

BGer 2P.326/2003 vom 31. August 2004

Bundesgericht, 2004-08-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2P.326_2003

FR: TF 2P.326/2003 du 31 août 2004

IT: TF 2P.326/2003 del 31 agosto 2004

Erwägungen

E. 1.1

Bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots muss der kantonale Instanzenzug nicht ausgeschöpft werden (Art. 86 Abs. 2 OG). Die fristgerechte Doppelbesteuerungsbeschwerde gegen den Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramtes Aargau vom 24. November 2003 ist daher zulässig. Es können damit auch die bereits rechtskräftigen Verfügungen der Kantone Thurgau vom 29. Juni 1999 und Solothurn vom 23. Juli 2001 angefochten werden (vgl. Art. 89 Abs. 3 OG ; StE 2004 A 31.1 Nr. 8 E. 1.1; BGE 123 I 289 E. 1a S. 291 f., je mit Hinweisen).

E. 1.2

Die staatsrechtliche Beschwerde ist grundsätzlich kassatorischer Natur (vgl. BGE 129 I 173 E.1.5 S. 176, mit Hinweis; grundlegend BGE 124 I 327 E. 4 S. 332 ff.). Eine Ausnahme besteht bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots (Art. 127 Abs. 3 BV). Das Bundesgericht kann zusammen mit der Aufhebung des kantonalen Hoheitsaktes Feststellungen treffen und den beteiligten Kantonen verbindliche Weisungen hinsichtlich der verfassungskonformen Steuerauscheidung erteilen oder die Rückerstattung ungerechtfertigt erhobener Steuern anordnen (vgl. StE 2004 A 31.1 Nr. 8 E. 1.2; siehe auch Kurt Locher/Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 12, III C, 1). Die Begehren der gemäss Art. 88 OG legitimierten Beschwerdeführerin sind daher zulässig, auch wenn darin mehr verlangt wird als die Aufhebung des angefochtenen Entscheids.

E. 1.3

Bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots prüft das Bundesgericht Rechts- und Tatfragen frei, und es können auch neue Tatsachen und Beweismittel vorgebracht werden (vgl. ASA 57 523 E. 1a mit Hinweis; Locher/Locher, Doppelbesteuerungsrecht, § 12, III B, 3 Nr. 15 und dort zitierte Urteile).

E. 2

Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (vgl. BGE 130 I 205 E. 4.1 S. 410; StE 2004 A 31.1 Nr. 8 E. 2.1; siehe auch Locher/Locher,

Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I B Nr. 45).

E. 3

Wenden die beteiligten Kantone unterschiedliche Systeme der zeitlichen Bemessung an, kann die Frage des Vorliegens einer Doppelbesteuerung nicht aufgrund eines Vergleichs der Steuerperioden beurteilt werden. Vielmehr muss auf die Bemessungsperioden abgestellt werden. Ob eine unzulässige Doppelbesteuerung vorliegt, ist demnach durch Vergleich der Besteuerung in den verschiedenen Kantonen für die gleichen Bemessungsjahre zu untersuchen (vgl. NStP 54 98 E. 2 und Locher/Locher, Doppelbesteuerungsrecht, § 2, IV B, 2b Nr. 8 mit Hinweisen). Vorliegend galten in den drei beteiligten Kantonen im massgebenden Zeitpunkt für juristische Personen noch drei verschiedene Bemessungssysteme: im Kanton Aargau die zweijährige Vergangenheitsbemessung, im Kanton Thurgau die einjährige Vergangenheitsbemessung und im Kanton Solothurn die einjährige Gegenwartsbemessung. Überall ging es indessen um denselben Zeitraum, nämlich das Bemessungsjahr 1997. In einem solchen Fall hat auch ein Kanton mit zweijähriger Veranlagungsperiode (hier der Kanton Aargau) eine jährliche Ausscheidung vorzunehmen (vgl. BGE 116 Ia 127 E. 2d S. 131 und Locher/Locher, Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I B Nr. 41).

E. 4.1

Die Beschwerdeführerin rügt eine aktuelle Doppelbesteuerung. Diese erblickt sie darin, dass der Kanton Thurgau die Steuerauscheidung aufgrund von Erwerbsfaktoren vornahm und dabei für die Betriebsstätte in C. _____ einen Gewinnanteil von 28,65 % (recte 25,78 %) erhob, während die Kantone Aargau und Solothurn den Gesamtgewinn gemäss den Buchhaltungsergebnissen vollumfänglich unter sich aufteilten. Sämtliche von den beteiligten Kantonen für die Bemessungsperiode 1997 beanspruchten Quoten beliefen sich somit auf 128,65 % (recte 125,78 %), d.h. auf mehr als 100 %. Es liegt tatsächlich eine aktuelle Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV vor (vgl. StE 2004 A 31.1 Nr. 8 E. 2.2; siehe auch ASA 30 234 E. 2 und Locher/Locher, Doppelbesteuerungsrecht, § 8, II C, 1 b Nr. 9).

