

BGE 95 I 431

Bundesgericht (BGE), 1969-01-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_95_I_431

FR: ATF 95 I 431

IT: DTF 95 I 431

Regeste

Regeste Zuständigkeit zur Besteuerung der Grundstückgewinne der Liegenschaftshändler und Generalbauunternehmer. Bedeutung des Umstandes, dass der Steuerpflichtige im Liegenschaftskanton eine Zweigniederlassung oder eine Betriebsstätte unterhält (Erw. 2). Begriff der ein besonderes Steuerdomizil begründenden Betriebsstätte. Erfordernis der Ständigkeit derselben. Anwendung auf das Baubüro einer Generalbauunternehmung (Erw. 3). Aufteilung des ausschliesslich aus Grundstückgewinnen stammenden Gesamtreingewinns einer Generalbauunternehmung zwischen dem Sitzkanton und dem Kanton, in dem sich ein als Betriebsstätte zu betrachtendes Baubüro befindet und die verkauften Grundstücke liegen (Erw. 4).

Regeste Droit d'imposer les bénéfices immobiliers réalisés par les agents immobiliers et les entrepreneurs généraux. Importance du fait que le contribuable entretient dans le canton desituation des immeubles une succursale ou un autre établissement stable (consid. 2). Notion d'établissement stable constituant un domicile fiscal spécial. Nécessité d'un établissement durable. Application au bureau de construction d'une entreprise générale de construction (consid. 3). Répartition du bénéfice net global, réalisé par une entreprise générale de construction et provenant exclusivement de gains immobiliers, entre le canton du siège et le canton dans lequel se trouvent le bureau de construction (constituant un établissement stable) et les terrains vendus (consid. 4).

Regesto Diritto d'imporre gli utili immobiliari conseguiti dagli agenti immobiliari e dagli imprenditori edili generali. Importanza del fatto che il contribuente possiede nel cantone ove son situati gli immobili una succursale o uno stabilimento (consid. 2). Nozione dello stabilimento che fonda un domicilio fiscale speciale. Necessità del carattere permanente. Applicazione all'ufficio di costruzione di un'impresa edile generale (consid. 3). Ripartizione dell'utile netto globale conseguito da un'impresa edile generale, e proveniente esclusivamente dagli utili immobiliari, tra il cantone della sede e il cantone ove si trovano l'ufficio di costruzione (considerato come stabilimento) e i terreni venduti (consid. 4).

Erwägungen

E. 2

Unternehmen, die sich mit dem An- und Verkauf sowie mit der Überbauung von Liegenschaften befassen, beschränken ihre Tätigkeit häufig nicht auf den Kanton, in welchem sich ihr Sitz befindet, sondern dehnen sie auf andere Kantone aus. Dabei können sich die für die interkantonale Steuerauscheidung massgebenden Beziehungen zu diesen andern Kantonen verschieden gestalten. a) Meistens betreiben die Unternehmen ihre Tätigkeit vom Sitze aus und unterhalten in den andern Kantonen keine Zweigniederlassungen oder Büros, die ein sekundäres Steuerdomizil begründen. Das

