

BGer 2P.140/2005 vom 28. November 2005

Bundesgericht, 2005-11-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2P.140_2005

FR: TF 2P.140/2005 du 28 novembre 2005

IT: TF 2P.140/2005 del 28 novembre 2005

Regeste

Einschätzung 1999 (1.1.-30.6.) | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1

Das Bundesgericht prüft die Zulässigkeit der bei ihm eingereichten Beschwerden von Amtes wegen und mit freier Kognition (BGE 131 II 58 E. 1 S. 60, mit Hinweisen).

E. 1.1

Das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 9. März 2005 ist ein kantonal letztinstanzlicher Endentscheid für das Steuerjahr 1999. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) steht für die hier in Frage stehenden Steuerjahre noch nicht zur Verfügung (ASA 73, 170 E. 1.1 S. 171 f., mit Hinweisen). Insofern erscheint die staatsrechtliche Beschwerde als das zulässige Rechtsmittel (Art. 84 Abs. 1 lit. a und lit. c OG ; Art. 86 Abs. 1 OG), zumal sich die angefochtene Besteuerung auf kantonales Recht stützt. Nach der früheren bundesgerichtlichen Rechtsprechung wurde indessen bei Steuersachverhalten mit internationalem Bezug, bei denen, wie hier, die nach Staatsvertragsrecht zu beurteilende Steuerausscheidung streitig war, auch hinsichtlich der Kantonssteuern die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zugelassen, obschon das Steuerrechtsverhältnis im Wesentlichen auf kantonalem Recht beruhte (BGE 102 Ib 264 E. 1a S. 265 f.; vgl. auch ASA 55, 585 E. 2a S. 587; 657 E. 1 S. 659 f.). In neueren Entscheiden hat das Bundesgericht freilich wiederum offen gelassen, ob der letztinstanzliche kantonale Steuerentscheid als Verfügung im Sinn von Art. 5 VwVG aufgefasst werden könne (vgl. BGE 116 Ia 264 E. 2c S. 267 f.; ASA 57, 163 S. 1b S. 166 je mit Hinweisen). Auch vorliegend braucht nicht entschieden zu werden, ob die Verwaltungsgerichtsbeschwerde oder die staatsrechtliche Beschwerde zu erheben sei; die Eingabe der Beschwerdeführerin genügt jedenfalls den Formerfordernissen beider Rechtsmittel.

E. 1.2

Bei Beschwerden wegen Verletzung von Staatsverträgen mit dem Ausland (Art. 84 Abs. 1 lit. c OG) überprüft das Bundesgericht Konventionsverletzungen frei. Hinsichtlich der Sachverhaltsfeststellungen ist die Kognition auf eine Willkürprüfung beschränkt (Art. 9 BV ; vgl. auch Art. 105 Abs. 2 OG), falls sich die Beschwerde, wie hier, gegen den Entscheid einer gerichtlichen Instanz richtet (BGE 129 I 110 E. 1, mit Hinweisen); in einem solchen Fall ist zudem das Vorbringen von rechtlichen und tatsächlichen Noven unzulässig (BGE 128 I 354 E. 6c S. 357 f., mit Hinweisen). Wird die Verletzung des Grundsatzes der derogatorischen Kraft des Bundesrechts gerügt (Art. 49 Abs. 1 BV), prüft

das Bundesgericht frei, ob die beanstandete Norm oder deren Anwendung durch die kantonalen Behörden mit dem Bundesrecht vereinbar ist (BGE 130 I 96 E. 2.3 S. 98, mit Hinweisen).

E. 1.3

Die Beschwerdeführerin hatte erstmals vor Verwaltungsgericht geltend gemacht, Betriebsstättegewinn und -kapital seien unzutreffend ermittelt worden. Das Verwaltungsgericht ist darauf nicht eingetreten, weil es die tatsächlichen Vorbringen als unzulässige Noven erachtet hat. Die Beschwerdeführerin hätte sich daher vor Bundesgericht mit dieser Begründung sachbezogen auseinandersetzen und schlüssig dartun müssen, weshalb das Verwaltungsgericht ausnahmsweise auf die neuen Vorbringen hätte eintreten sollen. Es genügt nicht, wenn sie stattdessen nur behauptungsweise rügt, das Verwaltungsgericht hätte ihre Argumentation berücksichtigen müssen, und sie verfehlt den Anfechtungsgegenstand (das Nichteintreten), wenn sie sich zur Sache selber äussert; insoweit ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

