

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2018.15 vom 18. Juni 2019

ZH Steuerrekursgericht, 2019-06-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2018.15

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2018.15 du 18 juin 2019

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2018.15 del 18 giugno 2019

Regeste

Der blosse Internet-Handel mit sog. "Game-Nuggets" führt nicht dazu, dass Kapitalgewinne aus dieser Handelstätigkeit steuerpflichtig werden, auch wenn die "Game-Nuggets" für die Teilnahme an Online-Glücksspielen vorgesehen sind. Vielmehr sind die Kriterien zur Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und der Erwerbstätigkeit als Wertschriftenhändler analog anzuwenden. Privater Kapitalgewinn. Nebenpunkt tieferer Vermögenssteuerwert für Motorfahrzeuge wird nicht begründet und erweist sich nach den Akten nicht als zu hoch. Gutheissung bzgl. Beschwerde bzw. teilweise Gutheissung bzgl. Rekurs.

Erwägungen

E. 2

ST.2018.17

- 4 - Das kantonale Steueramt beantragte am 7. Februar 2018 Abweisung der Rechtsmittel. Dem schloss sich die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) in der Vernehmlassung vom 9. Mai 2018 an. Sie verwies auf den Katalog der steuerfreien Einkünfte in Art. 24 DBG sowie auf die Steuerfreiheit für Kapitalgewinne aus der Veräusserung von beweglichem Privatvermögen. Den "Nuggets" komme kein Vermögenswert zu, weshalb aus deren Veräusserung kein steuerfreier Kapitalgewinn erzielt werden könne. Nach Zustellung dieser Stellungnahmen ersuchte der Pflichtige um Fristerstreckung für die Einreichung einer Replik. Er stellte die Einreichung eines Gutachtens zur rechtlichen Beurteilung des "Lopoca Nugget Game" in Österreich sowie eines weiteren Privat-Gutachtens zur Rechtslage in der Schweiz in Aussicht. Diese gingen am

E. 6

Juli 2018 bzw. zusammen mit der Replik am 29. August 2018 ein. Das kantonale Steueramt verzichtete auf eine Duplik. Von Seiten des Pflichtigen wurden am 25. September 2018 weitere Dokumente nachgereicht. Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. a) Gemäss Art. 16 Abs. 1 und 3 DBG bzw. § 16 Abs. 1 und 3 StG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen. Der Gesetzgeber hat damit an dem bereits in Art. 21 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses vom

E. 9

Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) enthaltenen Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung festgehalten. Steuerfrei sind nach Art.

16 Abs. 3 DBG bzw. § 16 Abs. 3 StG die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen. Damit bestätigt das Gesetz ausdrücklich, was schon unter dem Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer Gültigkeit hatte. Art. 18 Abs. 1 DBG bzw. § 18 Abs. 1 StG bestimmt, dass alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit steuerbar sind. Zu 2 DB.2018.15 2 ST.2018.17

- 5 - den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit gehören nach Art. 18 Abs. 2 DBG bzw. § 18 Abs. 2 StG auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Steuerfrei sind im Weiteren die bei Glücksspielen in inländischen Spielbanken erzielten Gewinne sowie Lotteriegewinne bis zu einem Betrag von Fr. 1'000.- (Art. 24 lit. i und j DBG [in der bis zum 31. Dezember 2018 geltenden Fassung] bzw. § 24 lit. j und k StG). b) Die Lopoca Gaming Ltd. in Malta bietet gegen Geld Internet-Spiele (u.a. Poker) und -Wetten an. Zudem hat sie eine eigene "Währung" geschaffen, mit der die Spiel- und Wetteinsätze bezahlt und die Gewinne ausbezahlt werden. Die Einheiten dieser "Währung" werden "Nuggets" genannt. Der Erwerb von "Game-Nuggets" ist Voraussetzung, um an Internet-Glücksspielen bei der Lopoca Gaming Ltd. teilnehmen zu können. c) Der Pflichtige hat mit "Game-Nuggets" der Lopoca Gaming Ltd. gehandelt. Er hat diese – nach eigenen Angaben – nicht für die Teilnahme an Internet-Spielen eingesetzt, sondern lediglich versucht, aus den "Kurs"-Schwankungen durch geschickte Wahl des Kaufs- bzw. Verkaufszeitpunkts einen Gewinn zu erzielen. d) Die "Game-Nuggets" bestehen nur "virtuell", also nicht – wie etwa "Chips", mit denen in Spielbanken Einsätze und Auszahlungen erfolgen – als physisch nachweisbare Sachwerte. Eine gegenständliche Existenz ist jedoch nicht Voraussetzung dafür, dass ihnen ein steuerlich relevanter Vermögenswert zukommt. Auch gewöhnliche Kontoguthaben sind physisch nicht nachweisbar. Dass der Wert der "Game-Nuggets" Schwankungen unterworfen ist, bedeutet ebenfalls nicht, dass ihnen deshalb kein Wert zukommt. Die "Nuggets" können – abgesehen von gewissen zeitlichen Einschränkungen, die hier nicht relevant sind – jederzeit gegen eine "offizielle" Währung (Euro) getauscht werden. Sie unterscheiden sich daher bezüglich der Werthaltigkeit nicht von fremden, "offiziellen" Währungen, Krypto-Währungen oder anderen privaten Zahlungsmitteln wie z.B. Guthaben bei der WIR Bank Genossenschaft. Wohl mag der Markt für einen Tausch in "offizielle" Währungen klein sein, jedoch hängt auch die Werthaltigkeit von Fremdwährungen davon ab, ob ein Verkaufswilliger einen Gegenpart findet, der die entsprechende Währung kaufen will (und umgekehrt). Den "Game- 2 DB.2018.15 2 ST.2018.17