Bundesgericht hatte in letzter Zeit wiederholt darüber zu befinden, wo und wie ein solches Unternehmen die bei der Veräusserung von (überbauten oder unüberbauten) Grundstücken erzielten Gewinne zu versteuern hat (Urteil vom 18. Dezember 1963 i.S. Werthmüller AG c. Kantone Bern und Solothurn, abgedruckt bei LOCHER, Doppelbesteuerungsrecht § 7 I B Nr. 20; Urteile vom 27. April 1966 i.S. Theurillat Bau AG gegen Kantone Basel-Stadt und -Land BGE 95 I 431 S. 435 b) Der Beschwerdeführer befasst sich als sogenannter Generalunternehmer mit dem An- und Verkauf und insbesondere mit der Überbauung von Liegenschaften. Da er sein Unternehmen gewerbsmässig betreibt, unterliegen die Gewinne, die er im Jahre 1961 bei der Veräusserung von Liegenschaften in Biel erzielt hat, wie im Urteil des Verwaltungsgerichts festgestellt wird und unbestritten ist, auch im Kanton Bern der Einkommenssteuer. Streitig ist dagegen, ob der Beschwerdeführer, der seinen Wohn- und Geschäftssitz in Zürich hat, im Jahre 1961 in Biel eine Betriebsstätte unterhielt oder nicht. Fehlte es an einer solchen, wie die bernischen Behörden annehmen, so steht die bernische Veranlagung mit den genannten Grundsätzen des Doppelbesteuerungsrechts im Einklang und fragt sich lediglich, ob die bei der Überbauung der Liegenschaften angeblich erlittenen Verluste von den Gewinnen abzuziehen sind; dagegen wäre die zürcherische Veranlagung in dem Sinne abzuändern, dass der Kanton Zürich nicht eine Quote, sondern grundsätzlich den gesamten Reingewinn zu besteuern, von diesem aber den im Kanton Bern steuerbaren Grundstücksgewinn abzuziehen hätte. Sollte jedoch in Biel eine Betriebsstätte bestanden haben, so wäre die in der zürcherischen Veranlagung vorgenommene Aufteilung des Gesamtreingewinns nach Quoten grundsätzlich richtig und wäre nur noch die Bemessung der Quoten zu überprüfen.

E. 3

Zur Begründung einer Betriebsstätte bedarf es nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung keiner eigentlichen Geschäftsniederlassung (Filiale) im handelsrechtlichen Sinne; es genügt, dass das Unternehmen an einem Orte ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen besitzt, mittels derer sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil seines Betriebs vollzieht (BGE 80 I 196 /7 mit Hinweisen auf frühere Urteile; LOCHER a.a.O. § 8 I B 2). Der Beschwerdeführer hatte im Jahre 1961 in Biel ein Baubüro, in dem er einen Architekten, zwei Angestellte und eine Sekretärin beschäftigte. Das Büro befand sich in gemieteten Räumen und war mit eigenem Mobiliar ausgestattet. Das Erfordernis der körperlichen Anlage ist somit offensichtlich erfüllt. Dass sich dort im Jahre 1961 ein sehr wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebes des Beschwerdeführers abwickelte, ist unbestritten. Streitig ist einzig, ob es sich bei diesem Baubüro um eine ständige Anlage handelte. Während das Verwaltungsgericht BGE 95 I 431 S. 436 des Kantons Bern im angefochtenen Entscheid behauptet, das Erfordernis der Ständigkeit fehle offensichtlich, bezeichnet der Regierungsrat des Kantons Zürich diese Auffassung in seiner Beschwerdeantwort als unverständlich. Der Beschwerdeführer hat zum Beweis dafür, dass es sich beim fraglichen Baubüro um eine dauernde Anlage handelt, im bundesgerichtlichen Verfahren Urkunden eingelegt, die den kantonalen Behörden nicht vorlagen. Bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV, die die Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges nicht voraussetzen, können nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts auch neue Tatsachen und Beweismittel vorgebracht werden (BGE 93 I 22 E. 3; LOCHER a.a.O. § 12 III A 1 Nr. 26, B 3 Nr. 2 und 6). Die neu eingelegten Beweismittel sind daher bei der Beurteilung der Frage, ob es sich beim Bieler Baubüro des Beschwerdeführers um eine ständige Anlage handelte, mitzubewertigen. Das Büro besteht seit 1961 bis heute und im gleichen Gebäude, wobei auch jetzt der

