

BGE 93 I 415

Bundesgericht (BGE), 1967-10-18, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_93 I 415](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_93_I_415)

FR: ATF 93 I 415

IT: DTF 93 I 415

Regeste

Regeste Aufteilung des Gewinns bei interkantonalen Unternehmungen. Wenn die einzelnen Betriebsstätten selbständige Gewinn- und Verlustrechnungen führen, verdient die Verteilung des Gesamtgewinns nach den buchmässigen Gewinnsaldi der Betriebsstätten (sog. direkte Methode) grundsätzlich den Vorzug vor den indirekten Methoden. Anwendbarkeit der direkten Methoden auf eine Unternehmung, die in zwei Kantonen je eine Schule betreibt. Voraussetzungen und Tragweite von Korrekturen der Steuerbehörden an den Gewinn- und Verlustrechnungen der beiden Schulbetriebe (Erw.3). Ist dem Kanton des Hauptsitzes ein Vorausanteil zuzuweisen? (Erw. 4).

Erwägungen

E. 1

Bei Beschwerden wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV braucht der kantonale Instanzenzug nicht erschöpft zu werden (Art. 86 Abs. 2 OG). Die Beschwerdeführerin konnte daher im Anschluss an den Entscheid der Steuer-Rekurskommission I des Kantons Zürich (StRK) Doppelbesteuerungsbeschwerde erheben, ohne von der gegenüber diesem Entscheid zulässigen Beschwerde an das kantonale Verwaltungsgericht Gebrauch zu machen. Die Beschwerdefrist ist eingehalten, da der Entscheid der StRK der Beschwerdeführerin am 8. März 1967 eröffnet und die staatsrechtliche Beschwerde am 20. März 1967 eingereicht worden ist (Art. 89 Abs. 1 OG).

E. 2

Die aus Art. 46 Abs. 2 BV abgeleiteten bundesgerichtlichen Kollisionsnormen richten sich nicht nur gegen die aktuelle, sondern auch gegen die virtuelle Doppelbesteuerung. Eine solche liegt vor, wenn ein Kanton durch die Erhebung einer Steuer in die Steuerhoheit eines andern Kantons übergreift, der selber von seinem Besteuerungsrecht keinen oder nicht vollen Gebrauch macht (BGE 83 I 332 Erw. 1 mit Verweisungen auf frühere Urteile, BGE 91 I 474 /5). Der Umstand, dass der von der Beschwerdeführerin im Jahre 1964 erzielte Gewinn im Kanton Zürich nur teilweise und im Kanton Aargau überhaupt nicht besteuert worden ist, schliesst daher nicht aus, dass die Besteuerung im Kanton Zürich gegen das Verbot der Doppelbesteuerung verstösst. Doch konnte sich die staatsrechtliche Beschwerde in diesem Falle nur gegen den Kanton Zürich richten und ist denn auch nur gegenüber diesem Kanton erhoben worden.

E. 3

Die Beschwerdeführerin betreibt in Zürich und Aarau je eine Schule. Bei einem solchen interkantonalen Unternehmen dürfen die einzelnen Niederlassungskantone nach feststehender Rechtsprechung nicht den auf ihrem Gebiet erzielten Ertrag, sondern nur eine Quote des Gesamtertrages des ganzen Unternehmens besteuern (BGE 71 I 334 Erw. 1 und