- 6 - Nuggets" der Lopoca Gaming Ltd. kommt daher – entgegen den Ausführungen der ESTV – durchaus ein Vermögenswert zu. e) Der Pflichtige hat deshalb in seinen Steuererklärungen 2014 und 2015 zu Recht einen solchen Vermögenssteuerwert deklariert. Die dabei vorgenommene Bewertung und Umrechnung in Schweizer Franken wird nicht beanstandet. Sie ist aufgrund der vorliegenden Akten auch plausibel, weshalb sie zu bestätigen ist. 2. a) Gemäss Art. 24 lit. i DBG (in der bis zum 31. Dezember 2018 geltenden Fassung) sind Gewinne steuerfrei, die "bei Glücksspielen in Spielbanken im Sinne des Spielbankengesetzes vom 18. Dezember 1998" erzielt wurden. Die gleiche Bestimmung enthält § 24 lit. j StG. b) Es ist zu Recht unstrittig, dass es sich bei der Lopoca Gaming Ltd. nicht um eine Spielbank im Sinne des schweizerischen Spielbankengesetzes handelt. Ferner macht der Pflichtige geltend, dass er mit den "Nuggets" lediglich Handel getrieben,

jedoch keine Spielgewinne erzielt habe. Diese Ausführungen sind nicht bestritten, und aus den Akten ergeben sich keine gegenteiligen Anhaltspunkte. Die genannten Bestimmungen sind daher vorliegend nicht relevant. c) Mit den vorstehenden Ausführungen noch nicht beantwortet ist die Frage, wie mit den Wertschwankungen der "Game-Nuggets" steuerlich umzugehen ist. Nach dem Gesagten handelt es sich bei den erzielten Gewinnen nicht um solche aus Glücksspiel, sondern der Handel mit "Game-Nuggets" ist nicht anders zu beurteilen als der Kauf und Verkauf von Fremd- oder Kryptowährungen. Gewinne aus diesem Handel sind daher steuerfrei, sofern sie im Rahmen privater Vermögensverwaltung und nicht im Rahmen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit erzielt werden (Art. 16 Abs. 3 DBG; § 16 Abs. 3 StG). Zu prüfen ist, ob dies vorliegend der Fall ist. 3. a) Unter den Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit fällt allgemein jede Tätigkeit, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Eine solche Tätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich sowie dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine selbstständige Erwerbstä-

