilgesetzbuches (SchlT ZGB) eingefügt, die in Abs. 1 für Eheschliessungen ausschliesslich das neue Recht für anwendbar erklärt. Nach Art. 7 Abs. 2 SchlT ZGB können Ehen, für die nach dem bisherigen Recht ein Ungültigkeitsgrund vorliegt, nur noch nach den Bestimmungen des neuen Rechts für ungültig erklärt werden.

dd) Gemäss Art. 105 Ziff. 1 der seit dem 1. Januar 2000 geltenden Fassung des ZGB liegt ein Ungültigkeitsgrund vor, wenn zur Zeit der Eheschliessung einer der Ehegatten bereits verheiratet ist und die frühere Ehe nicht durch Scheidung oder Tod des Partners aufgelöst worden ist. Im vorliegenden Fall wurde jedoch die erste, am 27. Februar 1984 geschlossene Ehe des Rekurrenten am 26. Januar 1988 durch Scheidung aufgelöst. Damit ist die zweite, am 22. Juli 1985 geschlossene Ehe des Rekurrenten als gültig zu betrachten und der Zivilstand des Rekurrenten zum massgeblichen Zeitpunkt vom 31. Dezember 1996 als verheiratet einzustufen. Dass sich der Rekurrent am 19. April 1999 von seiner tunesischen Frau hat scheiden lassen, um erneut dieselbe Frau am 5. Juni 1999 in Tunesien zu heiraten, ist für das hier in Frage stehende Steuerjahr 1996 bedeutungslos.

c) aa) Die Steuerverwaltung beruft sich diesbezüglich in ihrer Vernehmlassung auf einen Entscheid des Bundesgerichts vom 15. März 1984, nach welchem eine im Ausland geschlossene, nichtige Ehe bis zum Entscheid über eine Nichtigkeitsklage nicht anerkannt werden kann (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 6. Juli 1999, S. 4 mit Verweis auf Pra., 73/1984, Nr. 130, S. 356 ff.). Daraus kann die Steuerverwaltung jedoch nichts zu ihren Gunsten ableiten, unterscheidet sich doch der vom Bundesgericht zu beurteilende Sachverhalt in einem ganz wesentlichen Punkt von dem hier zur Diskussion stehenden Fall. In jenem Entscheid war die Scheidung der ersten Ehe nämlich nach schweizerischem Recht nicht anerkannt worden, womit die zweite Ehe wegen Verstosses gegen das Bigamieverbot als nichtig anzusehen war. Demgegenüber ist die zweite Ehe des Rekurrenten – wie oben dargelegt – nach schweizerischem Recht als gültig zu qualifizieren.

bb) Nur nebenbei sei noch festgehalten, dass auch nach dem vor dem 1. Januar 2000 geltenden Recht die zweite Ehe des Rekurrenten als gültig zu betrachten gewesen wäre. Gemäss Art. 122 Abs. 1 aZGB wurde nach Auflösung der Ehe ihre Nichtigkeit nicht mehr von Amtes wegen verfolgt, wobei bei mehrfacher Ehe die Regel des Art. 122 Abs. 1 aZGB nicht nur im Falle der Auflösung der an einem Nichtigkeitsgrund leidenden Ehe, sondern auch der früheren Ehe gegolten hat (vgl. Lüchinger/Geiser, in: Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Schweizerisches Zivilgesetzbuch, Bd. I, Hrsg.: Honsell/Vogt/Geiser, Basel 1996, Art. 122 N 6; vgl. auch Götz, in: Berner Kommentar, Hrsg.: Meier-Hayoz, Bern 1978, Art. 120 N 2). Da kein Nichtigkeitsentscheid für die zweite Ehe des Rekurrenten vom 22. Juli 1985 vorliegt, hätte er also auch nach den Bestimmungen des alten Rechts als verheiratet gegolten.

d) Im hier massgeblichen Zeitpunkt per 31. Dezember 1996 ist der Rekurrent somit als verheiratet zu betrachten. Der Rekurs ist deshalb in diesem Punkte gutzu-

heissen und der Rekurrent gemäss § 48 Abs. 2 StG nach dem Tarif B zu besteuern. Darüber hinaus ist dem Rekurrenten der unter Ziffer 16a der Steuererklärung pro 1996 geltend gemachte Versicherungsabzug für Ehepaare von Fr. 1'000.– und der unter Ziffer 26a der Steuererklärung angebrachte Sozialabzug für in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten von Fr. 6'000.– zu gewähren.

