

BGer 2A.108/2002 vom 11. Juli 2002

Bundesgericht, 2002-07-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.108_2002

FR: TF 2A.108/2002 du 11 juillet 2002

IT: TF 2A.108/2002 del 11 luglio 2002

Regeste

Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1

Gegen den Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (Art. 146 DBG , Art. 97 ff. OG). Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist zu deren Erhebung legitimiert (Art. 103 lit. b OG in Verbindung mit Art. 5 und 17 der Organisationsverordnung für das Eidgenössische Finanzdepartement vom 11. Dezember 2000; SR 172.215.1).

E. 2

Der Kanton Zürich ist mit dem Erlass seines Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, das am 1. Januar 1999 in Kraft getreten ist (vgl. § 285 des Gesetzes), in Anwendung von Art. 41 DBG vom System der zweijährigen Pränumerando-Besteuerung auf dasjenige der einjährigen Postnumerando-Besteuerung übergegangen. Gemäss Art. 218 DBG wird die Einkommenssteuer der natürlichen Personen für die erste Steuerperiode nach dem Wechsel der zeitlichen Bemessung gemäss Art. 41 DBG nach neuem Recht veranlagt (Abs. 1). Ausserordentliche Einkünfte, die in den beiden Vorjahren oder in einem Geschäftsjahr erzielt werden, das in diesen Jahren abgeschlossen wird, unterliegen für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, einer vollen Jahressteuer zu dem Satz, der sich für diese Einkünfte allein ergibt (Abs. 2). Als ausserordentliche Einkünfte gelten insbesondere Kapitaleistungen, aperiodische Vermögenserträge, Lotteriegewinne sowie, in sinngemässer Anwendung von Art. 206 Abs. 3 DBG , ausserordentliche Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Abs. 3). Streitig ist, ob die Sport-Toto-Gewinne, die dem Beschwerdegegner in dem in die Bemessungslücke fallenden Jahr 1997 ausbezahlt worden sind, solche ausserordentlichen Einkünfte darstellen und demzufolge mit einer Jahressteuer zu belegen sind.

E. 2.1

In Art. 218 Abs. 3 DBG werden die Sport-Toto-Gewinne nicht ausdrücklich erwähnt. Indessen ergibt sich aus dem Wortlaut der Bestimmung, dass die darin enthaltene Aufzählung der ausserordentlichen Einkünfte (sie wird mit "insbesondere" eingeleitet) nicht abschliessenden, sondern bloss beispielhaften Charakter hat (Dieter Weber, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2000, N. 31 zu Art. 218 DBG). Unter den Begriff der Lotterie lassen sich zwanglos auch die lotterieähnlichen Veranstaltungen subsumieren, wie dies in Art. 47 Abs. 1 DBG im Zusammenhang mit der Sonderveranlagung bei Beendigung der Steuerpflicht oder bei Zwischenveranlagung

geschehen ist (vgl. in diesem Sinn den Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats zur Parlamentarischen Initiative Hegetschweiler, in: BBl 1998 4929 ff., S. 4939 Ziff. 323). Die Lotteriegesetzgebung stellt denn auch Preisausschreiben und Wettbewerbe jeder Art, an denen nur nach Leistung eines Einsatzes oder nach Abschluss eines Rechtsgeschäfts teilgenommen werden kann und bei denen der Erwerb oder die Höhe der ausgesetzten Gewinne wesentlich vom Zufall oder von Umständen abhängig ist, die der Teilnehmer nicht kennt, den Lotterien im eigentlichen Sinne gleich (Art. 43 Ziff. 2 der Verordnung vom 27. Mai 1924 zum Bundesgesetz betreffend die Lotterien und die gewerbmässigen Wetten; SR 935.511). Ein solcher Wettbewerb ist auch das Sport-Toto. Dass die Teilnehmer an der Veranstaltung durch ihre besonderen Kenntnisse der an der Spielrunde beteiligten Mannschaften ihre Gewinnchancen erhöhen können, ändert nichts daran, dass der Ausgang des Wettbewerbs weitgehend vom Zufall abhängt und insofern lotterieähnlichen Charakter hat (vgl. BGE 80 I 364 E. 1; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Therwil/Basel 2001, N. 44 zu Art. 23 DBG ; Rainer Zigerlig/Guido Jud, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2000, N. 18 zu Art. 23 DBG). Es kann deshalb nicht zweifelhaft sein, dass Sport-Toto-Gewinne im Normalfall zu den ausserordentlichen Einkünften gehören, die gemäss Art. 218 DBG beim Wechsel der zeitlichen Bemessung mit einer Jahressteuer zu erfassen sind. Solche Gewinne, jedenfalls die Haupttreffer (Dreizehner), fallen beim durchschnittlichen Wettbewerbsteilnehmer nur äusserst selten an und haben damit grundsätzlich einmaligen Charakter, was ihre Erfassung durch eine Jahressteuer rechtfertigt

