

# **BGer 2P.340/2006 vom 10. September 2007**

Bundesgericht, 2007-09-10, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2P.340\\_2006](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2P.340_2006)

FR: TF 2P.340/2006 du 10 septembre 2007

IT: TF 2P.340/2006 del 10 settembre 2007

## **Regeste**

Art. 127 Abs. 3 BV (Staats- und Gemeindesteuern 2003; Doppelbesteuerung) | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die angefochtenen Entscheide ergingen vor dem 1. Januar 2007, d.h. vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (BGG; SR 173.110; vgl. AS 2006 1242). Das Verfahren richtet sich daher noch nach dem Bundesrechtspflegegesetz vom 16. Dezember 1943 (OG; siehe Art. 132 Abs. 1 BGG).

### **E. 1.2**

Eine staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV ist spätestens im Anschluss an die Geltendmachung des letzten der einander ausschliessenden Steueransprüche zu erheben, wobei der kantonale Instanzenzug nicht ausgeschöpft zu werden braucht, aber gegenüber dem angefochtenen Entscheid die dreissigtägige Beschwerdefrist eingehalten werden muss ( Art. 86 Abs. 2 und Art. 89 Abs. 3 OG ; zu Art. 46 Abs. 2 aBV vgl. BGE 111 Ia 44 E. 1a S. 45 f.; 104 Ia 257 E. 1; zu Art. 127 Abs. 3 BV vgl. die nicht in der Amtlichen Sammlung veröffentlichte E. 1.1 von BGE 130 I 205 = Urteil 2P.5/2002 vom 30. Juni 2004).

### **E. 1.3**

Durchläuft der Steuerpflichtige den kantonalen Instanzenzug ganz oder teilweise, so hat sich die Doppelbesteuerungsbeschwerde gegen den Entscheid derjenigen kantonalen Instanz zu richten, die sich zuletzt mit der Sache befasst hat ( BGE 111 Ia 44 E. 1a S. 45 f. ; 83 I 95 /96 E. 2; nicht in der Amtlichen Sammlung veröffentlichte E. 1.2 von BGE 130 I 205 = Urteil 2P.5/2002 vom 30. Juni 2004).

### **E. 1.4**

Die Beschwerde richtet sich hauptsächlich gegen den Veranlagungsentscheid des Kantons Waadt vom 1. Dezember 2006 und subsidiär gegen die Taxationsverfügung (Einschätzungsmittelteilung und Schlussrechnung vom 20. November 2006) des Kantons Zürich. Die frist- und formgerecht erhobene staatsrechtliche Beschwerde erweist sich insoweit als zulässig. Mangels Letztinstanzlichkeit des angefochtenen Entscheides kann mit der vorliegenden staatsrechtlichen Beschwerde nur die Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots gerügt werden, was die Beschwerdeführerin jedoch nicht erkennt.

### **E. 1.5**

Die staatsrechtliche Beschwerde ist grundsätzlich kassatorischer Natur, d.h. es kann mit ihr nur die Aufhebung des angefochtenen Entscheides, nicht aber der Erlass positiver Anordnungen verlangt werden. Eine Ausnahme ist nur gerechtfertigt, wenn der verfassungsmässige Zustand nicht bereits mit der Aufhebung des angefochtenen Entscheids herzustellen ist ( BGE 122 I 351 E. 1f S. 355; 118 Ia 184 E. 1d S. 188; 117 Ia 336 E. 1b, je mit Hinweisen). Dies ist bei Beschwerden wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV der Fall, wenn sich das Bundesgericht nicht auf die Aufhebung einer oder mehrerer kantonaler Steuerveranlagungen beschränken kann, sondern den betroffenen Kantonen allenfalls verbindliche Weisungen hinsichtlich der verfassungskonformen Steuerauscheidung zu erteilen hat ( BGE 111 Ia 44 E. 1c S. 46, mit Hinweisen; nicht in der Amtlichen Sammlung veröffentlichte E. 1.3 von BGE 130 I 205 = Urteil 2P.5/2002 vom 30. Juni 2004). In diesem Sinne sind die von der Beschwerdeführerin gestellten Anträge zulässig.

### **E. 2.1**

Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt insbesondere 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 andern Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung; BGE 130 I 205 E. 4.1 S. 210, mit Hinweisen). Durch die Berücksichtigung eines Vorausanteils von 20% durch den Kanton Zürich und lediglich eines solchen von 10% durch den Kanton Waadt entsteht für die Beschwerdeführerin eine aktuelle interkantonale Doppelbesteuerung im Umfang der Differenz von 10% des Präzipuums. Dies ist unter den Beteiligten auch nicht umstritten. Uneinigkeit besteht hingegen darüber, wie diese Doppelbesteuerung zu vermeiden ist.