4. a) Der Rekurrent bringt ferner vor, seinen in Tunesien lebenden Kindern monatlich Fr. 850.– oder pro Jahr «rund» Fr. 10'000.– zukommen zu lassen. Es seien ihm daher Kinderabzüge von insgesamt Fr. 10'000.– zu gewähren.

b) Gemäss § 44 Abs. 1 Ziff. 2 StG können vom reinen Einkommen abgezogen werden: Fr. 5'000.– für jedes minderjährige, erwerbsunfähige oder der beruflichen Ausbildung obliegende Kind, das in häuslicher Gemeinschaft mit dem oder der Steuerpflichtigen lebt, und sofern er oder sie den Unterhalt des Kindes mindestens zur Hälfte bestreitet. Der Abzug kann für ein Kind nur einmal abgezogen werden. Massgebend sind auch hier die Verhältnisse am Ende des Steuerjahres (§ 44 Abs. 2 StG).

c) Fest steht im vorliegenden Fall, dass die fünf Kinder des Rekurrenten im Jahre 1996 in Tunesien gelebt haben und dass der Rekurrent in dieser Zeit in Basel gewohnt hat. Da der Rekurrent folglich per 31. Dezember 1996 nicht in häuslicher Gemeinschaft mit seinen fünf Kindern gelebt hat, hat ihm die Steuerverwaltung den geltend gemachten Kinderabzug zu Recht verweigert.

5. a) Gemäss § 44 Abs. 1 Ziff. 3 StG können für jeden in Erfüllung einer rechtlichen Pflicht unterstützten Angehörigen die nachweisbaren Aufwendungen bis zu einem Höchstbetrag von Fr. 5'000.– pro unterstützte Person pro Jahr vom reinen Einkommen abgezogen werden. Ausgenommen sind Abzüge für Ehegatten, auch nach einer Trennung oder Scheidung, und Abzüge für Kinder, für die entweder ein Kinder- oder Alimentenabzug gegeben ist.

aa) Wie die Steuerverwaltung unter Berufung auf ein Urteil des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt richtig bemerkt, ist unter der rechtlichen Pflicht im Sinne von § 44 Abs. 1 Ziff. 3 StG einzig die gesetzliche Unterstützungspflicht, wie sie zum Beispiel in Art. 328 Abs. 1 ZGB verankert ist, zu verstehen. Angehörige im Sinne des Steuergesetzes stellen deshalb ausschliesslich die Mitglieder einer Familiengemeinschaft dar (vgl. die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 16. Juli 1999, S. 6 mit Verweis auf VGE vom 22. März 1991 i.S. S.N., S. 5). Gegenseitig unterstützungspflichtig sind Verwandte in auf- und absteigender Linie und Geschwister, sobald sie ohne diesen Beistand in Not geraten würden. In Not geraten aber einzig diejenigen Personen, die in keiner Weise mehr fähig sind, in genügendem Umfange für ihre eigene Lebenshaltung aufzukommen. Folglich kann der Steuerpflichtige den Unterstützungsabzug nur für Personen beanspruchen, die ihren Lebensunterhalt vorübergehend oder dauernd nicht selber bestreiten können und somit unterstützungsbedürftig sind (vgl. Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, S. 149).

bb) Damit der Unterstützungsabzug gemäss § 44 Abs. 1 Ziffer 3 StG gewährt werden kann, wird ferner verlangt, dass tatsächlich Unterstützungsleistungen erbracht worden sind. So bringt der Gesetzgeber mit der Verwendung des Begriffes «höchstens» zum Ausdruck, dass es sich beim Unterstützungsabzug von Fr. 5'000.– pro unterstützte Person nicht um einen Pauschalabzug handelt. Vielmehr können «nur» die effektiv geleisteten und nachgewiesenen Zahlungen abgezogen werden.

