

BL_GERICHTE 810 21 93 vom 23. April 2020

BL Gerichte, 2020-04-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_810_21_93

FR: BL_GERICHTE 810 21 93 du 23 avril 2020

IT: BL_GERICHTE 810 21 93 del 23 aprile 2020

Regeste

Staatssteuer 2018

Erwägungen

E. 2

Die Beschwerdeführerin hat in ihrem Einspracheentscheid vom 17. Juni 2020 dem Eventualantrag der Beschwerdegegnerin zugestimmt und den Auslandsverlust satzbestimmend berücksichtigt. Streitgegenstand bildet somit die Frage, ob die Vorinstanz darüber hinaus zurecht den Auslandsverlust effektiv übernommen und vom steuerbaren inländischen Gewinn in Abzug gebracht hat. Die Verlusthöhe des ausländischen Hauptsitzes ist unbestritten. 3.1 Die Vorinstanz begründete ihren Entscheid im Wesentlichen damit, dass die Beschwerdegegnerin ihren Hauptsitz in Jersey habe und Eigentümerin einer Liegenschaft in B.____ im Kanton Basel-Landschaft sei. Bei dieser Liegenschaft handle es sich um eine Kapitalanlage der Beschwerdegegnerin, welche nicht dem Betrieb diene. Der Besteuerungsanspruch der Schweiz entstehe aufgrund des Eigentums an diesem Grundstück (wirtschaftliche Zugehörigkeit). § 6 ter StG stimme mit dem Wortlaut in Art. 52 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 grossmehrheitlich überein. § 6 ter StG enthalte in Abweichung zu der Bestimmung in Art. 52 DBG hingegen keine explizite Bestimmung, wonach Unternehmen mit Sitz im Ausland mindestens den in der Schweiz erzielten Gewinn zu versteuern hätten. Die Nichtberücksichtigung von Ausscheidungsverlusten widerspreche dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. 3.2 Die Beschwerdeführerin macht dagegen geltend, dass die innerstaatlichen Regelungen zur Vermeidung von interkantonalen Doppelbesteuerungen sowie das Schlechterstellungsverbot grundsätzlich nur auf internationale Sachverhalte angewendet würden, soweit es sich um unbeschränkt steuerpflichtige Personen handle. Aufgrund ihres ausländischen Hauptsitzes sei die Beschwerdegegnerin jedoch nur beschränkt steuerpflichtig im Kanton Basel-Landschaft. Der vom Steuergericht angeführte § 6 ter StG komme im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung, da es sich nicht um eine Unternehmung mit Sitz im Kanton und einer ausländischen Betriebsstätte handle. Zudem habe der für die Veranlagung der direkten Bundessteuer zuständige Kanton C.____ ebenfalls eine Verlustübernahme aus dem Ausland verneint und den in der Schweiz insgesamt erzielten Gewinn von Fr. 633'975.-- herangezogen. Die Vorgehensweise der Beschwerdeführerin decke sich überdies mit der Auffassung der OECD, wonach bei beschränkter Steuerpflicht von juristischen Personen im internationalen Kontext die objektmässige Ausscheidung zwingend vorgegeben sei. Der in der Schweiz erzielte Gewinn sei somit auch vollumfänglich in der Schweiz zu besteuern, unabhängig von der ausländischen Gewinn- oder Verlustsituation. 4.1 Juristische Personen sind kraft persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich deren Sitz oder tatsächliche

Verwaltung im Kanton befindet (§ 5 StG). Juristische Personen mit Sitz ausserhalb des Kantons sind hier kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig, wenn sie im Kanton Betriebsstätten unterhalten (§ 6 Abs. 1 lit. b StG) oder an im Kanton gelegenen Grundstücken Eigentum, Nutzniessung oder andere, diesen wirtschaftlich gleichzuachtende dingliche oder persönliche Rechte haben (§ 6 Abs. 1 lit. d StG). Bei Wohnsitz oder Sitz im Ausland sind sie ausserdem steuerpflichtig, wenn sie im Kanton gelegene Grundstücke vermitteln oder damit handeln (§ 6 Abs. 2 lit. d StG). Die Steuerpflicht beschränkt sich gemäss § 6 ter Abs. 2 StG auf die Teile des Ertrags und Kapitals, für die gemäss dem StG eine Steuerpflicht im Kanton besteht, mithin auf die Gewinn- und Kapitalteile, welche auf die Betriebsstätte oder das Grundstück entfallen.