- 7 - tigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Als Indizien hierfür gelten im Zusammenhang mit dem Wertschriftenhandel die systematische oder planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Transaktionen, die kurze Besitzdauer, der enge Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse oder erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte sowie die Verwendung der erzielten Gewinne bzw. deren Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände. Jedes dieser Indizien kann zusammen mit andern, unter Umständen jedoch auch für sich allein zur Annahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit ausreichen. Dass einzelne typische Elemente einer selbstständigen Erwerbstätigkeit im Einzelfall nicht erfüllt sind, kann durch andere Elemente kompensiert werden, die besonders ausgeprägt vorliegen. Entscheidend ist, dass die Tätigkeit in ihrem gesamten Erscheinungsbild auf Erwerb ausgerichtet ist (BGE 125 II 113 E. 5e; BGr, 1. Dezember 2015, 2C_375/2015 mit Hinweisen auf die jüngere Rechtsprechung). Im Hinblick auf diese Indizien hat das Bundesgericht für die Frage, ob gewerbsmässiger Wertschriftenhandel vorliege, erwogen, es seien insbesondere die Höhe des Transaktionsvolumens (d.h. der Summe aller Kaufpreise und Verkaufserlöse) sowie der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte als massgebliche Kriterien zu berücksichtigen. Demgegenüber hätten die Indizien des systematischen und planmässigen Vorgehens sowie des Einsatzes spezieller Fachkenntnis nur noch untergeordnete Bedeutung, etwa im Sinne von "Ausschlusskriterien" (BGr, 23. Oktober 2009, 2C_868/2008, E. 2.7). b) Für den Bereich der direkten Bundessteuer hat die ESTV am 27. Juli 2012 das Kreisschreiben Nr. 36 zum gewerbsmässigen Wertschriftenhandel erlassen (nachfolgend KS Nr. 36). Darin konkretisiert die ESTV die obenstehend genannten Abgrenzungselemente zwischen privater Vermögensverwaltung einerseits und dem gewerbsmässigen Wertschriftenhandel andererseits. Demgemäss gehen die Steuerbehörden im Sinn einer "safe haven rule" in jedem Fall von einer privaten Vermögensverwaltung aus, wenn die nachfolgenden fünf Kriterien kumulativ erfüllt sind:

■ Die Haltedauer der veräusserten Wertschriften beträgt mindestens sechs Monate. 2 DB.2018.15 2 ST.2018.17

- 8 - ■ Das Transaktionsvolumen (entspricht der Summe aller Kaufpreise und Verkaufserlöse) pro Kalenderjahr beträgt gesamthaft nicht mehr als das Fünffache des

Wertschriften- und Guthabenbestands zu Beginn der Steuerperiode. ■ Das Erzielen von Kapitalgewinnen aus Wertschriftengeschäften bildet keine Notwendigkeit, um fehlende oder wegfallende Einkünfte zur Lebenshaltung zu ersetzen. Das ist regelmässig dann der Fall, wenn die realisierten Kapitalgewinne weniger als 50% des Reineinkommens in der Steuerperiode betragen. ■ Die Anlagen sind nicht fremdfinanziert oder die steuerbaren Vermögenserträge aus den Wertschriften (wie z.B. Zinsen, Dividenden, usw.) sind grösser als die anteiligen Schuldzinsen. ■ Der Kauf und Verkauf von Derivaten (insbesondere Optionen) beschränkt sich auf die Absicherung von eigenen Wertschriftenpositionen. Sind diese Kriterien nicht kumulativ erfüllt, kann gewerbmässiger Wertschriftenhandel nicht ausgeschlossen werden. Die entsprechende Beurteilung erfolgt dann auf Grund sämtlicher Umstände des konkreten Einzelfalls. c) Beim Kreisschreiben der ESTV handelt es sich um eine generell-abstrakte Dienstanweisung und mithin um eine Verwaltungsverordnung. Solche richten sich formell nur an die Verwaltungsbehörden. Behörden und ihr Personal sind insoweit durch die Verwaltungsverordnungen gebunden, als die verwaltungsinternen Vorschriften keinen offensichtlich verfassungs- oder gesetzwidrigen Inhalt aufweisen. Aufgrund der blossen Behördenverbindlichkeit stehen Rechtsunterworfenen und Gerichte regelmässig ausserhalb des Adressatenkreises. Ihnen gegenüber stellen sich reine Verwaltungsverordnungen als zwar standardisierte (generell-abstrakte) jedoch rechtsunverbindliche Ansichtsäusserungen der Verwaltungsbehörde über die Auslegung und Anwendung der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen dar. Dennoch weicht das Steuerrekursgericht von einer rechtmässigen Verwaltungsverordnung nicht ohne triftigen Grund ab, sofern die generell-abstrakte Ansichtsäusserung eine dem individuell-konkreten Fall angepasste und gerecht werdende Auslegung der gesetzlichen Bestimmungen zulässt und überdies eine überzeugende Konkretisierung der gesetzlichen Vorgaben enthält. Obschon das Kreisschreiben nur für die direkte Bundessteuer Vorschriften aufstellt, ist es mit Blick auf die vertikale Steuerharmonisierung auch für die Staats- und Gemeindesteuern mit zu berücksichtigen. 2 DB.2018.15 2 ST.2018.17