cc) Der Nachweis bezüglich des Vorliegens einer rechtlichen Unterstützungspflicht gegenüber Angehörigen und bezüglich des tatsächlichen Erbringens von Unterstützungsleistungen richtet sich grundsätzlich nach den allgemeinen Regeln. So hat der Steuerpflichtige Tatsachen, die er zu seinen Gunsten anruft, zu beweisen (vgl. hierzu auch Grüniger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2. Aufl., Basel 1970, S. 90). Um das Zustandekommen einer vollständigen und richtigen Veranlagung zu ermöglichen, hat er zudem nach § 12 Abs. 2 StG auf Verlangen insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft zu erteilen, Belege vorzulegen und weitere Bescheinigungen beizubringen. Darüber hinaus hat der Steuerpflichtige gemäss § 13 Abs. 1 StG auf Verlangen die Richtigkeit seiner Angaben nachzuweisen.

b) Nach der baselstädtischen Praxis hat der Unterstützungspflichtige die effektive Erbringung der Unterstützungsleistungen durch schweizerische Bank- und Postbelege nachzuweisen (vgl. StRKE vom 26. August 1993 publiziert in BStPra XIII, S. 115 ff.). Auch aus verfassungsrechtlicher Sicht ist es zulässig, an den Nachweis von geltend gemachten Unterstützungszahlungen, die an Empfänger im Ausland fliessen, besonders strenge Anforderungen zu stellen. So entschied das Bundesgericht, dass die Praxis der Zürcher Finanzdirektion, welche für den Nachweis solcher Leistungen in der Regel auf Bank- oder Postbelege abstellt, nicht gegen Art. 8 Abs. 1 BV (Art. 4 Abs. 2 der alten Bundesverfassung) verstosse (vgl. BGE vom 19. August 1996, publ. in: StE 1997 B 92.51 Nr. 4).

c) aa) Bei den zu unterstützenden Personen geht es im vorliegenden Fall um A. (Jahrgang 1986), N. (Jahrgang 1987), M. (Jahrgang 1989), A. (Jahrgang 1992) und H. (Jahrgang 1995). Wie sich aus dem Familienbüchlein ergibt, handelt es sich dabei um die fünf Kinder des Rekurrenten. Dass diese Kinder Angehörige im Sinne des Steuergesetzes sind, steht ausser Frage und wird auch nicht bestritten (vgl. die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 16. Juli 1999, S. 7).

bb) Wie die Steuerverwaltung zu Recht bemerkt, ist über die näheren Lebensumstände der fünf Kinder des Rekurrenten nichts bekannt. So liegen keine Angaben darüber vor, ob die Kinder mit ihrer Mutter in Tunesien in einem Haus oder in einer Wohnung wohnen und ob ihr Domizil ihnen selber «gehört» oder gemietet werden musste. Unklar ist ebenfalls, welche Kosten für den täglichen Lebensbedarf der fünf Kinder tatsächlich anfallen. Trotz dieser Ungewissheiten kann im vorliegenden Fall jedoch aufgrund des oben erwähnten Verwandtschaftsverhältnisses zwischen dem Rekurrenten und den unterstützten Personen auf eine rechtliche Unterstützungspflicht geschlossen werden.

cc) Der Rekurrent hat Überweisungsbelege vorgelegt, aus denen ersichtlich ist, dass er im Laufe des Jahres 1996 mehrere Geldbeträge von insgesamt Fr. 4'883.15 an Herrn X. bzw. an Herrn Y. nach Tunesien überwiesen hat. Unter der zulässigen Annahme, dass der Rekurrent das Geld für seine Kinder nach Tunesien geschickt hat, hat die Steuerverwaltung zu Recht unter Ziffer 25 der Steuererklärung nur einen Abzug für Unterstützte in Höhe von Fr. 5'000.– gewährt (vgl. die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 16. Juli 1999, S. 7 f.). Ein weitergehender Abzug ist mangels eingereicherter Zahlungsbelege richtigerweise nicht zugestanden worden.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen.