

Internationales Steuerrecht

Betriebliche Rente aus den USA

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 18. Oktober 2019

Betriebliche Renten aus den USA dürfen gemäss dem Doppelbesteuerungsabkommen vollumfänglich in der Schweiz besteuert werden, auch wenn es sich um einen öffentlich-rechtlichen Arbeitgeber gehandelt hat. Voraussetzungen dazu sind ein Wohnort in der Schweiz und das schweizerische Bürgerrecht des Rentenempfängers. Deshalb kann auch keine bloss teilweise Besteuerung analog den Social-Security-Renten vorgenommen werden. Die Besteuerung der Rente in den USA hat allem Anschein nach wegen der noch nicht mutierten Wohnadresse stattgefunden.

Sachverhalt:

A. Die Pflichtige bezieht als Witwe Leistungen sowohl aus dem US-Vorsorgesystem (Social Security) wie auch aus dem betrieblichen Vorsorgesystem der University of XY (US Retirement System).

Mit Verfügung der Staatssteuer 2016 vom 1. März 2018 nahm die Steuerverwaltung eine Korrektur der Ziffer 220 «Renten aus Pensionskassen» von Fr. 0.– auf Fr. 99'873.– und der Ziffer 230 «übrige Renten» von Fr. 124'188.– auf Fr. 16'047.– vor. Das in der Schweiz steuerbare Einkommen belief sich damit neu auf Fr. 121'570.–.

B. Mit Eingabe vom 4. April 2018 erhob der Vertreter der Pflichtigen Einsprache gegen die erwähnte Veranlagungsverfügung und begehrte, die Veranlagung der Staatssteuer 2016 sei in dem Sinne zu korrigieren, dass die der Pflichtigen zustehende Rente für die Besteuerung in der Schweiz lediglich zur Satzbestimmung miteinbezogen werden dürfe. Zur Begründung führte er aus, dass die von der Pflichtigen bezogenen Leistungen nicht komplett einer Social Security-Rente entsprächen. Vielmehr handle es sich beim übergrossen Teil des US-Einkommens um eine betriebliche Rente, die bereits in den USA versteuert worden sei. Aus welchem Anstellungsverhältnis die Rente stamme, sei hier nicht die entscheidende Frage. Denn «Pension» könne nicht «Social Security» sein. Diese Qualifikation hänge nicht vom Anstellungsverhältnis ab. Sofern das Anstellungsverhältnis massgebend sei, könne dieses – wie auch die Tatsache, dass die Renten aus dem US Retirement System in den USA besteuert worden seien – dem eingereichten US-Form 1099-R «Distributions From Pensions, Annuities, Retirement or Profit Sharing Plans [etc.]» des Jahres 2015 entnommen werden.

Mit Einspracheentscheid vom 8. März 2019 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut und reduzierte das steuerbare Einkommen auf Fr. 117'680.–. So unterlägen US-amerikanische Social Security Renten, welche an Personen mit Wohnsitz in der Schweiz ausgerichtet würden, in den USA einer Quellensteuer von 15 Prozent, wobei die Schweiz als Wohnsitzstaat des Empfängers die Doppelbesteuerung durch eine Herabsetzung der Bemessungsgrundlage auf zwei Drittel des bezogenen Nettobetrags vermeide (Art. 19 Ziff. 4 und Art. 23 Ziff. 1 lit. d des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen [DBA-USA; SR 0.672.933.61]). Die in der Schweiz zu versteuernde Rente der Social Security sei in der Folge neu mit Fr. 13'777.– festzusetzen. Die Pflichtige habe die Schweizer Staatsbürgerschaft und Wohnsitz in der Schweiz, weshalb die Witwenrente der University of XY als betriebliche Rente aufgrund von Art. 19 DBA-USA – abweichend vom OECD Musterabkommen – in der Schweiz steuerbar sei. So dürfe die Schweiz die Einkünfte besteuern, selbst wenn diese unter Artikel 19 DBA-USA fielen, da gemäss Art. 19 Abs. 2 lit. b DBA-USA solche Einkünfte ausschliesslich im Ansässigkeitsstaat des Empfängers solcher Einkünfte steuerbar seien, wenn er denn Bürger dieses Staates sei. Diese Auslegung sei zudem vom SIF (Staatssekretariat für internationale Finanzfragen) in Bern bestätigt worden.

