Urteilskopf

89 I 115

18. Urteil vom 3. April 1963 i.S. Ochsner gegen Kanton Thurgau und Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau
Regeste (de):
Doppelbesteuerung Schweiz - USA.

Das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbanfallsteuern vom 9. Juli 1951 (DBAUS-E) schliesst nicht jede Doppelbesteuerung aus.

Inhaberobligationen, die zur Zeit des Todes des Erblassers zwar in einem der beiden Vertragsstaaten deponiert sind, aber auf Schuldner lauten, deren Domizil sich nicht in der Schweiz oder in den Vereinigten Staaten von Amerika befindet, fallen nicht unter Art. 1V Abs. 1 lit. a-c DBAUS-E.

Regeste (fr):
Double imposition Suisse - Etats-Unis.

La convention entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur la masse successorale et sur les parts héréditaires n'exclut pas toute double imposition.

Ne sont pas soumises aux règles de l'art. IV al. 1 litt. a-c de la convention les obligations au porteur qui, lors du décés du de cujus, sont déposées dans l'un des deux Etats mais concernent des débiteurs dont le domicile ne se trouve ni en Suisse ni aux Etats-Unis.

Regesto (it):
Doppia imposizione Svizzera-Stati Uniti.

La convenzione 9 luglio 1951 tra la Confederazione svizzera e gli Stati Uniti d'America, intesa a evitare i casi di doppiaimposizione in materia di imposte sulle masse successorie e sulle quote ereditarie, non esclude ogni doppia imposizione.

Non sono sottoposte alle regole dell'art. IV cpv. 1 lett. a-c della convenzione le obbligazioni al portatore che, al decesso del de cujus, sono depositate in uno dei due Stati ma concernono dei debitori il cui domicilio non si trova nè in Svizzera nè negli Stati Uniti.

Sachverhalt ab Seite 116

A.- Der am 10. April 1957 gestorbene Eduard Ochsner war schweizerisch-amerikanischer Doppelbürger und hatte seinen letzten Wohnsitz in Kreuzlingen/TG. Unter dem Nachlass des Gestorbenen befinden sich Obligationen, die zur Zeit des Ablebens des Erblassers in New York deponiert waren und auf Schuldner lauten, die

weder in der Schweiz, noch in den Vereinigten Staaten von Amerika domiziliert sind. Die Erbschaftssteuerverwaltung des Kantons Thurgau unterstellte diese Vermögenswerte der thurgauischen Erbschaftssteuerpflicht. Die dagegen von der Alleinerbin des Verstorbenen, Frau Hanny Ochsner-Frey, erhobene Beschwerde wies die Steuerrekurs-Kommission des Kantons Thurgau am 17. September 1962 ab.

B.- Den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 17. September 1962 ficht Frau Hanny Ochsner-Frey wegen Verletzung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbanfallsteuern vom 9. Juli 1951 (DBAUS-E) mit staatsrechtlicher Beschwerde an. Sie beantragt, es sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und es seien die genannten Obligationen ausschliesslich dem Situs USA zur Besteuerung zuzuweisen. Auf die Begründung der Beschwerde wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen hingewiesen.

C.- Die Steuerrekurs-Kommission des Kantons Thurgau beantragt Abweisung der Beschwerde.

D.- Obgleich es sich bei der streitigen Erbschaftssteuer um eine rein kantonale Angelegenheit handelt, erschien es im Hinblick auf Art. II Abs. 1 lit d DBAUS-E zweckmässig, auch die Eidgenössische Steuerverwaltung

einzuladen, sich zur Beschwerde zu äussern. Mit ihrer Vernehmlassung vom 8. März 1963 beantragt diese Amtsstelle ebenfalls, es sei die Beschwerde abzuweisen.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. In Fiskalsachen sind staatsrechtliche Beschwerden gegen kantonale Entscheide wegen Verletzung von Staatsverträgen zulässig (Art. 84 Abs. 1 lit c OG). Die Zuständigkeit des Bundesgerichtes wird dadurch nicht tangiert, dass es nach Art. VI DBAUS-E möglich wäre, den Fall der zuständigen amerikanischen Behörde zu unterbreiten, damit diese sich mit der zuständigen schweizerischen Behörde über eine angemessene Vermeidung der Doppelbesteuerung verständige (vgl. dazu BGE 82 I 4 Erw. 2).

2. Mit der vorliegenden Beschwerde wird geltend gemacht, der angefochtene Entscheid verletze staatsvertragliche Bestimmungen. Deren Auslegung und Anwendung wird vom Bundesgericht in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht frei überprüft (BGE 86 I 35 Erw. 1 mit Verweisungen).