E. 2.1

Juristische Personen mit Sitz oder mit tatsächlicher Verwaltung ausserhalb des Kantons sind im Kanton Zürich unter anderem steuerpflichtig, wenn sie im Kanton Betriebsstätten unterhalten (§ 56 Abs. 1 lit. b des zürcherischen Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG/ZH]). Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt sich die Steuerpflicht auf die Teile des Gewinns und Kapitals, für die gemäss § 56 StG /ZH eine Steuerpflicht im Kanton besteht (§ 57 Abs. 2 StG /ZH). Die Steuerauscheidung für Betriebsstätten erfolgt im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (§ 57 Abs. 3 erster Satz StG/ZH). Gemäss Abs. 4 dieser Bestimmung, der ausdrücklich vorbehalten bleibt (§ 57 Abs. 3 zweiter Satz StG/ZH), haben Steuerpflichtige ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz für Betriebsstätten den im Kanton erzielten Gewinn und das im Kanton gelegene Kapital zu versteuern. Steuerpflichtige ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz entrichten die Steuern für Betriebsstätten im Kanton zu dem Steuersatz, der dem im Kanton erzielten Gewinn und dem im Kanton gelegenen Kapital entspricht (§ 58 Abs. 2 StG /ZH). Diese kantonalen Bestimmungen über die subjektive Steuerpflicht und deren Umfang entsprechen sinngemäss denjenigen des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11; vgl. insbesondere Art. 51 Abs. 1 lit. b sowie Art. 52 Abs. 2 und Abs. 3 DBG).

E. 2.2

Das Vorgehen der Zürcher Steuerbehörden, die Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 1999 aufgrund einer objektmässigen Ausscheidungsmethode einzig nach Massgabe des im Kanton Zürich erzielten Gewinns und des dort investierten Kapitals zu besteuern, und für die Satzbestimmung nur die örtlichen Faktoren zu berücksichtigen, entspricht der dargestellten kantonalgesetzlichen Regelung (wie auch derjenigen im DBG). Die Beschwerdeführerin bestreitet dies denn auch nicht; sie vertritt jedoch die Auffassung, die gesetzliche Regelung als solche stehe nicht im Einklang mit dem zwischen der Schweiz und Frankreich vereinbarten Doppelbesteuerungsabkommen (Abkommen vom 9. September 1966 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [DBA-F; SR 0.672.934.91]; in der Fassung gemäss Zusatzabkommen vom

22. Juli 1997 [SR 0.672.934.911]). Ferner rügt die Beschwerdeführerin, der durch das neue Zürcher Steuergesetz (in Kraft seit 1. Januar 1999) eingeführte Wechsel von der quotenmässigen zur objektmässigen Ausscheidungsmethode beschneide ihr unzulässigerweise Verlustverrechnungsmöglichkeiten. Diese Fragen sind im Folgenden zu prüfen.

E. 3

Bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebsstätte werden die für diese Betriebsstätte entstandenen Aufwendungen, einschliesslich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, zum Abzug zugelassen, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, oder anderswo entstanden sind.

E. 3.1

Art. 7 Abs. 1 bis 4 DBA-F lauten wie folgt: 1. Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. 2. Übt ein Unternehmen unter Vorbehalt von Absatz 3 eines Vertragsstaates seine Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so sind in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zuzurechnen, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

E. 3.2

Nach Art. 7 Abs. 2 DBA-F steht die Methode der objektmässigen Steuerausscheidung im Vordergrund (BGE 117 Ib 248 E. 4d S. 257). Das gilt übrigens auch für Art. 7 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA; vgl. Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl., Bern 2005, S. 595). Die von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten daneben regelmässig eine Bestimmung, welche die quotenmässige Ausscheidung ausdrücklich zulässt (vgl. Art. 7 Abs. 4 DBA-F ; vgl. auch Art. 7 Abs. 4 OECD-MA, worin diese Methode, allerdings nur in zweiter Linie, ebenfalls vorgesehen ist).