dort angeführte frühere Urteile). Das ist unbestritten. Streitig ist einzig, wie die auf die Schulen Zürich und Aarau entfallenden Quoten zu berechnen sind. BGE 93 I 415 S. 422 Bei der Bestimmung des Verteilungsschlüssels für die Ertragsbesteuerung handelt es sich darum, unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalles einen Massstab zu finden, welcher die Bedeutung der einzelnen Niederlassung im Rahmen des Gesamtunternehmens, ihren Anteil an der Erzielung des Gesamtgewinns am zuverlässigsten zum Ausdruck bringt (BGE 61 I 342 Erw. 3, BGE 71 I 336 Erw. 3). Wo die einzelnen Betriebsstätten eigene Gewinn- und Verlustrechnungen führen, kann der Gewinn häufig auf Grund dieser Rechnungen, im Verhältnis der durch sie ausgewiesenen Gewinnsaldi, verteilt werden (sog. direkte Methode). Fehlt es an eigenen Gewinn- und Verlustrechnungen oder eignen sich diese nicht zur Bestimmung der Quoten, so ist der Ertrag nach einer indirekten Methode, d.h. nach Massgabe äusserer betrieblicher Merkmale wie Erwerbsfaktoren (Kapital und Arbeit), Umsatz usw. zu verteilen. Die direkte Methode verdient, wie das Bundesgericht stets erklärt hat, grundsätzlich den Vorzug vor den indirekten Methoden und ist stets anzuwenden, wenn sie besser und sicherer als jene das Mass anzeigt, in welchem jede Betriebsstätte zur Erzielung des Gesamtgewinns beigetragen hat (BGE 49 I 37 , BGE 73 I 204 ; LOCHER, Interkant. Doppelbesteuerungsrecht § 8 II C 4 Nr. 1, 2, 7). Dies trifft nicht nur bei interkantonalen Bankunternehmungen zu, sondern auch bei Niederlassungen anderer Unternehmungen, so insbesondere dann, wenn die einzelnen Betriebe "im wesentlichen wie unabhängige Geschäfte dieser Art arbeiten und der finanzielle Erfolg oder Misserfolg jedes Betriebs in der Hauptsache weniger von der Tätigkeit der Zentralleitung als von der örtlichen Leitung und namentlich den lokalen Verhältnissen (Unkosten, Konkurrenzverhältnisse usw.) abhängt und jedenfalls nicht von der Tätigkeit der andern Filialen beeinflusst ist" (nicht veröffentlichtes Urteil vom 14. Juli 1933 i.S. AG Gfeller-Rindlisbacher, Erw. 3, für ein Unternehmen mit Kaffee- und Kuchenwirtschaften in verschiedenen Kantonen; im gleichen Sinne für Unternehmen anderer Art BGE 50 I 93 sowie nicht veröffentlichte Urteile vom 30. September 1938 i.S. Noba SA Erw. 3 b und vom 13. Juni 1967 i.S. Stuag Erw. 5). Diese Voraussetzungen sind bei der Beschwerdeführerin offensichtlich erfüllt. Ihre beiden Schulen in Zürich und Aarau sind gleichartige Betriebe. Deren Unabhängigkeit von einander BGE 93 I 415 S. 423 zeigt sich darin, dass jede ein eigenes Schulhaus, ihre eigenen Lehrer und ihre eigenen Schüler hat, mit einem eigenen Betriebskapital ausgerüstet ist und eine selbständige Buchhaltung führt. Gemeinsam ist den beiden Betrieben nur der Geschäftsleiter, der als Inhaber aller Stammanteile ihr wirtschaftlicher Eigentümer ist und - neben seiner Tätigkeit als Anwalt - lediglich die Oberleitung ausübt, während den eigentlichen Schulbetrieben je eine Prokuristin vorsteht. Es ist unbestritten, dass die Bücher der beiden Schulen nach den gleichen Grundsätzen geführt werden und daher vergleichbare Ergebnisse liefern. Der Sachverhalt ist demnach so beschaffen, dass die Quoten sehr wohl nach der direkten Methode bestimmt werden können. Die Zürcher Steuerbehörden haben denn auch seit Eröffnung der Zweigschule Aarau den auf den Kanton Zürich entfallenden Anteil des Gesamtgewinns bis zum Jahre 1964 nach dieser Methode berechnet. Die Anwendung der von ihnen für 1965 vorgeschlagenen indirekten Methode, nämlich die Verteilung im Verhältnis der Schulgeldeinnahmen, wäre nur gerechtfertigt, wenn die im angefochtenen Entscheid gegen die direkte Methode vorgebrachten Gründe zuträfen oder wenn die angewandte indirekte Methode die wirklichen Anteile der beiden Schulen an der Erzielung des Gesamtertrags besser zum Ausdruck brächte als die direkte Methode. a) Die Berufung der StRK auf BGE 55 I 156 geht fehl. Dort handelte es sich um eine einzige Schule, deren

Inhaber sie im Sommer während einiger Zeit in die Berge verlegte, während es hier um zwei selbständig nebeneinander bestehende Schulen geht. Daraus, dass das Bundesgericht dort die Anwendung der direkten Methode abgelehnt und den Gewinn nach Massgabe der Schulgeldeinnahmen verteilt hat, lässt sich daher für den vorliegenden Fall nichts ableiten.

b) Die StRK wendet gegen die Anwendung der direkten Methode ein, dass Korrekturen an den Gewinn- und Verlustrechnungen vorgenommen und dabei einzelne Posten geschätzt werden müssten, was zu Komplikationen führen würde.