- 9 - d) Überprüft man den vorliegenden Sachverhalt im Hinblick auf die vorstehend genannten Ausschlusskriterien, so ist Folgendes festzustellen: aa) Haltedauer: Das Erfordernis der Haltedauer bezieht sich (wie das Kreisschreiben überhaupt) ausdrücklich auf Wertschriften. Ein Kontokorrent mit einer Fremd- oder (Quasi-) Währung kommt einem "Handel" mit nur einem "Produkt" gleich. Das Erfordernis der Haltedauer macht in diesem Fall für sich allein wenig Sinn; die Abgrenzung erfolgt besser über das Kriterium der Transaktions-Häufigkeit (siehe nachfolgend). Zwar mag ein eigentlicher Devisenhandel als "gewerbmässig" gelten (vgl. BGr, 9. November 1990, StR 1991, 313 ff.), vorliegend hat der Pflichtige jedoch weder mit grossen, seine finanziellen Möglichkeiten weit übersteigenden Beträgen spekuliert noch die für den Devisenhandel typischen (und zur Risikoabsicherung notwendigen) Termingeschäfte abgeschlossen. Vielmehr hat er lediglich eigenes Vermögen angelegt. Da sich die jeweils neu gekauften "Game-Nuggets" laufend mit den bereits vorhandenen vermischt haben, kann das Schicksal der einzelnen Kauftranchen nicht mehr nachvollzogen werden. Schaut man die Haltedauer dennoch genauer an, so ist festzustellen, dass der Pflichtige bereits 2011 mit dem Erwerb von "Game-Nuggets" begonnen hat und sein Bestand aufgrund seiner Steuererklärung 2014 per Jahresanfang 2015 umgerechnet rund Fr. 177'955.- ausmachte. Gemäss seinen Angaben soll diese Summe einem Bestand von 108'769 Stück entsprochen haben. Da der Endbestand per 31. Dezember 2015 nachweislich noch 591 Stück betrug, ist praktisch der gesamte Bestand im Jahr 2015 verkauft worden. Nachdem nur geringfügig noch Käufe getätigt

wurden, müssen die in der zweiten Hälfte des Jahres 2015 verkauften "Nuggets" mehr als sechs Monate auf dem "Konto" des Pflichtigen "gelegen" haben. Für – grob geschätzt – etwas mehr als die Hälfte der 2015 erfolgten Verkäufe ist die Haltedauer von mindestens sechs Monaten also erfüllt. In der zweiten Hälfte des Jahres 2014 hat der Pflichtige – unter Berücksichtigung des Splits von rund 1:20 am ... 2014 – lediglich 1'874 "Nuggets" gekauft. Somit muss der weit überwiegende Teil der im ersten Halbjahr 2015 verkauften "Nuggets" vor dem ... Juli 2014 erworben worden sein. Auch diesbezüglich ist die halbjährige Haltedauer also erwiesen. 2 DB.2018.15 2 ST.2018.17

- 10 - Nicht erfüllt ist die Haltedauer lediglich für einen geringen Teil der in der zweiten Hälfte 2015 gekauften "Nuggets": In der zweiten Hälfte des Jahres 2015 hat der Pflichtige rund 1'000 "Nuggets" erworben. Da der Endbestand nur 591 Stück betrug, müssen rund 410 "Nuggets" nach einer Haltedauer von weniger als sechs Monaten verkauft worden sein. Dies entspricht bei einem gewichteten durchschnittlichen Verkaufserlös von EUR 2.28 einem Transaktionsvolumen von knapp EUR 1'000.-. Angesichts des gesamten Volumens der Verkäufe von über EUR 240'000.- kommt diesen jedoch kaum Gewicht zu. bb) Transaktionsvolumen: Der Pflichtige hat 2015 für rund Fr. 8'000.- "Game Nuggets" gekauft und für rund Fr. 266'000.- solche verkauft. Sein Anfangsbestand belief sich auf rund Fr. 178'000.-. Das Transaktionsvolumen übersteigt damit das Fünffache des Anfangsbestandes nicht. cc) Lebenshaltungskosten: Der Pflichtige deklariert im Steuerjahr 2015 ein Erwerbseinkommen von brutto rund Fr. 117'000.-. Nach Abzug der Berufsauslagen verbleibt ein Netto-Einkommen von rund Fr. 105'000.-. Hinzu kommen rund Fr. 3'000.-, die er als "Partnerprovisionen" von Seiten der Lopoca Gaming Ltd. erhalten hat. Die Gewinne aus dem "Game-Nugget"-Handel übersteigen damit zwar 50% des Netto-Erwerbseinkommens, jedoch war der alleinstehende und als C arbeitende Pflichtige für seine Lebenshaltung nicht auf diese Gewinne angewiesen. dd) Fremdfinanzierung: Der Pflichtige deklariert keine Schulden. Der Erwerb der "Game-Nuggets" erfolgte daher vollumfänglich mit eigenen Mitteln. ee) Derivate: Bei den "Game-Nuggets" handelt es sich nicht um Derivate, die der Absicherung eines Wertschriftenbestandes dienen könnten. ff) Damit sind die Kriterien, nach denen eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausgeschlossen werden kann, im grossen Ganzen erfüllt. 2 DB.2018.15 2 ST.2018.17

