

BGE 36 I 11

Bundesgericht (BGE), 1910-02-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_36_I_11

FR: ATF 36 I 11

IT: DTF 36 I 11

Volltext

2. Urteil vom 2. Februar 1910 in Sachen Judustriegesellschaft für Schappe, A.=G., gegen Bern und Baselstadt. Nähere Ausgestaltung des in konstanter Praxis anerkannten Grundsatzes, dass der durch Zweigniederlassungen realisierte Geschäftsgewinn in denjenigen Kantonen zu versteuern ist, in welchen sich die betreffenden Zweigniederlassungen befinden. Berechnung des Ertrags der einzelnen Geschäftsniederlassungen, wenn die Tätigkeit derselben eine verschiedene ist, z. B. am Orte der Hauptniederlassung der Ankauf der Rohmaterialien und der Verkauf der fertigen Produkte stattfindet, in den verschiedenen Filialen aber die verschiedenen technischen Betriebe lokalisiert sind. Notwendigkeit, in solchen Fällen die beiden Haupterwerbsfaktoren, Arbeit und Kapital, grundsätzlich in gleicher Weise zu berücksichtigen und daher entweder die in dem betreffenden Jahre verwendeten Arbeitskräfte zu kapitalisieren, oder aber den Zins des in diesem Jahre produktiv gewesenen Kapitals zu berechnen, wobei dann die in Betracht kommenden Kantone einfach im Verhältnis der auf die einzelnen Geschäftsniederlassungen entfallenden Erwerbsfaktoren bzw. Produktionsmittel zur Besteuerung des Gesamtertrages des Unternehmens berechnungsberechtigt sind. Spezifikation und Bemessung der hiebei zu berücksichtigenden Arbeitskräfte, wozu auch die in den Gehältern und Tantiemen zum Ausdruck kommende Tätigkeit der Geschäftsinhaber bzw. der Direktoren und Verwaltungsräte gehört, sodass also auch derjenige Kanton, auf dessen Gebiet sich lediglich die Zentralleitung befindet, verhältnismässig steuerberechtigt ist. A. — Die Industriegesellschaft für Schappe, A.=G., mit Hauptsitz in Basel, besitzt Fabriketablissemante in den Kantonen Bern, Baselland und Solothurn und außerdem in Frankreich und im Elsaß: in Frankreich 3 Kämmeleien und 4 Spinnereien, in Sulzmatt (Elsaß), in Arlesheim (Baselland) und in Grellingen (Bern) je eine Spinnerei. Die Fabrikation vollzieht sich demgemäß nicht etwa so, daß in jedem der verschiedenen Etablissements die gleiche Arbeit verrichtet würde. Kämmelei und Spinnerei arbeiten sich vielmehr in die Hände. Dazu kommen

die Betriebszweige der Gazage, Winderei, Ausrüsterei und die Reparaturwerkstätte. In Basel befindet sich die Zentralleitung: von hier aus wird der Rohstoff gekauft, hier wird seine Verarbeitung in den Kämmeleien und Spinnereien angeordnet und schließlich das fertige Gespinnst verkauft; von hier aus werden alle technischen Anordnungen von allgemeiner Tragweite erlassen, wie auch von hier aus die ganze finanzielle Verwaltung geleitet und die Buchführung für das ganze Geschäft geführt wird. In der Spinnerei in Grellingen waren früher über 20,000 Spindeln in Betrieb; im Jahre 1906 waren es noch 14,550, später noch weniger. Dagegen ist in den letzten Jahren in Grellingen eine Ausrüsterei (Finissage) eingerichtet und die Maschinenwerkstätte so erweitert worden, daß sie für sämtliche Spinnereien der Gesellschaft genügt. Die Anlage in Grellingen umfaßt sodann große Wasser- und Kanalbauten. Nachdem die Industriegesellschaft für Schappe früher schon Anstände wegen der Verteilung der Steuern auf die verschiedenen