E. 4

Soweit es in einem Vertragsstaat üblich ist, die einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne durch Aufteilung der Gesamtgewinne des Unternehmens auf seine einzelnen Teile zu ermitteln, schliesst Absatz 2 nicht aus, dass dieser Vertragsstaat die zu besteuern den Gewinne nach der üblichen Aufteilung ermittelt; die Art der angewendeten Gewinnaufteilung muss jedoch so sein, dass das Ergebnis mit den Grundsätzen dieses Artikels übereinstimmt." Art. 26 Abs. 3 DBA-F hat folgenden Wortlaut: "Die Besteuerung einer Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates in dem anderen Vertragsstaat hat, darf in dem anderen Staat nicht ungünstiger sein, als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben. Diese Bestimmung ist nicht so auszulegen, als verpflichte sie einen Vertragsstaat, den in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Personen Steuerfreibeträge, -vergünstigungen und -ermässigungen auf Grund des Personenstandes oder der Familienlasten zu gewähren, die er den in seinem

Gebiet ansässigen Personen gewährt."

E. 4.1

Die zürcherischen Steuerbehörden haben die Steuerauscheidung der Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 1999 erstmals objektmässig vorgenommen. Die Beschwerdeführerin macht geltend, dieser Methodenwechsel verletze in ihrem Fall das Diskriminierungsverbot von Art. 26 Abs. 3 DBA-F. Befände sich nämlich ihr Hauptsitz in der Schweiz (statt in Paris), würde die Steuerauscheidung im interkantonalen Verhältnis klarerweise aufgrund der quotenmässigen Ausscheidungsmethode erfolgen, womit dem Kanton Zürich vom Gesamtergebnis von 0.-- kein steuerbares Substrat mehr übrig bliebe. Ihre Zürcher Betriebsstätte werde mithin gegenüber einem schweizerischen interkantonalen Unternehmen massiv stärker belastet und dadurch diskriminiert. Dem hält die Vorinstanz entgegen, als Vergleichsmassstab sei nicht ein interkantonales Unternehmen heranzuziehen, sondern ein im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtiges, d.h. dort ansässiges Unternehmen.

E. 4.2

Zwar hatte die Vorinstanz selber in einem Urteil vom 28. September 1994 noch im Sinn der Auffassung der Beschwerdeführerin entschieden, indem sie erwog, "zum Vergleich mit der Pflichtigen [seien] ebenfalls extraterritoriale Unternehmen mit Betriebsstätte im Kanton Zürich heranzuziehen, jedoch schweizerische, d.h. solche Unternehmen, die ihren Sitz in einem anderen Kanton haben" (StE 1995 A 21.12 Nr. 10 E. 2c/aa; so auch, unter Hinweis auf dieses Urteil, Robert Waldburger, Die Bedeutung der Doppelbesteuerungsabkommen für den Wirtschaftsstandort Schweiz, in: ASA 64, 27 ff., insbesondere S. 42). Nach dem OECD-Musterabkommen soll indessen "ein inländisches Unternehmen, das eine in sich geschlossene Einheit darstellt", als Vergleichsgrösse dienen (Kommentar zu Art. 24 OECD-MA, Ziff. 23). Hinsichtlich der Verlustanrechnung soll sich das Recht auf den Übertrag bei Betriebsstätten nur auf denjenigen Verlust beziehen, der sich aus ihrer eigenen gewerblichen Tätigkeit ergibt und der in den für diese Tätigkeit gesondert geführten Büchern ausgewiesen ist (Kommentar zu Art. 24 OECD-MA, Ziff. 24 lit. c in fine). Bezüglich des anwendbaren Steuersatzes schliesslich wird ausgeführt, dass der Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, berechtigt sei, den für ansässige Unternehmen geltenden progressiven Tarif allein auf die Betriebsstätte anzuwenden und dabei die Gewinne des Gesamtunternehmens ausser acht zu lassen, selbst wenn die letzteren niedriger sind als die der Betriebsstätte (Kommentar zu Art. 24 OECD-MA, Ziff. 39). Im Licht dieser Bestimmungen hat die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid ihre frühere Auffassung zu Recht aufgegeben (vgl. Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, 2. Aufl., Bern 2004, S. 206 Rz. 663, mit weiteren Hinweisen). Unter dem Gesichtswinkel von Art. 26 Abs. 3 DBA-F ist daher vorliegend keine Diskriminierung auszumachen. Damit ist aber der Rüge, die zitierten § 57 und 58 StG /ZH verstiesse gegen das Betriebsstätte-Diskriminierungsverbot und somit gegen die derogatorische Kraft des Bundesrechts die Grundlage entzogen.