Architekt, der es schon 1961 leitete, dort mit einer Sekretärin (seiner Ehefrau) zusammen tätig ist. Das Verwaltungsgericht erklärt in seiner Vernehmlassung, das Baubüro sei 1960/61 eingerichtet worden zur Durchführung der seinerzeit vorgesehenen Bauten, also auf eine zeitlich beschränkte Dauer; dass es wegen weiterer Überbauungen längere Zeit bestanden habe und noch heute bestehe, ändere prinzipiell nichts. Massgebend ist in der Tat, ob die Anlage schon 1961 auf die Dauer berechnet war. Der Beschwerdeführer hat das Büro im Attikageschoss eines von ihm in den Jahren 1960/61 für einen Dritten erstellten Wohnblockes eingerichtet und hat nach der Fertigstellung des Gebäudes Ende Januar 1962 einen Mietvertrag über die Räumlichkeiten abgeschlossen, nach welchem die Miete bis Ende April 1963 dauerte, der Vertrag aber mangels Kündigung sich jeweils um weitere 6 Monate verlängerte. Er hat bis heute gedauert, was ein Indiz für die Ständigkeit der Anlage ist. Es darf zudem aus dem Umstand, dass nach 1961 in Biel und Nidau weitere Überbauungen durchgeführt wurden und das Baubüro seit Jahren in gleicher Weise und mit den gleichen Angestellten betrieben wurde, geschlossen werden, dass es sich bereits 1961 um eine auf die Dauer berechnete Anlage und damit, da auch die übrigen Erfordernisse erfüllt sind, um eine Betriebsstätte handelte (BGE 34 I 494 E. 1, BGE 95 I 431 S. 437 BGE 62 I 139 E. 2). Es wäre wirklichkeitsfremd, die Augen vor der seitherigen Entwicklung zu verschliessen, die klar zeigt, dass das Büro über Jahre hin in gleicher Weise dem Zwecke diene, für den es 1961 errichtet wurde. Es ist freilich denkbar, dass das Baubüro aufgehoben wird, wenn die verschiedenen Liegenschaften einmal überbaut sind, die dem Beschwerdeführer in Biel und Umgebung noch gehören. Das wird aber auf jeden Fall noch erhebliche Zeit dauern. Das Bundesgericht hat das Erfordernis der Ständigkeit verneint in einem Falle, wo eine Baustelle für ein Elektrizitätswerk angelegt worden war, dessen Bauzeit länger als 3 Jahre dauern sollte, und es hat in späteren, in BGE 62 I 139 und BGE 67 I 95 angeführten sowie in weiteren, bei LOCHER a.a.O. § 8 I D 2 Nr. 10 und 11 erwähnten Urteilen erklärt, bei Bauunternehmungen seien Einrichtungen nicht als ständig zu betrachten, wenn sie bloss zur Erstellung eines einzelnen Werkes verwendet würden, selbst wenn der Bau eine Zeit von 3 oder mehr Jahren beanspruche. Im vorliegenden Falle dienten die Anlagen aber nicht bloss zur Erstellung eines einzelnen Werkes, sondern, wie das bernische Verwaltungsgericht in seiner Vernehmlassung selber anerkennt, auch für weitere Überbauungen, welche denen des Jahres 1961 folgten. Das rechtfertigt die Annahme, dass es sich von Anfang an um ein ständiges Baubüro handelte, das nicht nur der Ausführung eines einzelnen Werkvertrages zu dienen hatte, sondern seinem Zwecke und seiner Verwendung nach einen dauernden Bestandteil der Geschäftsorganisation des Beschwerdeführers bildete und noch bildet (vgl. BGE 34 I 494 E. 1). So zu entscheiden rechtfertigt sich umso mehr, als die Rechtsprechung, wonach eine Baustelle unbekümmert um die Dauer der Bauzeit ein und desselben Werkes keine Betriebsstätte bildet, in der Literatur angefochten worden ist und das Bundesgericht selber erklärt hat, es sei nicht ausgeschlossen, dass die Praxis eines Tages geändert werde (BGE 94 I 332). Der Regierungsrat des Kantons Bern scheint anzunehmen, dass von einer dauernden Anlage nur gesprochen werden könne, wenn es am Sitz des Baubüros zur "Bildung eines festen, dauerhaften Kundenkreises" gekommen sei. Es kann offen bleiben, ob es bei bestimmten Gewerbebetrieben eines solchen Kundenkreises bedarf, damit von einer Betriebsstätte zu sprechen ist; in der bisherigen Rechtsprechung ist dieses Erfordernis nie aufgestellt worden. Von ihm die Annahme der Ständigkeit BGE 95 I 431 S. 438 von Anlagen abhängig zu machen, rechtfertigt sich auf jeden Fall bei Liegenschaftshändlern und Generalbauunternehmern nicht, die verhältnismässig wenig Geschäfte abschliessen und im