### **E. 2.2**

Nach einem feststehenden Grundsatz des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts können die Kantone die auf ihrem Gebiet gelegenen Betriebsstätten einer interkantonalen Unternehmung nicht selbständig für das Sondervermögen oder Sondereinkommen der Betriebsstätten besteuern; es ist also nicht eine objektmässige Ausscheidung vorzunehmen. Vielmehr können die Kantone nur eine Quote des Gesamtgewinns und des Gesamtkapitals der ganzen Unternehmung erfassen (quotenmässige Ausscheidung). Der Gesamtgewinn und das Gesamtkapital sind demnach anteilmässig auf die Betriebsstättenkantone und den Hauptsitzkanton aufzuteilen. Für die Quotenbestimmung kommt die direkte oder die indirekte Methode in Frage. Bei der direkten Methode werden die Quoten aufgrund der Buchhaltungen der Betriebsstätten ermittelt, bei der indirekten Methode werden Hilfsfaktoren herangezogen, für die Ausscheidung des Gesamtgewinns zumeist die Umsätze der Betriebsstätten oder die in den einzelnen Betriebsstätten eingesetzten Erwerbsfaktoren (Kapital und Arbeit; zum Ganzen: vgl. BGE 103 Ia 233 E. 3b S. 236 f.; StR 2000, 569 E. 3; ASA 58 538 E. 2b, 53 444 E. 4a; Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2000, S. 395 ff.).

### **E. 2.3**

Die Quotenermittlung kann nun aber zu einem Ergebnis führen, das der Tätigkeit der Zentraleitung und deren Einfluss auf das Geschäftsergebnis zu wenig Rechnung trägt, indem die für den Hauptsitz rechnerisch ermittelte Quote, gemessen an dessen Bedeutung für das Gesamtunternehmen, zu niedrig ausfällt. In solchen Fällen dient die Zuweisung

eines Vorausanteils am Gewinn an den Hauptsitz als Korrekturfaktor, der dazu bestimmt ist, einen Ausgleich zu schaffen, wo besondere Verhältnisse bei der ordentlichen Ausscheidung nicht genügend zur Geltung kommen ( BGE 92 I 264 E. 2b S. 268 f.; Höhn/Mäusli, a.a.O., S. 406; Daniel de Vries Reilingh, La double imposition intercantonale, Bern 2005, Rz. 612 f.). Die Zuweisung eines solchen Präzipiums bildet genauso eine Ermessensfrage wie die Bestimmung der Höhe des Vorausanteils (Höhn/Mäusli, a.a.O., S. 407). Im vorliegenden Fall besteht unter den Beteiligten grundsätzlich Übereinstimmung, dass zugunsten des Kantons Zürich als Hauptsitzkanton ein Vorausanteil zu berücksichtigen ist. Umstritten ist hingegen die Höhe desselben, d.h. welcher prozentuale Anteil als Präzipuum bestimmt werden muss. Auch wenn es sich dabei grundsätzlich um eine Ermessensfrage handelt, entscheidet das Bundesgericht darüber zwecks Vermeidung der Doppelbesteuerung mit freier Kognition.

### **E. 3.1**

Nach einer verbreiteten und anerkannten Praxis wird bei interkantonal tätigen Treuhandgesellschaften der Gewinn unter Einschluss des Wertschriftenertrags indirekt nach Massgabe der Honorareinnahmen ausgedient. Dem Hauptsitz wird ein Vorausanteil zugewiesen, der regelmässig 20% beträgt, unter Umständen jedoch, etwa bei erheblicher Selbständigkeit der Betriebsstätten, nur mit 10% angesetzt wird (Höhn/Mäusli, a.a.O., S. 419; Kurt Locher/Peter Locher, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Bd. 4, § 8 II C 3 Nr. 13 und § 8 II C 6 Nr. 33).

### **E. 3.2**

Im vorliegenden Fall erfolgte die quotenmässige Ausscheidung nach der indirekten Methode gestützt auf die Lohnsummen, was von keiner Seite in Frage gestellt wird. Damit wurde der Bedeutung des Hauptsitzes bereits in wesentlichem Umfang Rechnung getragen, kommt doch die Wichtigkeit der am Hauptsitz ausgeübten zentralen Funktionen schon in den dort für die Kader und die Stabsstellen ausbezahlten Löhnen zum Ausdruck. Der Kanton Zürich anerkennt denn auch ausdrücklich, dass dies sogar nahe legen würde, auf die Zuweisung eines Präzipiums (überhaupt) zu verzichten. Dadurch würde allerdings nach seiner Auffassung den besonderen Verhältnissen des vorliegenden Falles zu wenig Rechnung getragen, die einen Vorausanteil eben doch im Umfang von 20% rechtfertigen würden.

