

III. Kantonale Steuern

14 Art. 21 und 23 DBA

Steuerbarkeit in den USA erzielter Einkünfte aus Pokerspiel eines in der Schweiz der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegenden Steuerpflichtigen

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 9. März 2015, i.S. X. gegen KStA (WBE.2013.498).

Aus den Erwägungen

1.3.

Die Steuerbarkeit von Pokergewinnen ist nicht an sich streitig. Jedoch ist zu prüfen, ob neben den in den USA darauf bereits erhobenen Steuern auch noch Raum für eine hiesige Besteuerung bleibt.

2.

2.1.

Zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten besteht ein am 2. Oktober 1996 abgeschlossenes Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (DBA). Dieses gilt für Personen, die in einem der Vertragsstaaten ansässig sind (persönlicher Geltungsbereich, Art. 1 DBA), und für alle Steuern vom Einkommen, die für Rechnung eines Vertragsstaats erhoben werden (sachlicher Geltungsbereich, Art. 2 DBA). In der Schweiz fallen unter diese alle vom Bund, den Kantonen und Gemeinden erhobenen Steuern vom Einkommen jeder Art (Art. 2 Ziff. 2 lit. a DBA). Für bestimmte Einkünfte findet sich in den Art. 6 bis 20 DBA eine ausdrückliche Zuteilungsregelung hinsichtlich Besteuerung durch den einen oder anderen Staat. Die übrigen, in den vorangehenden Artikeln nicht geregelten Einkünfte fallen unter den Auffangtatbestand des Art. 21 DBA, für welche – hier nicht zutref-

fende Ausnahmen vorbehalten – das Ansässigkeitsprinzip gilt. Art. 23 DBA bestimmt schliesslich, wie in den beiden Staaten die Doppelbesteuerung vermieden wird.

2.2.

Keine ausdrückliche Kollisionsnorm enthält das DBA für Einkünfte aus Wett-, Spiel- und Lotteriegewinnen. Sie sind damit grundsätzlich als übrige Einkünfte im Sinne von Art. 21 DBA zu qualifizieren. Indessen hält dessen Ziff. 3 für die in einem der beiden Staaten besteuerten Einkünfte aus Wett-, Spiel- oder Lotteriegewinnen fest, dass die Bestimmungen dieses Artikels nicht gälten. Es besteht damit Auslegungsbedarf.

3.

3.1.-3.2 (...)

3.3.

Der Kommentar der Schweizerisch-Amerikanischen Handelskammer zum DBA zwischen der Schweiz und den USA (Update 2010) hält fest, dass das Abkommen alle schweizerischen Steuern auf Einkommen jeder Art erfasse. Zu Art. 21 DBA, den übrigen, vom Abkommen in den Art. 6 – 20 nicht ausdrücklich aufgeführten Einkünften, führt er aus, der darin enthaltene Grundsatz der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat gelte für Einkünfte aus Lotteriegewinnen u. dgl. nicht. Demgemäss könnten solche Einkünfte von jedem Staat nach eigenem Recht besteuert werden. Im Ansässigkeitsstaat werde die vom anderen Staat erhobene Steuer entweder angerechnet (USA) oder von der Einkommenssteuer befreit (Schweiz). Art. 23 Ziff. 1 und 2 DBA beschreibe, wie die Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat zu vermeiden sei, wenn das Einkommen in beiden Staaten besteuert werden könne. Die Anwendung der Regeln von Art. 23 DBA führe in der Schweiz mittels Steueranrechnung, Steuerabzug oder Steuerbefreiung zu einer vollständigen oder teilweisen Vermeidung der Doppelbesteuerung.

3.4.

Im Kommentar zum Internationalen Steuerrecht (MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH/RENÉ MATTEOTTI [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015) führen ANDREAS HELBING/MATHIAS HÄNI in Art. 21 N 86

aus, dass die meisten schweizerischen DBA die an der Quelle erhobenen Steuern auf Lotteriegewinnen ausdrücklich vom sachlichen Anwendungsbereich ausnehmen, weshalb die Schweiz die auf solchen Gewinnen erhobene Verrechnungssteuer nicht erstatten müsse. Umgekehrt müsse die Schweiz allfälligen ausländischen Quellensteuern ebenfalls keine Rechnung tragen, sofern die Ausnahmenvorschrift beidseitig formuliert sei. Die Einschränkung erfolge in den meisten Abkommen im sachlichen Geltungsbereich, i.d.R. in Art. 2. In einzelnen DBA, u.a. demjenigen mit den USA, finde die Regelung Eingang in die Verteilungsnorm über die "anderen Einkünfte", indem der "Artikel" bzw. die "Bestimmung" oder das "Abkommen" für solche Einkünfte nicht anwendbar erklärt werde. Die Rechtsfolge bestehe darin, dass das DBA für solche Einkünfte keine Entlastung gewähre. Werde nur der "Artikel" als nicht anwendbar erklärt, sei denkbar, dass ein Lotteriegewinn als Unternehmensgewinn i.S.v. Art. 7 OECD-MA zur Besteuerung gelangen könne.