Vorliegend ist nur streitig, ob die Gewinnaufteilung der Beschwerdeführerin in den beteiligten Kantonen übereinstimmend gemäss der quotenmässig direkten, indirekten oder gemischten Methode zu erfolgen hat. Alle weiteren Aspekte, insbesondere die Kapitalausscheidung oder die Gewinnermittlung als solche und die Frage der Zuweisung eines Praecipuum an den Hauptsitz, sind unter den drei Kantonen nicht strittig. Das gilt, auch wenn die thurgauische Veranlagungsverfügung vom 29. Juni 1999 dieses Praecipuum wohl versehentlich ausser Acht liess.

E. 4.2

Die Kantone Aargau und Solothurn nahmen die Steuerauscheidung übereinstimmend in zwei Stufen vor: Zuerst schieden sie die Ergebnisse der Betriebsstätte C. _____ aufgrund der dortigen buchmässigen Verluste aus. Sodann teilten sie das verbleibende positive Resultat nach Erwerbsfaktoren nur unter sich auf. In einem Fall wie dem vorliegenden vermag indessen dieses Vorgehen in Bezug auf keine der beiden Stufen zu überzeugen.

E. 4.2.1

Die von den beiden Kantonen für eine erste Grobauscheidung verwendete so genannte direkte Methode der Quotenermittlung aufgrund der Buchhaltungsergebnisse (vgl. zu

diesem Begriff Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2. Aufl. 2003, S. 121 Fn. 56) verdient nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts grundsätzlich den Vorzug gegenüber den indirekten Aufteilungsmethoden. Sie setzt aber voraus, dass für die Betriebsstätten und den Hauptsitz getrennte Buchhaltungen vorliegen und sich in der Betriebsstätte ein vollständiger Handels- oder Fabrikationsbetrieb mit weitgehender Selbständigkeit und einer eigenen örtlichen Geschäftsleitung befindet (vgl. Urteil 2P.68/2001 E. 2.3, Locher/Locher, Doppelbesteuerungsrecht, § 8, II C, 1 b Nr. 16 sowie BGE 93 I 415 E. 3 S. 422 und Locher/Locher, Doppelbesteuerungsrecht, § 8, II C, 4 Nr. 14; siehe auch Peter Athanas, Die Steuerauscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmungen, Diss. St. Gallen 1990, S. 156; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 108 f.; Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2000, S. 400; Ernst Höhn/ Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001, S. 864; Locher, a.a.O., S. 121; Locher/Locher, Doppelbesteuerungsrecht, § 8, II C, 4).

Zu Recht verneint der Kanton Thurgau in seiner Vernehmlassung (im Gegensatz zum aargauischen Einspracheentscheid), dass die Voraussetzungen für die quotenmässig direkte Ausscheidungsmethode hier erfüllt sind: Wohl werden getrennte Bücher geführt, verfügt die Betriebsstätte C._____ über eine gewisse Autonomie und ist sie nicht in der gleichen Sparte tätig wie der Hauptsitz und die Betriebsstätte B._____. Allerdings erfolgt der Einkauf der Rohmaterialien für die thurgauische Betriebsstätte wie auch der Verkauf der dort hergestellten Produkte über den Hauptsitz. Dazu werden die mit der Betriebsstätte C._____ verbundenen Verwaltungsaufgaben in A._____ wahrgenommen. Es liegt mithin keine eigenständige Division vor, welche sämtliche Funktionen eines Fabrikationsbetriebes in eigener Regie erfüllt. Zudem bestreitet der mit den konkreten Verhältnissen vertraute Kanton Thurgau, dass die Beschwerdeführerin in C._____ über eine eigene Geschäftsführung verfüge. Damit fehlt ein vollständiger Fabrikationsbetrieb mit weitgehender Selbständigkeit und einer eigenen örtlichen Geschäftsleitung. Die quotenmässig direkte Methode ist hier demzufolge für die erste Grobauscheidung nicht zulässig.

E. 4.2.2

Die Kantone Aargau und Solothurn nahmen die Quotenermittlung im vorliegenden Fall nicht konsequent aufgrund der Buchhaltungsergebnisse vor. Ihr zweistufiges Vorgehen (vgl. Sachverhalt B.b und E. 4.2 einleitend) entspricht der sog. gemischten Methode (vgl. Athanas, a.a.O., S. 149; Frank Lampert, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, Diss. Genf 2000, S. 170; Höhn/Mäusli, a.a.O., S. 431 ff.). Diese wird in der Praxis offenbar recht häufig angewandt und ist auch vom Bundesgericht verschiedentlich geschützt worden (vgl. u.a. ASA 37, 230 E. 4 S. 235 ff. und Locher/Locher, Doppelbesteuerungsrecht, § 8, II C, 4 Nr. 13; Locher, a.a.O., S. 121 Fn. 57).