E. 2.2

Im vorliegenden Fall liegen indessen besondere Verhältnisse vor. Gemäss der Zusammenstellung im angefochtenen Entscheid hat der Beschwerdegegner in den Jahren 1993 bis 2000 folgende Sport-Toto-Gewinne erzielt: Spieljahr Gewinn Jahresge- Perioden- Haupttreffer brutto winn netto gewinn netto (Dreizehner) 1993 33770 12070 1994 583670 484600 496670 1 x 348817 1995 133266 42594 1 x 70733 1996 650310 314142 356736 1 x 437309 1997 899682 551418 1 x 717044 1998 426623 - 17699 533719 1 x 76157 1999 706688 47484 47484 1 x 264365 1 x 225855 2000 180727 - 209354 - 209354 1 x 52000 Der Beschwerdegegner hat somit zwischen 1994 und 2000 jedes Jahr mindestens einmal den Haupttreffer gewonnen, wobei die entsprechenden Gewinnquoten jeweils zwischen rund Fr. 50'000.-- und 700'000.-- betragen haben.

E. 2.2.1

Die Vorinstanz schliesst daraus, dass der streitige Nettogewinn des Jahres 1997 nicht auf ein einmaliges Ereignis zurückzuführen sei; die vorliegenden Zahlen liessen vielmehr erkennen, dass der Beschwerdegegner den Sport-Toto-Wettbewerb dank den alljährlichen Haupttreffern als regelmässige Einkommensquelle genutzt habe, was gegen die Ausserordentlichkeit dieses Gewinns spreche. Der Beschwerdegegner habe seine Gewinne weniger dem Zufall zu verdanken als seinem planmässigen Vorgehen, seiner sehr hohen Risikobereitschaft und insbesondere seiner Risikokalkulation im Zusammenhang mit Einsatzhöhe und Gewinnaussichten. Er habe in all den Jahren stets mit hohen Einsätzen System gespielt und dabei seine Einsätze an den Wettbewerben mit hohem Jackpot bzw. mit hoher Gewinnsumme im 1. Rang jeweils massiv gesteigert. So habe er beispielsweise am Wettbewerb 1997 Nr. 45, bei welchem im 1. Gewinnrang rund 1,5 Mio. Franken zur Auszahlung gelangt seien, als Einzelspieler einen Einsatz von rund Fr. 60'000.-- getätigt.

Das hohe Risiko habe sich gelohnt, denn in der Folge habe er zusammen mit einem weiteren Spieler 13 richtige Tipps erreicht und habe die Gewinnquote im 1. Rang Fr. 717'044.40 betragen. Daneben sei zu berücksichtigen, dass er als IV-Rentner über die Zeit verfügt habe, die es brauche, um das vorhandene Risiko zu kalkulieren, die Systemtipps sorgfältig zu koordinieren und sich schliesslich auch detaillierte Kenntnisse über das Fussballgeschehen anzueignen. Das Toto-Spiel, wie es der Beschwerdegegner betreibe, sei damit stark einer selbstständigen Erwerbstätigkeit ähnlich, welche sich durch planmässigen Einsatz von Arbeit und Kapital zwecks Gewinnerzielung definiere; nahe liegend sei etwa der Vergleich zu einem Wertschriftenhändler, der vorab im spekulativen Bereich regelmässig Gewinne schreibe. Die Teilname am Sport-Toto-Wettbewerb habe dem Beschwerdegegner eine Einnahmequelle erschlossen, aus der er in den vergangenen Jahren regelmässig ein beträchtliches Zusatzeinkommen zu seiner bescheidenen Rente geschöpft habe, womit jedenfalls unter dem Kriterium der Einmaligkeit von Einkünften kein Raum bleibe, um den pro 1997 erzielten Nettogewinn der Sondersteuer von Art. 218 Abs. 3 DBG zuzuführen.