3. Das schweizerisch-amerikanische Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbanfallsteuern bezieht sich auf Seiten der Schweiz vor allem auf Nachlass- und Erbanfallsteuern der Kantone und erfasst demnach auch die im vorliegenden Falle streitige thurgauische Steuer. Immerhin ist darauf hinzuweisen, dass auch dieses Abkommen, gleich wie das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 24. Mai 1951 (vgl. BGE 85 I 239 ff. Erw. 1 und 3), nicht jede Doppelbesteuerung ausschliessen will.

4. Im vorliegenden Falle steht fest, dass der Erblasser sein letztes Domizil in der Schweiz hatte. Gemäss thurr

gauischem Recht wäre deshalb der Nachlass in vollem Umfange in der Schweiz steuerbar, es sei denn, der Verstorbene

BGE 89 I 115 S. 118

sei Eigentümer von im Ausland gelegenen unbeweglichen Vermögenswerten gewesen. - Anderseits steht auch fest, dass der Verstorbene nicht nur schweizerischer, sondern auch amerikanischer Staatsbürger war. Nach amerikanischem Recht wäre deshalb der gesamte Nachlass, ausgenommen Grundbesitz ausserhalb der Vereinigten Staaten, in den USA steuerbar (vgl. LOCHER, Handbuch und Praxis der schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen, Bd. I N. 232 Anm. 58 und Bd. II D Art. 1V N. 2). In derartigen Fällen von Doppelbesteuerung, die sich daraus ergibt, dass der Nachlass desselben Erblassers sowohl in der Schweiz (letzter Wohnsitz), als auch in den USA (Staatsangehörigkeit) besteuert wird, gelangt Art. 1V DBAUS-E zur Anwendung. In Übereinstimmung mit dem allgemeinen System des ganzen Abkommens enthält jedoch die angeführte Bestimmung nicht eine jede Doppelbesteuerung ausschliessende Regelung. Art. 1V DBAUS-E beschränkt sich darauf, gewisse Fälle aufzuzählen, in denen eine doppelte Besteuerung vermieden werden soll; dass es aber daneben noch andere Fälle gibt, bei denen die Doppelbesteuerung nicht ausgeschlossen wurde, ergibt sich schon aus dem Ingress von Art. 1V Abs. 1 DBAUS-E. Soweit die Doppelbesteuerung vermieden wird, geschieht dies mit Hilfe des sogenannten Credit-Situs-Systems. Darnach soll jeder der beiden Vertragsstaaten an seine eigene Steuer die Steuer anrechnen, welche der andere Staat auf denjenigen Nachlassteilen erhoben hat, welche nach dem Abkommen selber als auf seinem Staatsgebiet gelegen gelten (vgl. LOCHER a.a.O. Bd. I N. 225). Nach Art. 1V Abs. 1 lit a-d DBAUS-E hat diese Steueranrechnung mit Bezug auf folgende als im andern Staat gelegen geltende Nachlassteile Platz zu greifen: - "Beteiligungen in Form von Aktien oder Kapitalanteilen (...) an Gesellschaften, die nach dem Rechte des andern Vertragsstaates ... errichtet oder organisiert

BGE 89 I 115 S. 119

sind" (lit. a). Aktien von Gesellschaften, die nicht nach dem Rechte des einen oder andern Vertragsstaates errichtet oder organisiert sind, fallen demnach nicht unter diese Bestimmung. - "Guthaben (mit Einschluss von Obligationen, Schuldscheinen, Wechselforderungen und Versicherungsansprüchen), sofern der Zahlungsschuldner im anderen Staate wohnhaft ist oder eine nach dem Rechte dieses andern Staates ... errichtete oder organisierte Gesellschaft ist" (lit. b). Guthaben bei Schuldnern, die in einem dritten Staate domiziliert sind, werden von dieser Regelung nicht erfasst. - "Bewegliche körperliche Sachen (mit Einschluss von Banknoten oder Papiergeld und von andern am Ausgabeort als gesetzliche Zahlungsmittel geltenden Geldsorten), die im Zeitpunkte des Todes des Erblassers tatsächlich im andern Staate liegen" (lit. c). Nicht erfasst werden von dieser Bestimmung bewegliche körperliche Sachen, die im Zeitpunkte des Todes des Erblassers in einem dritten Staate liegen. - "Sonstige Vermögenswerte, welche die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten übereinstimmend als in diesem anderen Staate gelegen betrachten" (lit. d).