Niederlassungen gehabt hatte, erhob sich im Jahre 1906 neuerdings ein Steuerkonflikt mit dem Kanton Bern, in dessen Verlauf der Regierungsrat, mit Schlußnahme vom 28. März 1908, zugestellt am 7. April 1908, das in Grellingen zu versteuernde Einkommen der Industriegesellschaft für Schappe, statt ihrer auf 84,000 Fr. lautenden Selbsttaxation, auf 235,000 Fr. festsetzte. Aus der Begründung dieses Beschlusses ist folgendes hervorzuheben: Die bisherige Art der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens, wonach der Anteil am Reingewinn entsprechend dem Anteil Grellingens an den Gesamtkosten der Gesellschaft berechnet wurde, werde den tatsächlichen Verhältnissen nicht gerecht, da diejenige Fabrik, welche für die Produktion eines gleichen Wertes weniger Betriebskosten aufwende, als eine andere, der Gesellschaft einen höheren Gewinn einbringe. Mit Rücksicht auf die vorliegenden komplizierten Verhältnisse könne überhaupt nicht bloß auf einen einzigen Faktor abgestellt werden, sondern nur auf zwei, nämlich auf den Versicherungswert und auf die Arbeiterzahl; durch diese zwei Faktoren gelange das Produktionsvermögen (zu unterscheiden von der Gewinnerzielung, zu welcher auch die Tätigkeit der Zentralleitung beitrage) in der Hauptsache zum Ausdruck. Es ergebe sich daraus folgende Rechnungsaufstellung: Jahresergebnis nach dem Jahresbericht Fr. 3,937,436 01 pro 1905 6,118,060 02 Generalunkosten Fr. 10,055,496 03 Bruttogewinn pro 31. Dezember 1905 ab 20% für den Anteil der Zentralleitung an der Gewinnerzielung Fr. 8,044,396 83 bleiben In Grellingen seien nun am 31. Dezember 1905 225 Arbeiter — 4,72 % der Gesamtarbeiterzahl beschäftigt gewesen Versicherungssumme von Grellingen betrage pro 1905 2,306,990 — 10,41 % der Gesamtversicherungssumme; das in Berechnung fallende Mittel betrage somit 412% + 10,41% 7,565 %. Auf Grellingen entfalle somit ein Bruttogewinn von 7,565% von 8,044,396 Fr. 83 Cts. = 608,558 Fr. 60 Cts. Davon seien in Abzug zu bringen die Unkosten der Filiale Grellingen mit 239,712 Fr. 95 Cts., 10,41 % der Passivzinsen — 82,086 Fr. 75 Cts., 10,41 % der zulässigen Abschreibungen — 26,780 Fr. 10 Cts., 4 % des reinen versteuerten Grundsteuerkapitals = 24,341 Fr. 10 Cts. und die steuerfreien 600 Fr., zusammen 373,521 Fr. 20 Cts., sodaß für Grellingen pro 1906 noch ein steuerpflichtiges Einkommen von 608,558 Fr. 60 Cts. — 373,521 Fr. 20 Cts. = 235,037 Fr. 40 Cts. verbleibe.

B. — Gegen diesen Entscheid hat die Industriegesellschaft für Schappe am 28. Juni 1908 den staatsrechtlichen Rekurs ans Bundesgericht ergriffen, mit den Anträgen: 1. Den angefochtenen Entscheid des Regierungsrates des Kantons Bern als Akt unzulässiger Doppelbesteuerung aufzuheben; 2. den Regierungsrat des Kantons Bern anzuhalten, die Steuertaxation für das Zweiggeschäft in Grellingen in Einklang zu bringen mit der für das Hauptgeschäft in Basel erfolgten Steuerdeklaration 3. eventuell die Rekurrentin berechtigt zu erklären, ihre pro 1906 für Baselstadt zu entrichtenden Steuern in dem Maße herabzusetzen, als das für den Kanton Bern zu versteuernde Einkommen den Betrag von 3,93% des Gesamteinkommens übersteigen werde. Zur Begründung macht die Rekurrentin im wesentlichen folgendes geltend: die Abgrenzung der Steuerhoheit nach Maßgabe der auf die Einzelgeschäfte entfallenden Geschäftskosten beruhe auf einer Vereinbarung mit der Finanzdirektion von Bern aus dem Jahre 1881, der seither immer nachgelebt worden sei; auch von Baselland, das ein auf gleicher Grundlage aufgebautes Steuersystem besitze wie Bern, sei dieser Verteilungsmaßstab angenommen worden. Dieser Verteilungsmodus sei einfach und zutreffend, weil in der Summe des Aufwandes für Unkosten die Intensität des Betriebes zum Ausdruck gelange. Auf die Arbeiterzahl abzustellen gehe nicht an, weil der Gewinn nicht nur durch persönliche Dienstleistungen, sondern auch durch Maschinen, Tier- und Wasserkraft erzielt werde. Vollends