E. 2.2.2

Demgegenüber ist die Beschwerdeführerin der Auffassung, der Gesetzgeber habe den Willen gehabt, alle Lotteriegewinne als ausserordentlich zu qualifizieren. Während Vermögenserträge aperiodisch und Beiträge an Versicherungen ausserordentlich sein müssten, um trotz Anfalls in der Bemessungslücke steuerlich Beachtung zu finden, genüge für die Einkünfte aus Lotterie und lotterieähnlichen Veranstaltungen ihre schlichte Existenz. Diese Qualifikation des Gesetzgebers basiere auf vernünftigen Gründen. Zuerst einmal seien die Wettbewerbsbedingungen derart, dass die Gesamtheit der Spieler nur verlieren könne, sei doch das Total der Auszahlungen an sie wesentlich geringer als ihre Einsätze. Sodann stelle die Vorinstanz den Gewinn von Fr. 717'044.-- im Gewinnspiel Nr. 45 des Jahres 1997 als Resultat von planmässigem Vorgehen und hoher Risikobereitschaft dar. Sicher gingen auch Versicherungsgesellschaften hohe Risiken ein, aber diese verfügten über einen Plan, bei dem der Schaden gewichtet mit seiner Eintrittswahrscheinlichkeit unter der verlangten Prämie liege; solche umfänglichen Berechnungen vermöge die Vorinstanz nicht darzulegen. Es werde auch vernachlässigt, dass sowohl der Auszahlungsbetrag pro Haupttreffer (von Fr. 717'044 bis Fr. 52'000) wie auch der Periodenerfolg (von Fr. 533'719 Gewinn bis Fr. 209'354 Verlust) extrem schwankten und dass ab 1998 auch die Verluste eingesetzt hätten. Es überrasche daher nicht, dass es trotz einigen Tausenden von Fussballkennern nicht regelmässig fünf bis zwanzig Toto-Teilnehmer gebe, die einen Dreizehner erzielen könnten. Dieser klare Unterschied zum Wertschriften- und Devisenhandel und der Umstand, dass nur einer, in ganz besonderen Fällen zwei Spieler richtig liegen dürften, um überhaupt hohe Gewinne möglich zu machen, belegten klar, dass Totospielen keine Erwerbstätigkeit sein könne.

E. 2.3

Die Begründung der Beschwerdeführerin vermag nicht in allen Teilen zu überzeugen. So ist nicht erkennbar, weshalb es für die Beurteilung der Frage, ob Sport-Toto-Gewinne ausserordentlichen Charakter haben, eine Rolle spielen soll, dass die Gesamtheit der Teilnehmer am Wettbewerb nur verlieren könne, nachdem der Beschwerdegegner den Beweis erbracht hat, dass er anders als der durchschnittliche Spieler trotzdem mit einer gewissen Regelmässigkeit grosse Gewinne erzielt; im Übrigen trifft es bei den Spielrunden mit Jackpot nicht zu, dass das Total der Auszahlungen geringer ist als die Spieleinsätze.

Ferner vermag der Vergleich mit dem Versicherungsgeschäft nicht einzuleuchten; darauf hat sich die Vorinstanz denn auch nicht berufen. Abgesehen davon lässt sich dem Beschwerdegegner nicht entgegenhalten, dass er nicht planmässig vorgegangen sei. Dass er jeweils nicht mit Sicherheit mit einem Treffer rechnen konnte, steht dem nicht entgegen. Entscheidend ist, dass es ihm mit seiner Methode gelang, die Trefferwahrscheinlichkeit gegenüber dem Durchschnittsspieler gerade bei den lukrativen Spielrunden wesentlich zu erhöhen. Eher könnte die regelmässige Teilnahme des Beschwerdegegners an den Sport-Toto-Wettbewerben mit dem gewerbsmässigen Wertschriftenhandel verglichen werden: auch dort liegen Gewinn und Verlust nah beieinander und sind Gewinne ebenfalls grossen, vom Zufall und der nicht voraussehbaren Konjunkturentwicklung abhängigen Schwankungen unterworfen; auf lange Sicht kann aber bei geschicktem, planmässigem Vorgehen doch mit einem positiven Ergebnis gerechnet werden.