5. a) Im vorliegenden Falle vertreten die thurgauischen Steuerbehörden und die Steuerrekurs-Kommission des Kantons Thurgau im wesentlichen die Auffassung, lit. a und b seien gegenüber lit. c von Art. 1V Abs. 1 DBAUS-E Spezialbestimmungen und die Besteuerung von Guthaben in Form von Obligationen werde durch lit. b abschliessend geregelt. Die Schuldner der im Streite liegenden Obligationen seien nicht in einem der beiden Vertragsstaaten domiziliert, sodass nach Staatsvertrag eine Steueranrechnungspflicht nicht bestehe. Unter den Begriff "sonstige Vermögenswerte" im Sinne von Art. 1V Abs. 1 lit. d DBAUS-E fielen zwar auch "Obligationen von in Drittländern gelegenen Schuldnern", doch gelange

diese Bestimmung ebenfalls nicht zur Anwendung, weil es an einer Verständigung der zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten darüber, welchem von ihnen die fraglichen Obligationen in erster Linie zur Besteuerung zuzuweisen seien, fehle. b) Die Beschwerdeführerin macht demgegenüber zur Hauptsache geltend, es sei zwar richtig, dass die fraglichen Obligationen nicht auf Grund von Art. 1V Abs. 1 lit. b DBAUS-E von der Doppelbesteuerung befreit seien, doch gelange lit. c der genannten Bestimmung zur Anwendung, weil die streitigen Inhaberobligationen "bewegliche körperliche Sachen" seien, welche sich zur Zeit des Todes des Erblassers in den USA befunden hätten. Zur Begründung ihres Standpunktes beruft sich die Beschwerdeführerin auf Art. 713 ZGB, welche Bestimmung unter den "beweglichen körperlichen Sachen" auch Inhaberobligationen verstehe (HAAB, Kommentar N. 6 zu Art. 714 ZGB). Ausserdem weist die Beschwerde darauf hin, dass Art. 935 ZGB "Bargeld und Inhaberpapiere bei der rechtlichen Behandlung völlig" gleichstelle und dass die nämliche Gleichstellung auch in Art. 1V Abs. 1 lit. c DBAUS-E anzutreffen sei. c) Die Eidgenössische Steuerverwaltung teilt im wesentlichen die Auffassung der thurgauischen Steuerrekurs-Kommission und erklärt, lit. a, b und c von Art. 1V Abs. 1 DBAUS-E seien je eine lex specialis; lit. c habe nicht die Bedeutung einer Generalklausel in dem Sinne, dass die nicht unter lit. a und b fallenden, in Urkunden verkörperten Beteiligungen und Guthaben von lit. c erfasst würden. Der Text des Abkommens lasse eine gegenteilige Auslegung nicht zu; ausserdem würde es zu unsinnigen Ergebnissen führen, wenn die Auffassung der Beschwerdeführerin als zutreffend bezeichnet werden müsste.
Im übrigen hat die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung darauf hingewiesen, dass sich die Beschwerdeführerin zu Recht nicht mehr auf Art. 1V Abs. 1 lit. d DBAUS-E berufe. Zu einer Verständigung

zwischen den zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten über die Zuweisung der fraglichen Obligationen sei es bis heute nicht gekommen und es bestehe keinerlei Anlass, dass der Kanton Thurgau "eine Anrechnungsverpflichtung für drittstaatliche Guthaben (einschliesslich Obligationen)" übernehme, da nach schweizerischer Auffassung solche Guthaben als am letzten Wohnort des Erblassers gelegen gälten und dort zu besteuern seien.

6. Der von der Steuerrekurs-Kommission vertretenen Auffassung ist aus folgenden Gründen beizupflichten: a) Es steht fest, dass sich sowohl lit. a und b, als auch lit. c von Art. 1V Abs. 1 DBAUS-E auf das bewegliche Vermögen beziehen. Nach Auffassung von LOCHER gelangt der gesamte Art. 1V des Abkommens nur auf den beweglichen Nachlass zur Anwendung; "für den unbeweglichen Nachlass tritt keine Doppelbesteuerung ein, weil in solchen Fällen sowohl die Schweiz wie die Vereinigten Staaten nur das in ihrem Gebiet gelegene unbewegliche Nachlassvermögen besteuern" (vgl. LOCHER, a.a.O. Bd. I N. 232 Anm. 58). Das bewegliche Vermögen umfasst einerseits körperliche Sachen (quae tangi possunt, nach Gaius; les meubles par leur nature, nach Art. 528 Code Civil Français) und anderseits die Guthaben und Rechte (meubles par détermination de la loi, Art. 529 Code Civil Français). Die Wertpapiere nehmen eine Zwischenstellung ein. Entscheidend im Rechtsverkehr ist, dass in ihnen Rechte verurkundet sind, die ihren Wert bestimmen. In dem Masse, in dem die Urkunde ein Recht verkörpert, lässt sie sich jedoch den beweglichen Sachen gleichstellen (vgl. HAAB, Kommentar, Einleitung zum Sachenrecht N. 25; JÄGGI, Kommentar, N. 169 ff. zu Art. 965 OR; EHRENBERG, Gegenstände des Handelsrechts, S. 341 ff.). b) Nach Art. II Abs. 2 DBAUS-E hat, sofern sich aus dem Zusammenhang nicht etwas anderes ergibt, jeder der beiden Vertragsstaaten bei der Anwendung des Abkommens jedem nicht anders umschriebenen Begriff den Sinn