unzutreffend sei die Berücksichtigung des Versicherungswertes, denn es komme bei der Abgrenzung der Steuerhoheit am Einkommen doch nicht auf das Produktionsvermögen an, sondern auf die effektive Produktivität. Wenn sich die Rekurrentin für die Jahre 1906 und folgende das in Grellingen versteuerbare Einkommen in der von Bern beabsichtigten Weise berechnen lassen müßte, so käme das für den überschießenden Betrag auf eine Doppelbesteuerung heraus, da die Gesellschaft weder pro 1906 noch pro 1907 den andern mitbeteiligten Kantonen gegenüber sich schadlos halten könnte; für die Folgezeit aber müßte der Steuermodus auch gegenüber den andern Kantonen geändert werden, und es sei deshalb auch die Regierung des Kantons Baselstadt in dieser Sache zur Vernehmung einzuladen. Der Regierungsrat des Kantons Bern beantragt Abweisung des Rekurses. Der Regierungsrat des Kantons Baselstadt, der die Abgrenzung der Steuerhoheiten nach Maßgabe der auf jedem Steuergelände befindlichen Aktiven im Verhältnis zu den Gesamtktiven als richtige Lösung ansieht, stellt das Gesuch, es sei das Besteuerungsrecht des Kantons Bern gegenüber der Rekurrentin so zu normieren, daß die Steuerhoheit seines Kantons im derzeitigen Umfang gewahrt bleibe. Das Bundesgericht zieht in Erwägung: 1. — In Baselstadt ist bisher derjenige Teil des Reingewinnes der Rekurrentin als steuerpflichtiger Ertrag in Anspruch genommen worden, der dem Verhältnis des auswärts nicht versteuerten Bruttoertrages zum Gesamtbruttoertrag entspricht. Aus der bisherigen Übung der baslerischen Steuerbehörden kann nun aber für diesen Kanton noch keineswegs die Rechtspflicht abgeleitet werden, bei der Ausdehnung der Steuerhoheit eines andern Kantons die eigene Steuerhoheit entsprechend einzuschränken. Der Antrag des baslerischen Regierungsrates, die Steuerhoheit von Baselstadt im bisherigen Umfang zu wahren, zeigt denn auch ohne weiteres, daß Baselstadt nicht etwa zu Gunsten des Kantons Bern auf seine Steuerhoheit verzichten will. Da Baselstadt, entsprechend der bisherigen Übung, das in Basel versteuerbare Einkommen nach einem Maßstabe berechnet, nach welchem vom Kanton Bern vom Gesamteinkommen nur ein Anteil von 84,000 Fr. statt von 235,000 Fr. besteuert werden kann, so wird die Differenz von 151,000 Fr. von der Steuerhoheit beider Kantone ergriffen, und es liegt demgemäß eine teilweise Doppelbesteuerung des Einkommens der Rekurrentin vor. Mit Rücksicht auf den eventuellen Antrag der Rekurrentin und die entsprechende Vernehmung des Regierungsrates des Kantons Baselstadt ist in der Tat ein Steuerkonflikt beider Kantone hinsichtlich der Abgrenzung der Steuerhoheit anzunehmen; beide Kantone sind daher Partei. Es hat daher, im Sinne von Art. 46 BV und Art. 175 Ziff. 3 OG, durch das Bundesgericht die Abgrenzung der Steuerhoheit beider Kantone zu erfolgen: freilich nur für das Steuerjahr 1906, da nur der nach der Behauptung der Rekurrentin den Art. 46 BV verletzende Entscheid des bernischen Regierungsrates über dieses Steuerjahr angefochten ist und da die für dieses Jahr gültige Abgrenzung, wegen der wechselnden Produktionsverhältnisse am Hauptsitz und den verschiedenen Zweigétablissements, nicht ohne weiteres auch für die folgenden Jahre verbindlich sein kann. 2. — Die grundsätzliche Steuerberechtigung beider Kantone, je in Bezug auf einen Teil des Einkommens der Rekurrentin, ist nicht bestritten. Sie ergibt sich nach den herrschenden bundes-