4.2 Die Beschwerdegegnerin ist eine juristische Person mit Sitz in Jersey (Grossbritannien). In der Steuererklärung für die Staatssteuer 2018 gibt die Beschwerdegegnerin als Zweck ihres Unternehmens Handel und Verwaltung von Liegenschaften an. Sie ist Eigentümerin der Parzellen Nr. X.____ und Nr. Y.____, Grundbuch B.____, auf welchen sich ihre Liegenschaften befinden. Unbestritten ist, dass die Beschwerdegegnerin durch die Vermietung und Verwaltung dieser Liegenschaften einen Gewinn erzielt hat (vgl. Erfolgsrechnung vom 1. Januar 2018 bis 31. Dezember 2018) und aufgrund ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit im Kanton Basel-Landschaft beschränkt steuerpflichtig ist.

5.1 Gemäss § 6 ter Abs. 3 Satz 1 StG erfolgt die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke von juristischen Personen im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Ein Unternehmen kann Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnen, soweit diese Verluste im Betriebsstättenstaat nicht bereits berücksichtigt wurden (§ 6 ter Abs. 3 Satz 2 StG). Gemäss § 6 ter Abs. 4 StG bleiben abweichende bundesrechtliche und staatsvertragliche Regelungen der Bestimmung in § 6 ter Abs. 3 StG vorbehalten.

5.2 Zwischen der Schweiz und Jersey besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Das Abkommen vom 30. September 1954 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen bezieht sich nicht auf Jersey (vgl. Art. 2 Abs. 1 lit. b DBA CH-GB).

5.3.1 Für die direkte Bundessteuer bestimmt Art. 52 Abs. 2 DBG, dass sich bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit die Steuerpflicht auf den Gewinn beschränkt, für den nach Art. 51 DBG eine Steuerpflicht in der Schweiz besteht. Die Steuerpflicht ist demnach auf denjenigen Gewinn limitiert, der der inländischen Einkommensquelle (Grundstücke in der Schweiz, vgl. Art. 51 Abs. 1 lit. c DBG) zuzurechnen ist. Der im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 neu gefasste Art. 52 Abs. 4 DBG verdeutlicht dies dahingehend, dass keine ausländischen Verluste vom schweizerischen Ergebnis in Abzug gebracht werden können (vgl. Botschaft zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 26. März 1997, BBl 1997 II S. 1204; Urteil des Bundesgerichts 2P.14/2003 E. 4.3, in: ASA 73 S. 247) und Steuerpflichtige mit Sitz und tatsächlicher Verwaltung im Ausland den in der Schweiz erzielten Gewinn zu versteuern haben. Damit wird bei beschränkter Steuerpflicht die objektmässige Ausscheidungsmethode zwingend vorgeschrieben. Die quotenmässige Ausscheidung ist ausgeschlossen (Urteil des Bundesgerichts 2P.140/2005 vom 28. November 2005 E. 4.3; Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar DBG, 3. Auflage, Basel 2017, N 61 ff. zu Art. 52; Frank Lampert, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, Diss. 2000, S. 321 ff.).

5.3.2 Der Vorinstanz und der Beschwerdegegnerin ist dabei zuzustimmen, dass eine

mit Art. 52 Abs. 2 DBG vergleichbare Bestimmung im Gegensatz zu den meisten anderen kantonalen Steuergesetzen im basellandschaftlichen Steuergesetz fehlt. Eine explizite Anordnung der objektmässigen Ausscheidungsmethode bei beschränkter Steuerpflicht besteht folglich nicht. Die Bestimmung in § 6 ter Abs. 3 Satz 2 StG bezieht sich explizit nur auf den Fall der unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton Basel-Landschaft und ist somit vorliegend nicht anwendbar. Demzufolge ist vorderhand auf § 6 ter Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4 StG abzustellen, wonach die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke von juristischen Personen im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung erfolgt. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung schreibt für Unternehmen mit Sitz und Betriebsstätten in verschiedenen Kantonen im interkantonalen Verhältnis die Gewinnausscheidung nach Quoten vor (Urteil des Bundesgerichts 2C_151/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 3.4; BGE 103 Ia 233 E. 3.b; 93 I 415 E. 3; 73 I 191 E. 3; 55 I 450 E. 2). Dabei geniesst die quotenmässig-direkte Methode grundsätzlich den Vorzug gegenüber anderen Methoden (Urteil des Bundesgerichts 2C_151/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 3.4; 93 I 415 E. 3; 50 I 87 E. 3; Urteil des Bundesgerichts 2C_350/2018 vom 17. Juni 2019 E. 4.1.1). Bei dieser Methode wird das Gesamtergebnis des interkantonalen Unternehmens anhand separat geführter Buchhaltungen quotenmässig auf die Kantone und den Sitzkanton verteilt. Die objektmässige Ausscheidungsmethode ist unzulässig.