3.5. (...)

4.

4.1.

Gemäss Art. 2 DBA gilt das Abkommen für Steuern auf Einkommen jeder Art. Es kann damit kein Zweifel bestehen, dass auch Einkünfte aus Wett-, Spiel- oder Lotteriegewinnen davon erfasst sind. Allerdings findet sich im Abkommen keine Zuteilungsnorm für solche Gewinne. Sie fallen kraft ausdrücklicher Regelung in Art. 21 Ziff. 3 DBA auch nicht unter die übrigen Einkünfte, die dem Ansässigkeitsstaat zur Besteuerung zugewiesen sind. Dies kann einzig bedeuten, dass kraft Doppelbesteuerungsabkommen keiner der Staaten das Besteuerungsrecht verliert. Nehmen beide Staaten – wie vorliegend – ihr Besteuerungsrecht in Anspruch, gilt zu prüfen, ob und wie die Doppelbesteuerung vermieden werden kann.

4.2.

Gemäss Art. 23 Ziff. 1 DBA nimmt die Schweiz – hier nicht zutreffende Ausnahmen vorbehalten – die von hier ansässigen Personen in den USA gemäss Abkommen berechtigterweise erhobenen und nachweislich bezahlten Steuern auf Einkünften von der hiesigen Besteuerung aus. Das diesbezügliche Einkommen wird bei der Festset-

zung der Steuer für das übrige Einkommen jedoch satzbestimmend berücksichtigt (Progressionsvorbehalt). Umgekehrt rechnen die USA bei einer dort ansässigen Person den entsprechenden Betrag der schweizerischen Steuer an die Einkommenssteuer der Vereinigten Staaten an (Art. 23 Ziff. 2 DBA).

4.3.

Würde Art. 23 Ziff. 1 DBA auf den vorliegenden Fall zur Anwendung gelangen, bedeutete dies, dass – wie vom Beschwerdeführer beantragt – der in den USA versteuerte Gewinn in der Schweiz lediglich satzbestimmend zu berücksichtigen wäre, was sich (nur) in einer höheren Progression des hiesigen steuerbaren Einkommens auswirken würde. Eine effektive Besteuerung in der Schweiz würde unterbleiben.

4.4.

Das Abkommen enthält, wie dargelegt, keine Bestimmung, welche das Besteuerungsrecht auf in den USA erzielten Einkünften aus Wett-, Spiel- oder Lotteriegewinnen den USA allein zuweisen würde. Vielmehr behält Art. 21 Ziff. 3 DBA das Besteuerungsrecht beider Länder vor, womit die Schweiz ebenfalls zur effektiven Besteuerung berechtigt ist. Dies bedeutet, dass, soll es denn zu einer Entlastung kommen, die USA ihrerseits die in der Schweiz geschuldete Steuer bei der Besteuerung in einer Form zu berücksichtigen hätte. Hier versagen jedoch die entsprechenden Bestimmungen des Abkommens. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in den Vereinigten Staaten bezieht sich gemäss Art. 23 Ziff. 2 und 3 DBA nur auf Fälle von dort ansässigen Personen oder Personen mit dortiger Staatsbürgerschaft. Der vorliegende Fall, wo der Steuerpflichtige mit Ausnahme des erzielten Einkommens keinen weiteren Bezug zu den USA hat, findet sich dagegen nicht geregelt.

4.5.