- 11 - e) Was schliesslich das Kriterium der Häufigkeit der Transaktionen anbetrifft, so ist Folgendes festzustellen: Der Pflichtige hat im Jahr 2015 an 49 Daten insgesamt 2'817 "Nuggets" gekauft. Die Verkäufe der über 100'000 "Nuggets" erfolgten an insgesamt 12 Daten. Dabei ist anzunehmen, dass für die am gleichen Tag ausgeführten Transaktionen die Aufträge nur einmal erteilt und entsprechend limitiert wurden. Möglich wäre sogar, dass für Kaufs- oder Verkaufsaufträge, die innert 72 Stunden abgewickelt wurden, nur ein Auftrag erteilt worden war, da Aufträge für maximal 72 Stunden gültig blieben. Die Anzahl Kauf- bzw. Verkaufsaufträge würde sich dadurch nochmals geringfügig reduzieren. Im Durchschnitt ergibt sich also etwas mehr als ein Auftrag pro Woche. Dies erscheint zwar – auch im Vergleich mit der Verwaltung eines konventionellen Wertschriftendepots – für das in Frage stehende Investitionsvolumen an der oberen Grenze einer Intensität, die eine private Vermögensverwaltung erfordert, überschreitet diese jedoch nicht. Ob der Pflichtige zwischen den Handelsaufträgen den "Kurs" weiter beobachtete, ist nicht bekannt. Jedoch würde diese laufende Überwachung auch bei einem Wertschriftendepot nicht in Erscheinung treten und daher dort ebenfalls nicht berücksichtigt. 4. Zusammengefasst ergibt sich, dass dem Pflichtigen der Nachweis einer privaten Vermögensverwaltung und

damit der Steuerfreiheit der daraus entstehenden Kapitalgewinne gelingt. Unter diesen Umständen ist auf die Gewinnberechnung in den angefochtenen Entscheiden nicht weiter einzugehen. Selbstverständlich wäre als Gewinn nur derjenige Betrag anzusehen, um den der Erlös das eingesetzte Kapital sowie allfällige mit den Transaktionen zusammenhängende Kosten übersteigt. Die Beschwerde und der Rekurs sind demnach in Bezug auf das steuerbare Einkommen gutzuheissen. Dieses ist gemäss den Anträgen des Pflichtigen, d.h. unter Einbezug der von ihm nachdeklarierten "Partner-Provisionen", auf Fr. 100'800.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 100'000.- (Staats- und Gemeindesteuern) festzusetzen. Für die beantragte Korrektur beim steuerbaren Vermögen findet sich in den Eingaben des Pflichtigen keine Begründung. Diese kann daher nicht gewährt werden. Überdies erscheint der für 2015 angenommene Wert von Fr. 30'000.- bei einem deklarierten Kauf- 2 DB.2018.15 2 ST.2018.17

- 12 - preis der Motorfahrzeuge von Fr. 66'000.- sicherlich nicht als übersetzt. Das steuerbare Vermögen ist deshalb weiterhin gemäss Einspracheentscheid auf Fr. 365'000.- festzusetzen und der Rekurs diesbezüglich abzuweisen. 5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der vollständig unterliegenden Beschwerdegegnerin bzw. dem nahezu vollständig unterliegenden Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG). Die Beschwerdegegnerin/der Rekursgegner hat dem Pflichtigen sodann eine Parteientschädigung in angemessener Höhe zu entrichten (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

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