rechtlichen Grundsätzen (vergl. AS 23 S. 505 f.; 24 I S. 449; 27 I S. 434; 29 I S. 11 f.) auch ohne weiteres: in Basel befindet sich der Hauptsitz, in Grellingen im Kanton Bern eine Spinnerei, eine unter besonderer Leitung stehende produktive Anlage, welche — wie auch die bundesgerichtlich bestellte Expertise bestätigte — ohne wesentliche Veränderungen vom Hauptgeschäft abgetrennt werden könnte. Aus der Möglichkeit, diese

steuerrechtliche Filialanlage selbständig zu betreiben, folgt jedoch nicht, daß der Kanton Bern nun etwa berechtigt wäre, ohne Rücksicht auf den Gang des Gesamtgeschäfts den Ertrag des Etablissements in Grellingen zu besteuern. Einen besonderen Ertrag der Filiale festzustellen, wäre unmöglich. Selbst wenn für Grellingen eine besondere Buchhaltung bestünde (was nicht der Fall ist, da die Gesamtbuchhaltung für das Gesamtgeschäft in Basel geführt wird), so könnte nicht gesagt werden, daß nun die Filiale durch Ablieferung an die Zentrale einen bestimmten Betrag als Gewinn erzielt habe, da es sich bei allen solchen Ansätzen nur um Fiktionen handeln würde: in Wirklichkeit wird ein Gewinn erst erzielt, wenn die Ware mit Vorteil an Dritte abgegeben wird, d. h. durch einen wirtschaftlichen Vorgang, bei dem das Etablissement in Grellingen ganz unbeteiligt ist (vergl. hierzu auch die Urteile des preußischen Oberverwaltungsgerichts vom 11. und 28. November 1897 und vom 17. Februar 1898 und die Ausführungen bei Fuisting, Die direkten Steuern, Bd. III S. 179 C litt. c). Richtigerweise kann es sich in einem solchen Falle daher nur darum handeln, den Anteil der Zweiganstalt an der Erzielung des Gesamteinkommens der Gesellschaft zu bestimmen und demgemäß die Steuerberechtigung der territorial beteiligten Kantone abzugrenzen. 3. Der Verteilungsmaßstab ist in jedem einzelnen Falle besonders zu bestimmen. In der deutschen Verwaltungsgerichtsbarkeit ist bei Versicherungsgesellschaften auf das Verhältnis der Prämieinnahme, bei Banken und Warenverkaufsgeschäften auf das Verhältnis der Roheinnahmen, bei Straßenbahnen auf die in den einzelnen Gemeinden erwachsenen Betriebskosten oder die betreffenden Bruttoeinnahmen oder auf die Länge der Schienen geleise abgestellt worden (vergl. Fuisting, a. a. O. S. 179 C litt. b). Bei einem Fabrikationsgeschäfte, bei dem Fabrikation und Verkauf der Waren örtlich getrennt sind, fällt der Warenumsatz als Verteilungsmaßstab ohne weiteres außer Betracht. Im vorliegenden Falle, in welchem der Ertrag auf der Fabrikation und auf der Handelstätigkeit (Einkauf und Verkauf) beruht, fragt es sich in erster Linie ob der Verteilungsmaßstab des angefochtenen Entscheides des bernischen Regierungsrates zu einer richtigen Lösung führe. Die Auffassung des bernischen Regierungsrates, es seien das Mittel aus Versicherungswert und Löhnen am Ort der Zweiganstalt und im Gesamtgeschäft festzustellen und darnach die Besteuerungsrechte der beteiligten Kantone proportional zu bemessen, beruht auf der richtigen Auffassung, daß die Güterproduktion, welche neben der Handelstätigkeit eine der Voraussetzungen für die Erzielung von Gewinn in der Fabrikationsbranche bildet, nur durch das Zusammenwirken von Arbeit und Kapital ermöglicht werde. Sie verdient deshalb den Vorzug vor der Auffassung des Basler Regierungsrates, der lediglich auf das Verhältnis der Aktiven abstellen möchte, da hier die Bedeutung der Arbeit für die Produktion verkannt wird. Die Auffassung, daß in den Fabrikationsbranchen Arbeit und Kapital zur Produktion zusammenwirken müssen und daß der steuerrechtliche Verteilungsmaßstab demgemäß hier beide Faktoren zu berücksichtigen habe, kommt freilich auch in der bisherigen Praxis zum Ausdruck, da die Geschäftskosten, auf welche sie abstellt, sowohl die Vergütung für die Benutzung fremder Arbeitskräfte, als auch die Vergütung für die Benutzung fremden Kapitals in sich schließen. Zu untersuchen ist deshalb, in welcher Weise diese beiden Faktoren zu berücksichtigen seien. Gegen die Verteilung nach den Geschäftskosten ist einzuwenden, daß nicht die wirklichen, sondern nur die zur Erzielung des betreffenden Ertrages notwendigen Unkosten einen Rückschluß auf die Intensität des Geschäftsbetriebes zulassen: wenn ein einfacher und billiger Fabrikbau in jeder Beziehung die gleichen Dienste leistet wie ein komplizierter und teurer, so ist der Anteil des Kapitals an der Produktion offenbar in beiden Fällen gleich zu bestimmen, Unterhalt und