So wie eine ausdrückliche Regelung über die Zuweisung des Besteuerungsrechts für Einkünfte aus Wett-, Spiel- oder Lotteriegewinnen fehlt und sie ausdrücklich vom Auffangtatbestand der übrigen Einkünfte gemäss Art. 21 Ziff. 1 (und 2) DBA ausgenommen sind, fehlt es auch an einer ausdrücklichen Regelung betreffend Vermeidung der Doppelbesteuerung. Die Anwendung der Bestimmung

von Art. 23 Ziff. 1 DBA führt zu keinem sachgerechten Ergebnis, wenn davon auszugehen ist (siehe vorne Erw. 4.1), dass mit der Nichtanwendbarkeit von Art. 21 Ziff. 1 und 2 DBA beiden Staaten ein effektives Besteuerungsrecht zusteht. Würde es demgegenüber bei der Massgeblichkeit von Art. 23 Ziff. 1 DBA bleiben, liefe dies im Ergebnis darauf hinaus, dass das Besteuerungsrecht allein dem Quellenstaat zugewiesen wäre. Die Schweiz käme nur dann zum Zuge, wenn der Quellenstaat tatsächlich nicht besteuern würde. Hat gemäss Abkommen keiner der beiden Staaten hinsichtlich seines Besteuerungsrechts zurückzutreten, so haben auch beide Staaten Anspruch auf einen effektiven Anteil am Steuersubstrat und gewährt das Abkommen keine oder jedenfalls keine volle Entlastung (HELBING/HÄNI, a.a.O., Art. 21 N 86, vgl. vorne Erw. 3.4). Bei Anwendbarkeit von Art. 23 Ziff. 1 DBA wäre dies nicht gewährleistet (siehe vorne Erw. 4.3.).

4.6.

Gemäss Art. 3 Ziff. 2 DBA hat bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat jeder darin nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates zukommt, es sei denn, der Zusammenhang erfordere etwas anderes oder die zuständigen Behörden hätten sich in einem Verständigungsverfahren nach Art. 25 DBA auf eine gemeinsame Auslegung geeinigt. Ein Verständigungsverfahren, das vom Steuerpflichtigen zu initiieren wäre, hat vorliegend nicht stattgefunden.

Die Steuerbehörden haben die in den USA bezahlten Steuern zum Abzug gebracht und damit, wenn auch nur teilweise, zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beigetragen. Dieses Vorgehen ist zutreffend, hängt doch die im Ausland geschuldete bzw. erhobene Steuer unmittelbar mit der Erzielung des betreffenden Einkommens zusammen und kommt ihr daher Gewinnungskostencharakter zu (vgl. MADELEINE SIMONEK, in: ZWEIFEL/BEUSCH/MATTEOTTI, a.a.O., Art. 23 A, B N 43). Zu einer weitergehenden Entlastung sind die Steuerbehörden mangels ausdrücklicher Regelung im Doppelbesteuerungsabkommen nicht verpflichtet (HELBING/HÄNI, in: ZWEIFEL/BEUSCH/MATTEOTTI, a.a.O., Art. 21 N 86). Dies ist vom Beschwerdeführer hinzunehmen.

15 § 96 und 102 StG

Berücksichtigung eines Wohnrechts, welches beim Kauf eines Grundstücks durch den Verkäufer vorbehalten wurde und in der Folge erlosch (infolge Todes des Berechtigten), bei der Gewinnermittlung im Falle des späteren Verkaufs des Grundstücks (Wert des Wohnrechts Teil der Anlagekosten?).

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 31. März 2015, i.S. KStA gegen X. (WBE.2014.381).

Aus den Erwägungen

1.

1.1.

Behält sich der Veräusserer eines Grundstücks die Nutzniessung oder ein Wohnrecht am veräusserten Grundstück vor, fragt sich zunächst: Stellt dieser Vorgang einen Verkauf mit anschliessender entgeltlicher Einräumung der Personaldienstbarkeit durch den Käufer oder den Verkauf eines mit einer Personaldienstbarkeit (sog. Vorbehaltsnutzniessung bzw. -wohnrecht) belasteten Grundstücks dar?

Dem Gesetz ist keine direkte Antwort auf diese Frage zu entnehmen. Die ältere aargauische Praxis zu § 102 StG betreffend den Erlös bei der Grundstückgewinnsteuer behandelte den Barwert der entsprechenden Nutzniessung bzw. des Wohnrechts als Bestandteil des Erlöses, d.h. rechnete den Barwert zu diesem hinzu (vgl. dazu MARIANNE KLÖTI-WEBER, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri 2015, § 102 N 9). Im Ergebnis ging die ältere Praxis somit davon aus, dass der Verkäufer zunächst das unbelastete Grundstück veräussere und sich unmittelbar anschliessend daran ein Wohnrecht an diesem einräumen lasse. Eine solche Praxis, welche das Bundesgericht in einem Entscheid vom 23. Januar 2002