aa) Die Beschwerdeführerin hat schon in der Steuererklärung die 1964 in Zürich bezahlten und dort unter Unkosten verbuchten Steuern im Betrag von Fr. 7'626.-- zum buchmässigen Gesamtgewinn hinzugerechnet. Diese Aufrechnung, die auch von der Zürcher Steuerverwaltung vorgenommen und von der StRK nicht beanstandet wurde, war richtig, da der steuerbare BGE 93 I 415 S. 424 Gesamtertrag eines interkantonalen Unternehmens von jedem Kanton nach seinem eigenen Steuerrecht zu berechnen ist (BGE 71 I 339 Erw. 4 mit Verweisungen) und daher die Steuern in einem Kanton wie Zürich, wo sie - im Gegensatz etwa zu Basel-Stadt - nicht als abziehbare Unkosten gelten, zum buchmässigen Gewinn hinzuzurechnen sind. Ausser Betracht zu bleiben haben die Steuern dagegen, wie in BGE 71 I 337 /8 entschieden wurde, bei der Berechnung der auf die einzelnen Kantone entfallenden Quoten; für diese sind grundsätzlich die buchmässigen Saldi der Gewinn- und Verlustrechnung massgebend und Korrekturen nur insoweit zulässig, als sie Rechnungsfehler, unrichtige Buchungen usw. berichtigen oder künstliche Gewinnverschiebungen rückgängig machen (BGE 71 I 337 , BGE 73 I 206). Dieser Unterschied in der Berücksichtigung der Steuern gilt für alle Unternehmen, bei denen die Anteile der Kantone am Gewinn nach der direkten Methode bestimmt werden, also insbesondere für Banken, und führt daher auch bei der Beschwerdeführerin zu keiner Komplikation.

bb) Der Revisor des Zürcher Steueramts hat angenommen, dass Unkosten der Zürcher Schule im Betrag von Fr. 8'600.-- auf das Anwaltsbüro des Geschäftsführers entfallen und daher zum buchmässigen Gewinn hinzuzurechnen seien, womit sich die Beschwerdeführerin einverstanden erklärte. Das hat zur Folge, dass die Gewinn- und Verlustrechnung der Schule Zürich nicht mehr mit einem Verlust, sondern mit einem Gewinn abschliesst. Eine Komplikation ergibt sich aus dieser eine unrichtige Buchung berichtigenden Aufrechnung bei Anwendung der direkten Methode ebensowenig wie bei der indirekten. Das gleiche gilt für die Differenz von Fr. 185.--, die der Revisor beim Ertrag des Schulmaterialverkaufs entdeckte und mit deren Aufrechnung sich die Beschwerdeführerin ebenfalls einverstanden erklärte.

cc) Die Beschwerdeführerin gibt jährlich grosse Beträge für Reklame aus und hat hiefür in der Gewinn- und Verlustrechnung von 1964 für Zürich Fr. 21'046.55 und für Aarau Fr. 4'890.85 ausgewiesen. Der Revisor des Zürcher Steueramts hat festgestellt, dass von der in Zürich verbuchten Summe ein Betrag von Fr. 7'072.-- beiden Schulen zugut gekommen sei, und hat angenommen, dieser Betrag sollte nach Massgabe der Schulgeldeinnahmen auf die beiden Schulen verteilt werden, was Fr. 4'326.-- für Zürich und Fr. 2'746.-- für Aarau ergäbe. BGE 93 I 415 S. 425 Die Beschwerdeführerin widersetzt sich dieser Korrektur. Das ist indessen kein Grund, sie - sofern sie begründet sein sollte - nicht durchzuführen, und vor allem keine Komplikation, welche die Anwendung der direkten Methode ausschliessen würde. Gleich verhält es sich mit dem Salär von Fr. 56'000.--, das dem Geschäftsführer ausgerichtet und mit Fr. 38'000.-- der Zürcher und mit Fr. 18'000.-- der Aarauer Schulrechnung belastet wurde. Die Beschwerdeführerin bezeichnet diese Verteilung als dem Arbeitsaufwand für die beiden Schulen entsprechend, während der Revisor des Steueramts der Auffassung ist, das Salär