C. Mit Schreiben vom 8. April 2019 erhebt der Vertreter der Pflichtigen gegen den Einspracheentscheid Rekurs und begehrt, es sei der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 8. März 2019 aufzuheben und es seien die Bemessungsfaktoren für das steuerbare Einkommen

bzw. das satzbestimmende Einkommen anzupassen und die Staats- und Gemeindesteuer 2016 auf der Basis neu zu verfügen, wonach die Rente, die der Rekurrentin zugehe, bereits vollständig in den USA versteuert sei und deshalb kein zweites Mal zu versteuern sei. Eventualiter sei der Renten-Nettobetrag, der der Rekurrentin zugehe, auf Basis von zwei Dritteln zu versteuern. Er führt aus, dass nebst einer überschaubaren Einkunft aus Social-Security der übergrösse Teil des US-Einkommens aus einer betrieblichen Rente bestehe, die bereits in den USA versteuert worden sei. Dem eingereichten «Form 1099-R» des Jahres 2017 lasse sich entnehmen, dass der gesamte Einkommensbetrag mit der «Federal Income Tax» besteuert worden sei. Somit dürfe die Schweiz keine Steuern auf der in den USA vollständig besteuerten Rente erheben, was sich aus der Umkehrung von Art. 23 Abs. 1 lit. d DBA-USA ergäbe. Würden nämlich die USA nur die Quellensteuer von 15 Prozent der Einkünfte einbehalten, ergäbe sich laut Art. 19 Abs. 4 DBA-USA, dass öffentliche Ruhegehälter, die die USA an die in der Schweiz ansässige Rekurrentin zahle, in der Schweiz besteuert würden. Dies umfasse aber nur den Rest nach Abzug von 15 Prozent. Wenn nun aber die USA bereits das gesamte Einkommen besteuere, bliebe kein Platz mehr für die Besteuerung des erwähnten Differenzbetrags. Es käme unweigerlich zur nicht zulässigen Doppelbesteuerung. Eventualiter sei auch die Rente der University of XY dem Besteuerungsmodell gleichzusetzen, wie es für die Social Security gelte (Art. 19 Abs. 4 DBA-USA i.V.m. Art. 23 Abs. 1 lit. d DBA-USA), da diese Rente als öffentliches Ruhegehalt im Sinne von Art. 19 Abs. 4 DBA-USA qualifiziert werden müsse.

Mit Vernehmlassung vom 31. Januar 2019 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Sie führt aus, die Schweiz sei aufgrund der Tatsache, dass die Rentenempfängerin mit Wohnsitz Schweiz die schweizerische Staatsbürgerschaft besässe, zur alleinigen Besteuerung dieser betrieblichen Pension bzw. Witwenrente befugt. Die zuständige Bundesbehörde sei zum gleichen Schluss gelangt und habe eine schweizerische Befugnis zur vollständigen Besteuerung festgestellt (schriftliche Auskunft des SIF vom 11. Dezember 2018). Eine 2/3-Besteuerung der Nettorente – analog der Social Security-Rente – sei hier nicht angebracht, weil es sich ja nicht um eine reduzierte amerikanische Besteuerung zu 15 Prozent handle, wie in Art. 19 Abs. 4 DBA-USA vorgesehen. Die amerikanische Besteuerung an der Quelle im 2016 sei ordentlich, also zu rund 20 Prozent (Federal and State Income Tax), vorgenommen worden.

Anlässlich der heutigen Verhandlung hält die Steuerverwaltung an ihrem Antrag fest, wobei die Rekurrentin auf eine Teilnahme verzichtet.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.– pro Steuerjahr übersteigt, von der Fünferkammer des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt im vorliegenden Fall, ob die aus dem US-Vorsorgesystem (Social Security) sowie aus dem betrieblichen Vorsorgesystem der University of XY (US Retirement System) ausgerichteten Leistungen international der Schweiz oder den USA zur Besteuerung zuzuweisen sind. Falls diese der Schweiz zuzuweisen sind, ist zu prüfen, in welchem Umfang sie zur Besteuerung gelangen.