-:-

-:-

Hier geht es jedoch um den Sonderfall der Quotenermittlung bei einem interkantonalen Unternehmen, das eine Betriebsstätte mit Verlusten umfasst. In einem solchen Fall hat die Steuerauscheidung zwischen dem Sitzkanton und den Betriebsstättenkantonen ausschliesslich nach der quotenmässigen Methode zu erfolgen. Die Betriebsstättenverluste werden automatisch mit den Gewinnen, die das Unternehmen an den Steuerdomizilen mit

Gewinnen erzielt, verrechnet. Dabei partizipieren im interkantonalen Steuerrecht nebst dem Hauptsteuerdomizil auch sämtliche Nebensteuerdomizile mit Betriebsstätten, die Gewinne ausweisen (vgl. Höhn/Mäusli, a.a.O., S. 396 und S. 443 f.; Madeleine Simonek, Ausgewählte Probleme der steuerlichen Behandlung von Verlusten bei Kapitalgesellschaften, ASA 67 [1998/99], S. 513 ff., insbesondere S. 528). Diese Verlustübernahme ist definitiv. Eine spätere Rückbelastung der von anderen Kantonen übernommenen Verluste an einen früher defizitären Betriebsstättenkanton, der nun wieder Gewinne ausweist, findet nicht statt (vgl. Höhn/Mäusli, a.a.O., S. 444; Lampert, a.a.O., S. 180 und S. 196 ff.; Simonek, a.a.O., S. 528; Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N 4 zu Art. 52 DBG).

Vorliegend teilten die Kantone Aargau und Solothurn den Gewinn der Beschwerdeführerin vor Verlustverrechnung unter sich auf. M.a.W. gingen sie gar nicht vom Gesamtgewinn aus und wandten sie auch nicht die quotenmässige Ausscheidungsmethode an. Vom so dem Hauptsteuerdomizil zugewiesenen Ergebnis wurde dann der Verlust der Betriebsstätte C._____ abgesetzt. Auf diese Weise partizipierte die solothurnische Betriebsstätte überhaupt nicht am Verlust der Thurgauer Betriebsstätte. Dieses Vorgehen, das von der Praxis im internationalen Verhältnis inspiriert sein dürfte, ist im interkantonalen Verhältnis abzulehnen.

E. 4.2.3

Demzufolge ist die Beschwerde gegenüber den Kantonen Aargau und Solothurn gutzuheissen.

E. 4.3

Die thurgauische Steuerverwaltung ermittelte die Quoten der drei Kantone gemäss der indirekten Methode auf Grund der Erwerbsfaktoren. Das ist nach dem Gesagten grundsätzlich zu schützen, umso mehr, als bei Fabrikationsbetrieben die Anwendung dieser Aufteilungsmethode ohnehin die Regel bildet (vgl. Athanas, a.a.O., S. 164; Höhn/Mäusli, a.a.O., S. 422).

Daran vermag nichts zu ändern, dass sich die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau bereit erklärt hat, ab der Steuerperiode 1999 zur gemischten Methode überzugehen, und dass die Beschwerdeführerin diese Methode seit dem Steuerjahr 2001 von sich aus benutzt. Vorliegend geht es um das Bemessungsjahr 1997 und um die Frage, welche Methode nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Streitfall zur Anwendung kommen soll.

Wie schon dargestellt (vgl. Sachverhalt B.a und E. 4.1 hiervor) ist aber auch die Quotenfestlegung der Kantonalen Steuerverwaltung Thurgau nicht ganz zutreffend. Im Rahmen der indirekten Ausscheidung liess sie - wohl versehentlich - das Praecipuum von 10 % zugunsten des Sitzkantons Aargau ausser Acht. Insofern erweist sich die Beschwerde gegenüber dem Kanton Thurgau ebenfalls als begründet.

E. 5

Die Beschwerde ist deshalb gegenüber allen beteiligten Kantonen gutzuheissen. Diese haben die gegebenenfalls zu viel bezogenen Steuern zurückzuerstatten.

Bei diesem Verfahrensausgang werden die drei Kantone kosten- und entschädigungspflichtig (Art. 156 Abs. 1 OG in Verb. mit Art. 153 und 153a OG ; Art. 159 OG), und zwar der Kanton Aargau zu vier Fünfteln und die Kantone Solothurn bzw. Thurgau zu je einem Zehntel.

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