E. 2.4

Im Ergebnis ist der Beschwerdeführerin aber dennoch Recht zu geben. Lotteriegewinne werden in Art. 218 Abs. 3 DBG ausdrücklich als ausserordentliche Einkünfte qualifiziert, die beim Wechsel der zeitlichen Bemessung einer vollen Jahressteuer unterliegen. Den Lotteriegewinnen sind nach dem in Erwägung 2.1 Gesagten die Einkünfte aus lotterieähnlichen Veranstaltungen gleichgestellt, zu denen auch die Sport-Toto-Gewinne zu zählen sind. Davon geht auch die Vorinstanz aus. Der Entscheid des Gesetzgebers, derartige Einkünfte beim Wechsel der zeitlichen Bemessung mit einer Jahressteuer zu erfassen, wenn sie in die Bemessungslücke fallen, ist von den rechtsanwendenden Behörden zu respektieren. Zwar dürfte dafür die Überlegung massgebend gewesen sein, dass Lotteriegewinne in aller Regel einmaligen Charakter haben, während es dem Beschwerdegegner im vorliegenden Fall gelungen ist, seine Gewinne mit einer gewissen Regelmässigkeit und über längere Zeit zu erzielen. Das ändert aber nichts daran, dass es sich dabei um Lotteriegewinne bzw. um Gewinne aus einer lotterieähnlichen Veranstaltung handelt. Fällt eine Einkunft unter diesen Begriff, ist sie gemäss der gesetzlichen Definition in Art. 218 Abs. 3 DBG als ausserordentlich zu qualifizieren und unterliegt dementsprechend einer Jahressteuer, falls die übrigen Voraussetzungen hiefür erfüllt sind, unabhängig davon, ob die Gründe, die den Gesetzgeber veranlasst haben, derartige Einkünfte mit einer Jahressteuer zu belegen, im Einzelfall auch zutreffen. Insbesondere bildet die Einmaligkeit der Einkunft bei den Lotteriegewinnen kein Tatbestandsmerkmal. Mit der generell-abstrakten Umschreibung der ausserordentlichen Einkünfte sollte vermieden werden, dass in jedem Fall erneut beurteilt werden muss, ob Anlass zur Erhebung einer Sondersteuer besteht. Die Vorinstanz geht selber davon aus, es sei vorliegend "der wohl absolut singuläre Ausnahmefall" zu beurteilen, wo ein Einzelspieler regelmässig Haupttreffer erziele. Ein solcher Ausnahmefall vermag jedoch die Auslegung des Gesetzes nicht zu beeinflussen; vielmehr ist auch hier für die Frage der Ausserordentlichkeit einer Einkunft auf die Umschreibung des Gesetzgebers abzustellen. Im Übrigen lässt sich die Besteuerung der streitigen Gewinne sachlich rechtfertigen. Auch wenn der Beschwerdegegner gewissermassen als "professioneller Sport-Toto-Spieler" bezeichnet werden kann und er häufiger als andere gewinnt, haben diese Gewinne wie die Lotteriegewinne im engeren Sinn doch aleatorischen Charakter. Letztlich hängt sein Gewinn vom Zufall ab, so namentlich auch davon, wie viele andere Teilnehmer, sei es auf gut Glück oder mit einer ähnlichen systematischen Methode, ebenso erfolgreich tippen wie er, was den ausbezahlten Gewinn pro Treffer entsprechend reduziert. Auf diesen Faktor hat der Beschwerdegegner keinen Einfluss, sowenig wie auf die Ziehung im Zahlen-Lotto. Es

besteht daher kein überzeugender Grund, seine Sport-Toto-Gewinne steuerlich anders zu behandeln als die eigentlichen Lotteriegewinne. Dieses Ergebnis ist denn auch keineswegs stossend. Im Gegenteil wäre es ungerecht und würde dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widersprechen, wenn der im Jahr der Bemessungslücke erzielte, besonders grosse Gewinn der Besteuerung entginge, obwohl der Wechsel im System der zeitlichen Bemessung an sich nichts daran geändert hat, dass solche Gewinne grundsätzlich steuerbar sind.

E. 3

Die Beschwerde erweist sich somit als begründet. Der angefochtene Entscheid ist daher aufzuheben und die Einspracheverfügung des Kantonalen Steueramtes vom 23. März 2000 zu bestätigen. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten dem Beschwerdegegner aufzuerlegen. Dass dieser im bundesgerichtlichen Verfahren keinen Antrag gestellt hat, ändert nichts daran, dass er im Sinn von Art. 156 Abs. 1 OG als unterliegende Partei zu betrachten ist (vgl. BGE 128 II 90). Parteientschädigungen sind keine geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG). Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens wird die Vorinstanz neu zu befinden haben.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.