2.1. Zunächst ist auf die Rente aus dem US-Vorsorgesystem (Social Security) einzugehen. Nach Art. 19 Abs. 4 DBA-USA können ungeachtet des Absatzes 2 (derselben Bestimmung) Leistungen der Sozialversicherung und andere öffentliche Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat an eine im anderen Vertragsstaat ansässige natürliche Person zahlt, in diesem anderen Staat besteuert werden. Diese Leistungen können jedoch auch im erstgenannten Vertragsstaat nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 15 vom Hundert des Bruttobetrags der Leistung nicht übersteigen. Die Doppelbesteuerung in der Schweiz wird dadurch vermieden, dass die Schweiz eine Entlastung gewährt, die den Abzug der in den USA erhobenen Steuer und eine Befreiung von einem Drittel des Nettobetrags dieser Einkünfte von der schweizerischen Steuer umfasst (Art. 23 Abs. 1 lit. d DBA-

USA). Die Rente der Social Security stellt eine Leistung einer Sozialversicherung dar, womit Art. 19 Abs. 4 DBA-USA zur Anwendung gelangt. Die Steuerverwaltung hat somit zu Recht zwei Drittel des Nettobetrags, d.h. des Bruttobetrags abzüglich der amerikanischen Quellensteuer, der schweizerischen Besteuerung unterworfen.

2.2. Des Weiteren ist die Rente aus dem betrieblichen Vorsorgesystem zu beurteilen. Gemäss Art. 19 Abs. 2 lit. a DBA-USA können Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften oder aus einem von diesem Staat oder der politischen Unterabteilung oder lokalen Körperschaft errichteten Sondervermögen an eine natürliche Person für die diesem Staat oder der politischen Unterabteilung oder lokalen Körperschaft geleisteten Dienste gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden. Diese Ruhegehälter können jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und ein Staatsangehöriger dieses Staates ist (Art. 19 Abs. 2 lit. b DBA-USA). Die University of XY ist gemäss Art. 9 der Verfassung des Bundesstaates XY als «public trust» organisiert. Es kann somit davon ausgegangen werden, dass diese als eine politische Unterabteilung der USA i.S.v. Art. 19 Abs. 2 lit. a DBA-USA zu qualifizieren ist. Gegenteiliges wird denn auch von keiner Seite behauptet. Da die Rekurrentin in der Schweiz ansässig ist sowie die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt, gelangt Art. 19 Abs. 2 lit. b DBA-USA zur Anwendung. Diese betriebliche Rente kann somit nur in der Schweiz besteuert werden. Der Einwand des Vertreters, dass die betriebliche Rente bereits in den USA versteuert worden sei und damit die Schweiz keine Steuern auf der in den USA vollständig besteuerten Rente erheben darf, da ansonsten eine gegen die Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) verstossende Doppelbesteuerung vorliege, überzeugt indes nicht. Die BV untersagt in Art. 127 Abs. 3 nur die interkantonale Doppelbesteuerung, nicht jedoch die internationale. Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass es zur Besteuerung in den USA möglicherweise gekommen ist, weil auf dem Formular 1099-R noch immer die Adresse der Rekurrentin in den USA registriert ist.

2.3. Schliesslich macht die Rekurrentin eventualiter geltend, der Renten-Nettobetrag sei auf Basis von zwei Dritteln zu besteuern analog der Rente der Social Security. Diesem Begehren kann jedoch nicht stattgegeben werden, da es sich bei der betrieblichen Rente nicht um eine Leistung im Sinne von Art. 19 Abs. 4 DBA-USA handelt, womit dementsprechend Art. 23 Abs. 1 lit. d DBA-USA nicht zur Anwendung gelangen kann.

Demzufolge steht fest, dass das fragliche Ruhegehalt gemäss Art. 19 Abs. 2 lit. b DBA-USA international alleine der Schweiz zur Besteuerung zuzuweisen ist.

3. Der Rekurs erweist sich aufgrund dieser Erwägungen als unbegründet und ist abzuweisen.

Ausgangsgemäss hat die Rekurrentin die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 2'000.– zu bezahlen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]). Eine Parteient-schädigung wird nicht entrichtet (§ 21 Abs. 3 VPO).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...