beizulegen, der ihm unter der eigenen Gesetzgebung zukommt. - Die Beschwerdeführerin beruft sich auf den in Art. 1V Abs. 1 lit. d DRAUS-E verwendeten Ausdruck "bewegliche körperliche Sachen" und macht geltend, nach schweizerischem Recht seien auch Inhaberobligationen bewegliche körperliche Sachen. Ein durch die Gesetzgebung geschaffener oder durch Übung entstandener Begriff "bewegliche körperliche Sachen" zur Bezeichnung einer bestimmten, juristisch genau umschriebenen und einer einheitlichen Regelung unterstehenden Kategorie von Sachen ist dem schweizerischen Recht fremd. Der von der Beschwerdeführerin genannte Art. 713 ZGB umschreibt den Gegenstand des Fahrniseigentums und nennt in diesem Zusammenhange, gleich wie Art. 528 Code Civil Français, in erster Linie "die ihrer Natur nach beweglichen körperlichen Sachen". Eine Begriffsumschreibung im Sinne von Art. II Abs. 2 DBAUS-E stellt diese Formulierung nicht dar, wird sie doch gegenteils wenigstens teilweise dazu verwendet, den Begriff "Fahrniseigentum" zu umschreiben. Besonders deutlich ergibt sich dies aus dem französischen Text von Art. 713 ZGB: "La propriété mobilière a pour objet les choses qui peuvent se transporter d'un lieu dans un autre...". Einen schon durch Gesetz und Übung genau fixierten Sinn besitzt diese Umschreibung nicht; es bleibt deshalb der Auslegung vorbehalten, die Wertpapiere, die an sich Urkunden und damit ihrer Natur nach bewegliche Sachen sind, in dem Masse, als sie Forderungen oder andere Rechte verkörpern, zu den Gegenständen des Fahrniseigentums zu zählen. Abgesehen von Art. 713 ZGB werden allgemein im schweizerischen Recht diejenigen körperlichen Sachen, die schon begrifflich einen bestimmten Wert aufweisen, und die Wertpapiere, die nur mit Rücksicht auf das durch sie verbriefte Recht einen Wert haben, nirgends unter dem nämlichen Begriff erwähnt. In entsprechenden Aufzählungen wird zwischen beweglichen Sachen bezw.

Waren einerseits und Wert-, eventuell Inhaberpapieren anderseits ausdrücklich ein Unterschied gemacht, indem auf beide Kategorien von Vermögenswerten hingewiesen wird. HAAB (a.a.O., Einleitung N. 25) verweist beispielsweise auf die Art. 201, 760 und 895 ZGB und 317, 436 und 488 OR und erinnert insbesondere daran, dass bei Wertpapieren "nicht nach den Regeln über das Faustpfand das Papier zu Pfand gesetzt, sondern nach den Bestimmungen über die Verpfändung von Rechten das Recht verpfändet" wird (Art. 899 ff. ZGB). Beizufügen ist dem noch, dass das ZGB den Ausdruck "bewegliche Sache" schon in Art. 714 (Übertragung des Fahrniseigentums) in einem engeren Sinne verwendet als in Art. 713 (vgl. HAAB, a.a.O., N. 6 ff. zu Art. 714 ZGB): Bei Namenpapieren, Schuldscheinen, Versicherungspolicen, Wechseln und anderen Ordrepapieren gibt es keine fahrnisrechtliche Übertragung des Rechtes durch blosse Übertragung des Eigentums an der Urkunde; ausser der Übergabe der Urkunde bedarf es in allen diesen Fällen eines Indossamentes. Einzig bei den Inhaberpapieren genügt die in Art. 714 ZGB vorgesehene Übertragung, doch gelangt bei der Übertragung des Eigentums an diesen Wertpapieren nicht Art. 714 ZGB, sondern Art. 967 OR (lex specialis) zur Anwendung. Es geht deshalb nicht an, lediglich aus den im Doppelbesteuerungsabkommen verwendeten und im schweizerischen Recht gebräuchlichen Begriffen abzuleiten, dass Art. 1V Abs. 1 lit. c DBAUS-E mit der Umschreibung "bewegliche körperliche Sachen" nicht nur bewegliche Sachen im engern Sinne, sondern auch die Wertpapiere und insbesondere die Inhaberpapiere erfasse. c) Wird versucht, aus dem Zusammenhang heraus die Tragweite des in Art. 1V Abs. 1 lit. c DBAUS-E verwendeten Begriffes "bewegliche körperliche Sachen" zu erfassen, so ergibt sich, dass in dem in Rede stehenden Abkommen zunächst die zur teilweisen Vermeidung der Doppelbesteuerung bestimmten Regeln aufgestellt und hernach die wichtigsten Teile des beweglichen Vermögens