sollte nach Massgabe der Schulgeldeinnahmen verteilt werden, was Fr. 34'000.-- für Zürich und Fr. 22'000.-- für Aarau ergäbe. Ausser diesen beiden Posten hat der Revisor in den Rechnungen der beiden Schulen nichts entdeckt, was auf eine Gewinnverschiebung zugunsten von Aarau deuten und zu einer Korrektur Anlass geben würde. Er ist denn auch in seinem Bericht zum Schluss gekommen, dass "die Ausscheidung nach der direkten Methode, d.h. aufgrund der Ertragsrechnung Zürich nach Vornahme der beantragten Korrekturen möglich wäre". Dass dem so ist, bestreitet die StRK nicht. Sie erklärt aber, dass die indirekte Ausscheidung nach den Schulgeldeinnahmen "den Verhältnissen des vorliegenden Falles besser gerecht" werde. Das ist noch zu prüfen. c) Wie die StRK im angefochtenen Entscheid anerkennt, sind die Unkosten der Zürcher Schule höher als jene der Aarauer Schule, was die Beschwerdeführerin in glaubhafter Weise darauf zurückführt, dass die Zürcher Schule wegen vermehrter Konkurrenz und höherer Ansprüche der Schüler und Lehrer wesentlich mehr Unkosten habe. Im Hinblick hierauf und auf das höhere Liegenschafts- und Wertschriftenvermögen der Aarauer Betriebsstätte erscheint es schwer verständlich, dass der wenig ertragreiche Betrieb im Zürich zwei Drittel, der sehr rentable Betrieb in Aarau dagegen nur einen Drittel zum Gesamtergebnis beigetragen haben soll, wie die Zürcher Steuerbehörden nach der indirekten Methode errechnet haben. Für die Richtigkeit dieses indirekt ermittelten Anteilsverhältnisses, das nicht auf den Reinertrag der einzelnen Betriebe abstellt und deren unterschiedliche Belastung mit Unkosten übergeht, bestehen keine Anhaltspunkte. Keinen BGE 93 I 415 S. 426 solchen bildet insbesondere die im angefochtenen Entscheid kritisierte Verbuchung der Steuern, dass nämlich dem Zürcher Betrieb Fr. 7'626.-- belastet wurden, dem Aarauer Betrieb dagegen nichts. In Aarau hat die Beschwerdeführerin, da die nicht ausgeschütteten Gewinne einer AG oder GmbH im Kanton Aargau nicht besteuert werden, nur Kapital- und Vermögenssteuern zu bezahlen, die nach den Akten rund Fr. 1'100.-- im Jahr ausmachen und für 1963/64 erst im Frühjahr 1965 veranlagt und eingefordert wurden, weshalb im Jahre 1964 in Aarau keine Steuern zu bezahlen und verbuchen waren. In Zürich dagegen hatte die Beschwerdeführerin im Jahre 1964 auf Grund des Ergebnisses des Jahres 1963 beträchtliche Steuern zu entrichten. Dieser Umstand spricht nicht für, sondern gegen die von den Zürcher Behörden angewandte indirekte Methode, da er - neben der Ungleichheit der sonstigen Unkosten - ein weiteres Element der ungleichen Belastung der beiden Betriebe darstellt, das durch die indirekte Methode verwischt würde. Die Berechnung des Anteils des Kantons Zürich am Gesamtgewinn der Beschwerdeführerin nach der direkten Methode führt demnach zu einem den tatsächlichen Verhältnissen besser entsprechenden Ergebnis. Die Zürcher Steuerbehörden haben denn auch während mehr als 10 Jahren diese Methode angewandt und sind erst zur indirekten übergegangen, als der Anteil des Kantons Zürich immer kleiner wurde. Dies ist aber offenbar auf die verschiedene Entwicklung der Ertragsverhältnisse der beiden Schulen zurückzuführen und bildet keinen Grund, von der direkten Methode abzugehen, welche diese Verschiedenheit berücksichtigt. Die Beschwerde ist daher im Sinne des Hauptantrags der Beschwerdeführerin dahin gutzuheissen, dass der angefochtene Entscheid aufzuheben ist. Die Zürcher Steuerbehörden haben den Anteil des Kantons Zürich am Gesamtertrags der Beschwerdeführerin nach der direkten Methode zu bestimmen. Wie gross er sein wird, hängt davon ab, ob die vom Revisor beantragten Korrekturen an der Verbuchung der Reklamekosten und des Salärs des Geschäftsführers vorzunehmen sind. Es ist nicht Sache des Bundesgerichts, diese Frage, zu der die kantonalen Behörden noch nicht abschliessend Stellung genommen haben, abzuklären. Diese haben sie nochmals zu prüfen und die Beschwerdeführerin hierauf neu zu veranlagten.

BGE 93 I 415 S. 427

E. 4

Die Zürcher Steuerverwaltung hat bei der Bestimmung des Anteils des Kantons Zürich am Gesamtgewinn nach der indirekten Methode einen Vorausanteil von 10% für den Hauptsitz beansprucht. Dass ein solches Präzipuum, dessen Berechtigung die Beschwerdeführerin bestreitet, auch bei Anwendung der direkten Methode begründet wäre, hat die StRK nicht behauptet. Die Frage wäre zu verneinen. Ein Präzipuum ist gerechtfertigt, wenn der Ertrag einer Betriebsstätte vorwiegend auf die Geschäftsleitung am Hauptsitz zurückzuführen ist (BGE 81 I 265 /66, BGE 88 I 244 /45). Das ist hier offenbar nicht der Fall. Es ist nicht ersichtlich, inwiefern die Tätigkeit des Geschäftsführers, der sich nicht mit dem eigentlichen Schulbetrieb befasst, auf den Geschäftsgang der Schule in Aarau einen wesentlichen Einfluss gehabt hätte. Dispositiv

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