### **E. 3.3**

Bei der steuerpflichtigen Unternehmung handelt es sich um eine Tochtergesellschaft der X.\_\_\_\_\_ Holding, Zürich. Bis zur Fusion der verschiedenen Konzerngesellschaften zur X.\_\_\_\_\_ AG, die im Dezember 2006 mit Wirkung auf den 1. Oktober 2006 erfolgte, bildeten die folgenden Gesellschaften die vier wichtigsten Tochtergesellschaften der X.\_\_\_\_\_ Holding: die X.\_\_\_\_\_ B.\_\_\_\_\_, die vor allem Dienstleistungen im Bereich Wirtschaftsprüfung erbrachte, die X.\_\_\_\_\_ C.\_\_\_\_\_, die insbesondere im Bereich Steuerberatung tätig war, die beschwerdeführende X.\_\_\_\_\_ A.\_\_\_\_\_ als rechtsberatendes Unternehmen und die X.\_\_\_\_\_ B.\_\_\_\_\_ Management AG, bei der die gesamten gemeinsamen Dienste (Personal, Finanzen, Marketing & Sales, Risk Management, Mitarbeiterschulung usw.) zentralisiert waren. Der Kanton Zürich und die Beschwerdeführerin (in ihrer Replik) machen dazu geltend, die zentralen Kosten seien bei der Schwestergesellschaft X.\_\_\_\_\_ B.\_\_\_\_\_ Management AG angefallen, die auch die entsprechenden Löhne bezahlt habe, weshalb ihre Kosten in der Lohnsumme der

Beschwerdeführerin nicht reflektiert würden und damit nicht in die Ausscheidungsquoten eingeflossen seien.

#### **E. 3.4**

Die Kosten der zentralen Dienste wurden somit nicht von der Beschwerdeführerin an deren Hauptsitz, sondern von einer Drittfirma erbracht. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin und des Kantons Zürich rechtfertigt dies nicht erst recht einen Vorausanteil des Kantons des Hauptsitzes, sondern stellt einen solchen eher in Frage. Die entsprechenden Leistungen bzw. die darauf entfallenden Gewinne konnte bzw. kann der Kanton Zürich nämlich bei der Managementgesellschaft, die ihren Sitz ebenfalls im Kanton Zürich hat, besteuern. Dass es sich dabei um eine Konzerngesellschaft handelt und diese ihre Leistungen möglicherweise, wie behauptet wird, nicht zu Marktpreisen verrechnet, ist nicht massgeblich. Wenn der Kanton Zürich solche zu tiefen Preise akzeptiert und die Managementgesellschaft - aus welchen Gründen auch immer - massiv besteuert, ist das allein seine Angelegenheit und kann dies den Kantonen anderer Konzerngesellschaften, d.h. der Schwestergesellschaften, nicht entgegengehalten werden. Im Grunde genommen gewährleistet insofern bereits die Verteilung nach den Lohnsummen im Wesentlichen, dass auf die tatsächlich erbrachten Leistungen des Hauptsitzes für die Betriebsstätten abgestellt wird (vgl. E. 3.2). Damit besteht kein Anlass, dem Kanton Zürich als Kanton des Hauptsitzes ein Präzipium von mehr als 10% zuzugestehen.

#### **E. 4.1**

Infolgedessen ist die staatsrechtliche Beschwerde gutzuheissen, soweit sie sich gegen den Kanton Zürich richtet, und die entsprechende Veranlagungs- bzw. Ausscheidungsverfügung des Kantons Zürich ist aufzuheben. Die staatsrechtliche Beschwerde muss hingegen abgewiesen werden, soweit sie sich gegen den Kanton Waadt richtet. Es ist festzustellen, dass der interkantonalen Ausscheidung für das Steuerjahr 2003 zugunsten des Kantons Zürich ein Präzipium von 10% zugrunde zu legen ist.

#### **E. 4.2**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten dem unterliegenden Kanton Zürich aufzuerlegen ( Art. 156 Abs. 2 OG ). Eine Parteientschädigung ist praxisgemäss nicht geschuldet, nachdem sich die Beschwerdeführerin selbst vertritt, handelt es sich doch bei der als Vertretung bezeichneten Einheit seit der Fusion nicht mehr um eine selbständige Unternehmung, sondern um eine Betriebsstätte der beschwerdeführenden Gesellschaft.

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