einzeln aufgezählt werden. Lit. c von Art. 1V Abs. 1 des Abkommens bezieht sich auf die beweglichen körperlichen Sachen im eigentlichen Sinne des Wortes, während lit. b der genannten Bestimmung die Guthaben erfasst. Die Wertpapiere fallen unter verschiedene Kategorien: - lit. a befasst sich mit der Beteiligung an Gesellschaften in Form von Aktien und Kapitalanteilen, ohne zwischen Namen- und Inhaberpapieren zu unterscheiden; - lit. b stellt den Guthaben die Obligationen, Schuldscheine, Wechselforderungen und Versicherungsansprüche gleich, wiederum ohne einen Unterschied zwischen Inhaber- und Namenpapieren zu machen; - lit. c schliesslich sieht die Gleichbehandlung von beweglichen körperlichen Sachen, Banknoten oder Papiergeld und andern als gesetzliche Zahlungsmittel geltenden Geldsorten vor. Soweit damit Wertpapiere erfasst werden, handelt es sich um ausgesprochene Inhaberpapiere: Sie können nicht kraftlos erklärt werden (Art. 988 OR) und sind in erster Linie dazu bestimmt, als Zahlungsmittel verwendet zu werden. Das Art. 1V Abs. 1 DBAUS-E zu Grunde liegende System ist somit klar: Die verschiedenen Arten der zum beweglichen Vermögen gehörenden Werte werden in drei Kategorien aufgeteilt; bei jeder dieser Gruppen werden bestimmte Vermögenswerte zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung einem der beiden Vertragsstaaten zur Besteuerung zugewiesen; auf die nicht dem einen oder anderen der Vertragsstaaten zur Besteuerung zugewiesenen Werte jeder Gruppe gelangt dagegen das Abkommen nicht zur Anwendung (argumentum e contrario). Dafür, dass die gemäss Art. 1V Abs. 1 lit. a und b DBAUS-E nicht dem einen oder andern Vertragsstaat zur Besteuerung zugewiesenen Inhaberaktien oder -obligationen zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung im Rahmen von lit. c der genannten Bestimmung einem der beiden Vertragsstaaten zugewiesen werden müssten, bestehen keine Anhaltspunkte. Eine derartige Lösung

würde der Art. 1V Abs. 1 DBAUS-E gegebenen Form offensichtlich widersprechen, denn es ist nicht einzusehen, wieso die beiden Vertragsstaaten Inhaberaktien und -obligationen, denen unter dem Gesichtspunkte des Fiskus eine mindestens so grosse Bedeutung zukommt wie den Banknoten und anderen Zahlungsmitteln, nicht unter den den beweglichen körperlichen Sachen gleichgestellten Wertpapieren genannt hätten, wenn eine solche Gleichstellung beabsichtigt gewesen wäre. Ausserdem würden sich aus einer allgemeinen Gleichstellung von Inhaberpapieren und beweglichen körperlichen Sachen bei der Anwendung von Art. 1V Abs. 1 lit. a-c DBAUS-E Konflikte ergeben. Es ist deshalb anzunehmen, dass die Vertragsstaaten, wenn sie eine solche Gleichstellung tatsächlich gewollt hätten, eine entsprechende Kollisionsnorm in das Abkommen aufgenommen und gesagt hätten, welche dieser Bestimmungen in erster Linie zur Anwendung gelange. Auf Grund dieser Überlegungen erweist sich die Beschwerde als unbegründet. Sie ist deshalb abzuweisen.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird abgewiesen.