Verzinsung der teureren obschon die Unkosten - und der billigeren Anlage — nicht die gleichen sind; der Anteil AS 36 I — 1910

am Ertrag kann daher nicht einfach nach dem Verhältnis Unkosten berechnet werden. Aber auch die Berechnungsweise des bernischen Regierungsrates kann nicht als richtig anerkannt werden. Der Regierungsrat des Kantons Bern behandelt im angefochtenen Entscheide die Löhne und den Versicherungswert gleichmäßig. Die Löhne entsprechen dem Werte der Nutzung der Arbeitskraft während eines Jahres; der Versicherungswert dagegen repräsentiert nicht nur den Wert der Nutzung der versicherten Güter während eines Jahres, sondern den dauernden Wert. Um gleichartige Größen zu vergleichen, ist entweder der Wert der Arbeitskräfte zu kapitalisieren oder es ist auch von den Güternutzungen nur der Wert eines Jahresnutzens in die Rechnung einzusetzen. Die besondere Aufgabe der Experten ist es dann, in jedem einzelnen Falle diejenigen Güter zu bestimmen, welche überhaupt als produktiv zu bezeichnen sind, und festzustellen, ob ausnahmsweise Verhältnisse eine besondere Berücksichtigung eines einzelnen Faktors erfordern. Soweit das nicht der Fall ist, muß bei der Fabrikation das Einkommen anteilmäßig auf Kapital und Arbeit zurückgeführt werden. Denn es ist dabei zu beachten, daß (vom Salär, das der Inhaber der Unternehmung sich selbst zu schreibt, abgesehen) im Sinne der meisten kantonalen Steuersysteme ja überhaupt kein Einkommen vorhanden ist, wenn der Ertrag einer Unternehmung nur dazu ausreicht, die Arbeitslöhne und die landesübliche Verzinsung der im Unternehmen investierten Kapitalien zu bestreiten, und zwar auch dann, wenn der Unternehmer mit eigenem Kapital arbeitet, da der Zinsertrag — nach den meisten kantonalen Steuersystemen — eben von der Vermögenssteuer betroffen wird. Der Überschuß des Ertrages über den Aufwand für Arbeitslöhne und Verzinsung der Kapitalien, der steuerrechtlich das „Einkommen“ der Unternehmung bildet, erscheint wirtschaftlich als das Ergebnis der besonderen kapitalistischen und personellen Organisation der Unternehmung, welche Organisation Arbeitskräfte und Kapitalien in höherem Grade produktiv macht, als es bei bloßer Verleihung der Kapitalien der Fall gewesen wäre. Wenn besondere Anhaltspunkte für das Gegenteil mangeln, darf aber angenommen werden, daß die Erhöhung der Produktivität von Arbeit und Kapital eine gleichmäßige gewesen sein werde, da die Organisation der Unternehmung ja beides, Arbeitskräfte und Kapitalien, umfaßt. 