E. 4.3

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 52 Abs. 4 DBG bei Steuerpflichtigen mit Betriebsstätten in der Schweiz und Sitz sowie tatsächlicher Verwaltung im Ausland neuerdings zwingend nach der objektmässigen Methode ausgeschieden werden muss (Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2004, Rz. 24 zu Art. 52, mit Hinweisen; vgl.

auch Frank Lampert, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, Diss. GE 2000, S. 321 ff.). Wird diese Methode durchgängig praktiziert, so bedeutet dies nach herrschender Lehre keine Diskriminierung im Sinn der Doppelbesteuerungsabkommen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, Rz. 22 zu Art. 6, mit Hinweisen). Liegt es aber im Interesse der Transparenz und der Vereinfachung des schweizerischen Steuerrechts, dass sich die Kantone möglichst weitgehend den vom Bund für das Recht der direkten Bundessteuer (DBG) getroffenen Lösungen anschliessen, so gilt dies gleichermassen für die Auslegung der entsprechenden Normen (vgl. betreffend StHG das Urteil 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004 E. 5.2 und 7.2, mit Hinweisen). Ein Auslegungsergebnis, nach welchem die objektmässige Ausscheidungsmethode mit Blick auf das doppelbesteuerungsrechtliche Diskriminierungsverbot für die direkte Bundessteuer unbedenklich, jedoch für die Kantons- und Gemeindesteuern unzulässig wäre, erwiese sich als sachwidrig. Es kommt hinzu, dass Gegenstand der Doppelbesteuerungsabkommen grundsätzlich nur die Beziehung eines Vertragsstaates zu einem andern Vertragsstaat bildet; auf die staatsrechtliche Organisation der Vertragspartner wird darin nicht eingegangen. Daher wird auch in keinem Doppelbesteuerungsabkommen explizit das Verhältnis eines Staates zu den Gliedstaaten des anderen Vertragsstaates geregelt. Auch unter diesem Gesichtswinkel leuchtet nicht ein, weshalb bei der Anwendung von Art. 26 Abs. 3 DBA-F ein interkantoniales Unternehmen als Vergleichsbasis dienen sollte. Zusammenfassend ist festzustellen, dass die von der Vorinstanz geschützte objektmässige Ausscheidungsmethode das Diskriminierungsverbot von Art. 26 Abs. 3 DBA-F nicht verletzt.

E. 5.1

Das Zürcher Steuergesetz sieht für zürcherische Betriebsstätten (ausserkantonalear) juristischer Personen unterschiedliche Methoden der Steuerausscheidung vor, nämlich die quotenmässige bei persönlicher Zugehörigkeit (vgl. § 57 Abs. 3 Satz 1 StG /ZH) und die objektmässige bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit (vgl. § 57 Abs. 3 Satz 2 bzw. Abs. 4 StG/ZH), samt den entsprechenden Steuersatzvorschriften (§ 58 Abs. 1 Satz 1 bzw. Abs. 2 StG/ZH). Die Beschwerdeführerin rügt, diese Bestimmungen, welche die objektmässige Steuerausscheidung bei schweizerischen Betriebsstätten zwingend vorschrieben, verstiesse im vorliegenden Fall gegen das Rechtsgleichheitsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV, weil das Gesetz es unterlasse, aufgrund der Verhältnisse sich aufdrängende Unterscheidungen zu treffen.