allgemeinen keinen festen Kundenkreis haben, sondern nach Abschluss eines Geschäftes wieder nach neuen Kunden Umschau halten. Dass ein Baubüro, wie der Regierungsrat weiter geltend macht, mit geringem Aufwand rasch etabliert und wieder aufgehoben werden kann, ist für den Entscheid darüber, ob eine Anlage dauernden Charakter hat, unerheblich. Das ergibt sich klar aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Das Baubüro des Beschwerdeführers in Biel ist demnach schon 1961 als Betriebsstätte seiner Generalbauunternehmung zu betrachten.

E. 4

Da die in diesem Jahre erfolgten Veräusserungen von Grundstücken in Biel und die dabei erzielten Gewinne mit der Geschäftstätigkeit dieser Betriebsstätte im Zusammenhang standen, ist der Kanton Bern nach dem in Erw. 2 a Gesagten nicht befugt, diese Gewinne gesondert zu besteuern; vielmehr ist der Gesamtreingewinn des Beschwerdeführers zwischen den Kantonen Bern und Zürich nach Quoten aufzuteilen. Die Beschwerde ist daher jedenfalls gegenüber dem Kanton Bern gutzuheissen. Zu prüfen bleibt, wie die auf die beiden Kantone entfallenden Quoten zu bestimmen sind. Bei der Bestimmung des Verteilers für die Ertragsbesteuerung eines interkantonalen Unternehmens 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 Gesamtertrages am besten zum Ausdruck bringt (BGE 93 I 422 mit Hinweisen auf frühere Urteile). Der Beschwerdeführer ist Liegenschaftshändler und Generalbauunternehmer. Bei einem solchen gemischten Betrieb führt weder die Aufteilung nach Erwerbsfaktoren noch jene nach dem Umsatz zu einem richtigen und billigen Ergebnis, während die direkte Methode schon deshalb ausser Betracht fällt, weil das Baubüro in Biel keine eigenen Bücher führt. Unter diesen Umständen erscheint es als richtig, das Einkommen des Beschwerdeführers nach freiem Ermessen aufzuteilen. So ist auch die Zürcher Steuerverwaltung vorgegangen, als sie 1965 einen Anteil von 2/3 des Gesamtreineinkommens zur Besteuerung beanspruchte. Diese Aufteilung ist BGE 95 I 431 S. 439 aber keineswegs angemessen. Es ist unbestritten, dass im Jahre 1961 nur Liegenschaften in Biel verkauft und überbaut und dass die gesamten Bruttoeinkünfte dort erzielt wurden. Der zuständige Zürcher Steuerkommissär hat denn auch in einer an die Rechtsabteilung des kantonalen Steueramts gerichteten Vernehmlassung vom 17. Februar 1969 zur staatsrechtlichen Beschwerde beantragt, dem Kanton Bern 2/3 und dem Kanton Zürich nur 1/3 des Gesamtreineinkommens zur Besteuerung zuzuweisen. Allein auch ein Anteil des Kantons Zürich von 1/3 erscheint als zu hoch. Mehr als 25% wären nur gerechtfertigt, wenn dargetan wäre, dass nicht nur der Beschwerdeführer persönlich das Baubüro in Biel von Zürich aus geleitet und beaufsichtigt und An- und Verkaufsverhandlungen von dort aus geführt hat, sondern dass auch die Angestellten seines Büros in Zürich in einem ins Gewicht fallenden Masse an der Ausarbeitung und Verwirklichung der für die Überbauung in Biel erforderlichen Pläne teilgenommen hätten. Nach dieser Richtung haben jedoch der Beschwerdeführer und die Zürcher Steuerbehörden nichts vorgebracht, noch ist den Akten etwas hierüber zu entnehmen. Die staatsrechtliche Beschwerde ist daher auch gutzuheissen, soweit sie sich gegen die zürcherische Veranlagung vom 7. Juli 1965 richtet. Vom Gesamtertrag sind 75% dem Kanton Bern und 25% dem Kanton Zürich zur Besteuerung zuzuweisen.