4. — Im vorliegenden Falle haben die bundesgerichtlich bestellten Experten den Geldwert der Erwerbsfaktoren der Gesellschaft unter Zugrundelegung des Verhältnisses des Jahres 1905 berechnet, wie es der Kanton Bern verlangte. Da weder der Regierungsrat von Baselstadt noch die Rekurrentin s. Zt. dagegen Einsprache erhoben haben, ist es nicht Aufgabe des Bundesgerichts als staatsrechtlicher Beschwerdeinstanz, nachzuprüfen, inwiefern die betreffende Vorschrift des bernischen Steuergesetzes auch in interkantonalen Verhältnissen auf Berücksichtigung Anspruch habe. — Die Experten kommen nun zu folgender Aufstellung: a) Festes und flüssiges Kapital (Kasse, Wechsel, Wertschriften, Waren, Debitoren (abzüglich Kreditoren), Grundeigentum, Gebäude, eigene Wasserkräfte, Mobilien und Maschinen, Werkzeug, Betriebsmaterialvorräte, Betriebskapital). 58,353,243 52 b) Kapitalwert der gemieteten Wasserkräfte 1,035,000 Kapitalwert der gesamten Arbeitskräfte (die Löhne, Gehälter und Tantiemen, zu 4% kapitalisiert) „ 117,974,479 — zusammen Fr. 177,363,722 52 Von diesen Erwerbsfaktoren entfallen auf Grellingen: a) Grund und Boden 2,306,990 — b) Gebäude und Maschinen c) Wasserkräfte. 315,000 4,667,275 - d) Kapitalwert der Arbeitskräfte 7,338,225 zusammen Eine besondere Berücksichtigung des Anteils der Zentraleitung an der Erzielung des Ertrages hat nach Auffassung der Experten nicht stattzufinden, da dieser

Faktor in den Tantiemen von 503,646 Fr. 47 Cts. genügend zum Ausdruck komme. Dieser Auffassung, die auf der tatsächlichen Würdigung der konkreten kommerziellen und technischen Verhältnisse beruht, ist ohne weiteres beizupflichten. Der Kanton Bern ist demgemäß als berechnigt zu erklären, im Jahre 1906 4 ¼% des Gesamtertrages der Rekurrentin mit der Einkommenssteuer zu belegen. Demnach hat das Bundesgericht erkannt: Der Rekurs wird teilweise gutgeheißen und demgemäß der Entscheidung des Regierungsrates des Kantons Bern vom 28. März 1908 aufgehoben und die Steuerhoheit des Kantons Bern dahin beschränkt, daß der Kanton Bern nur berechtigt sein soll, 4 1% des Gesamtertrages der Geschäfte der Rekurrentin mit der Einkommenssteuer des Jahres 1906 zu belegen.

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