E. 5.2

Das Rechtsgleichheitsgebot gemäss Art. 8 Abs. 1 BV ist verletzt, wenn ein Erlass rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen, wenn also Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird. Vorausgesetzt ist, dass sich die ungerechtfertigte Gleich- oder Ungleichbehandlung auf eine wesentliche Tatsache bezieht. Die Frage, ob für eine rechtliche Unterscheidung ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlich ist, kann zu verschiedenen Zeiten unterschiedlich beantwortet werden. Dem Gesetzgeber bleibt im Rahmen dieser Grundsätze, insbesondere bei den öffentlichen Abgaben und bei der Verteilung der Last auf die Abgabepflichtigen, ein grosser Gestaltungsspielraum (BGE 131 I 1 E. 4.2 S. 6 f., mit Hinweisen).

E. 5.3

Die Vorinstanz verneint einen Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsgebot im Wesentlichen aus denselben Überlegungen, aus denen sie vorliegend eine Verletzung des staatsvertraglichen Diskriminierungsverbots ausschliesst. Diese Begründung vermag für sich allein freilich nicht zu genügen, denn das verfassungsrechtliche Rechtsgleichheitsgebot geht unter Umständen weiter als das staatsvertragliche Diskriminierungsverbot von Art. 24 OECD-MA (vgl. Locher, Einführung, a.a.O., S. 512, mit Hinweisen). Indessen gibt es hinreichende Gründe dafür, die im interkantonalen Verhältnis praktizierte Ausscheidungsmethode nicht auf das vorliegende internationale Verhältnis zu übertragen (vgl. auch Lampert, a.a.O., S. 330 ff.): Bereits in einem Fall aus dem Jahr 1991 - wo die objektmässige Ausscheidung bei einer Bank mit Sitz in Frankreich und Betriebsstätte in der Schweiz aufgrund des damals noch gültigen Art. 52 Abs. 2 BdBSt nicht zulässig war - führte das Bundesgericht aus, dass die quotenmässige Ausscheidung im internationalen Verhältnis oft mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden sei, zumal die Veranlagungsbehörde häufig nicht in der Lage sei, die Bücher des ausländischen Gesamtunternehmens zu prüfen; zudem stehe die objektmässige Ausscheidung in den Doppelbesteuerungsabkommen im Vordergrund, und es habe sie auch schon als die geeignetere Methode bezeichnet (BGE 117 Ib 248 E. 4b S. 255 f., mit Hinweisen). Es kommt hinzu, dass nach der quotenmässigen Ausscheidungsmethode Verluste einzelner Betriebsstätten stets das Gesamtergebnis schmälern und so vom Hauptsitz und von sämtlichen Betriebsstätten mitgetragen werden (vgl. Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien, 2000, S. 396); dieses Ergebnis erweist sich im internationalen Verhältnis nicht als sachgemäss. Weiter vermag die quotenmässige Ausscheidung auch der - nur im internationalen Verhältnis bestehenden - Wechselkursproblematik nicht angemessene Rechnung zu tragen (vgl. Peter Agner/Angelo Digeronimo/Hans-Jürg Neuhaus/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000, Rz. 9 zu Art. 6). Schliesslich dürfen die Ergebnisse der beiden Methoden nicht einzig aufgrund einer Momentaufnahme beurteilt werden, sondern sind aufgrund einer längerfristigen Betrachtungsweise miteinander zu vergleichen. Von einer Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots kann vorliegend mithin nicht die Rede sein. Damit ist gleichzeitig das Vorbringen der Beschwerdeführerin entkräftet, der Methodenwechsel hätte nicht so unvermittelt vorgenommen werden dürfen. Zur Ablösung einer im internationalen Verhältnis wenig bekannten und problematischen Lösung braucht es keine Übergangsregelung. Die Vorinstanz weist im Übrigen zu Recht darauf hin, dass frühere, noch nicht verrechnete Verluste der zürcherischen Betriebsstätte dann berücksichtigt werden können, wenn sie auf die Tätigkeit der Betriebsstätte zurückzuführen sind (§ 70 Abs. 1 StG /ZH). Auch die Rüge, dass durch das neue Zürcher Steuergesetz zu Unrecht Verlustverrechnungsmöglichkeiten abgeschnitten würden, ist somit unbegründet.

E. 6

Die Beschwerde erweist sich dem Gesagten zufolge als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Es ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 159 OG).

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