5.3.3 In Bezug auf die vorstehende Ausführung ist zwingend zu beachten, dass diese Grundsätze für das interkantonale Verhältnis entwickelt worden sind und nicht unbedacht auf internationale Verhältnisse übertragen werden können (Oesterhelt/Schreiber , a.a.O., N 13 zu Art. 52). Das Bundesgericht hielt bereits in einem Urteil aus dem Jahr 1947 fest, dass es nicht willkürlich sei, die bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungsgrundsätze und insbesondere das Gebot der quotenmässigen Ausscheidung für das internationale Verhältnis nur insoweit anzuwenden, als nicht Unterschiede bestehen würden, die ein Abweichen von diesen Grundsätzen rechtfertigen würden. Einen solchen Unterschied sah das Bundesgericht namentlich darin, dass im internationalen Verhältnis bei quotenmässiger Ausscheidung die doppelte Nichtbesteuerung gewisser Gewinne drohe, während im interkantonalen Verhältnis das Bundesgericht als oberste Instanz alle eventuell noch fehlenden Erhebungen in den beteiligten Kantonen anordnen könne (BGE 73 I 191 E. 4). Wie das Bundesgericht zudem ausführte, sei die Veranlagungsbehörde häufig nicht in der Lage, die ausländischen Bücher der Gesamtunternehmung zu prüfen und an ihrem Ergebnis die notwendigen steuerlichen Korrekturen vorzunehmen (BGE 117 Ib 248 E. 4b; Urteil des Bundesgerichts 2P.140/2005 vom 28. November 2005 E. 5.3). Hinzu kommt, dass nach der quotenmässigen Ausscheidungsmethode bzw. der Verlustanrechnung Verluste einzelner Betriebsstätten stets das Gesamtergebnis schmälern und so vom Hauptsitz und sämtlichen Betriebsstätten mitgetragen werden. Dieses Ergebnis erweist sich im internationalen Verhältnis nicht als sachgemäss. Es sprechen somit gewichtige Gründe dafür, die im interkantonalen Verhältnis praktizierte Ausscheidungsmethode nicht auf internationale Verhältnisse anzuwenden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2P.140/2005 vom 28. November 2005 E. 5.3).

5.4 Angesichts der Defizite der quotenmässigen Methoden ist gemäss Lehre und Rechtsprechung für die Gewinnabgrenzung nach Art. 52 DBG auf die internationale Steuerausscheidung somit die objektmässige Methode vorzuziehen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2P.140/2005 vom 28. November 2005 E. 5.3; Oesterhelt/Schreiber , a.a.O., N 14 zu Art. 52; Anger/Jung/Steinmann , a.a.O., N 5 ff. zu Art. 52; Kreisschreiben Nr. 8 der

Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV vom 18. Dezember 2001; Peter Locher , Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, N 27 ff. zu Art. 52). Dabei sind der Ertragsquelle in der Schweiz - im Gegensatz zur interkantonalen Steuerauscheidung - jene Gewinne zuzurechnen, die sie bei völliger Unabhängigkeit von der Gesamtunternehmung erzielt hätte. Diese Fiktion der Selbständigkeit hat insbesondere zur Folge, dass Verluste die aus der Unternehmung ausserhalb der Schweiz stammen, das steuerbare Ergebnis in der Schweiz nicht schmälern (vgl. Oesterhelt/Schreiber , a.a.O., N 61 ff. zu Art. 52 DBG). 5.5 Im internationalen Verhältnis ist ferner zu beachten, dass nach der Streichung des früheren Art. 7 Abs. 4 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) gemäss der aktuellen Fassung für internationale Gewinnabgrenzung die objektmässige Ausscheidung vorgesehen ist, was dazu führt, dass Betriebsstätten oder Grundstücke in Fragen internationaler Steuerauscheidung wie selbständige und unabhängige Unternehmen behandelt werden (Peter Locher/Adriano Marantelli/Andrea Opel , Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Auflage, Bern 2019, S. 383 f.; Peter Anger/Beat Jung/Gotthard Steinmann , Kommentar zum DBG, Zürich 1995, N 5 ff. zu Art. 52). Was hier im Zusammenhang mit Betriebsstätten gilt, muss umso mehr in Bezug auf Grundstücke gelten, zumal diese seit jeher ausschliesslich objektmässig beurteilt wurden (vgl. dazu Art. 6 OECD-MA). 5.6 Auch im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 wird zwischen der Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (Art. 20 StHG) und wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Art. 21 StHG) unterschieden. Das StHG gibt den Kantonen bei persönlicher Zugehörigkeit eine unbeschränkte und bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit eine beschränkte Steuerpflicht vor (vgl. Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983, BB1 1983 III S. 107 f.). Weitere ausdrückliche Bestimmungen zur Steuerpflicht enthält das StHG nicht. Das Schweigen des StHG führt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht zwangsläufig zu einem Gestaltungsspielraum für die Kantone, insbesondere nicht beim Umfang der Steuerpflicht, zumal es sich dabei um eine Materie handelt, deren Harmonisierung verfassungsmässig vorgeschrieben ist (Art. 129 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV] vom 18. April 1999; BGE 140 II 157 E. 5.1, 140 II 141 E. 8 130 II 65 E. 4.1). Bei der Harmonisierung ist das StHG sowohl auf eine horizontale Harmonisierung (unter den Kantonen) als auch auf eine vertikale Harmonisierung (zwischen Bund und Kantonen) der direkten Steuern gerichtet (Art. 129 Abs. 1 BV), wobei das DBG ein gewichtiges Auslegungselement darstellt (Urteile des Bundesgerichts 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004 E. 5.2, 2P.170/2003 vom 13. Februar 2004 E. 6). Mit Blick auf diese Harmonisierungsgrundsätze und den Umstand, dass den Kantonen trotz fehlender expliziter Bestimmungen im StHG kein Gestaltungsspielraum bei der Festlegung der Steuerpflicht bzw. bei der Wahl der Ausscheidungsmethode verbleibt, ist die Bestimmung in Art. 52 Abs. 4 DBG als harmonisierungsrechtliche Vorgabe zu betrachten. 5.7 Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen führt eine systematische Auslegung von § 6 ter Abs. 3 StG mit Blick auf die gesamte Rechtsordnung und die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Ergebnis, bei beschränkter Steuerpflicht im Kanton Basel-Landschaft im internationalen Verhältnis ebenfalls die objektmässige Ausscheidungsmethode anzuwenden. Die quotenmässige Steuerauscheidung, welche die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsverbot im interkantonalen Verhältnis (Art. 127 Abs. 3 BV) von Bundesrechts wegen vorschreibt, bezieht sich auf interkantonale und nicht auf internationale Verhältnisse (vgl. BGE 139 II 78 E. 2.1; Urteil

2P.92/1999 vom 15. März 2000 E. 3a) und würde im internationalen Verhältnis zu nicht sachgerechten Ergebnissen führen (vgl. E. 5.3.3 ff. hiervor; Urteil des Bundesgerichts 2P.140/2005 vom 28. November 2005 E. 5.3). Die erheblichen Unterschiede zwischen interkantonalen und internationalen Verhältnissen rechtfertigen somit vorliegend die Anwendung der objektmässigen Methode.

E. 6

Die Beschwerdegegnerin hat im Jahr 2018 im Kanton Basel-Landschaft einen Gewinn erzielt, während sie am Hauptsitz in Jersey einen Verlust erlitten hat. Die Beschwerdeführerin hat die Beschwerdegegnerin für ihre basellandschaftlichen Grundstücke einzig aufgrund des im Kanton erzielten Gewinns und des hier gelegenen Kapitals - also objektmässig - eingeschätzt und den Verlust des Hauptsitzes ausser Acht gelassen bzw. diesen nur satzbestimmend berücksichtigt. Diese Einschätzung erweist sich mit Blick auf die vorstehenden Erwägungen als rechtmässig. Die Beschwerde ist demzufolge gutzuheissen und der Entscheid des Steuergerichts vom 20. November 2020 aufzuheben.

E. 7

Es bleibt über die Kosten des vorliegenden Verfahrens zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Die Verfahrenskosten sind in der Höhe von Fr. 1'400.-- festzulegen. Dem Steuergericht sind praxisgemäss keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Der unterliegenden privaten Beschwerdegegnerin A.____ ist ein Verfahrenskostenanteil im Umfang von Fr. 700.-- aufzuerlegen. Der erhobene Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'200.-- ist der Beschwerdeführerin zurückzuzahlen. Die Parteikosten sind gemäss § 21 VPO wettzuschlagen.

E. 8

Die Angelegenheit ist zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens an das Steuergericht zurückzuweisen. Demgemäss wird erkannt: ://: 1. In Gutheissung der Beschwerde wird der Entscheid des Steuer- und Enteignungsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 20. November 2020 betreffend die Staatssteuer 2018 aufgehoben und der Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 17. Juni 2020 bestätigt. 2. Die Angelegenheit wird zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens an das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, zurückgewiesen. 3. Der privaten Beschwerdegegnerin A.____ wird ein Verfahrenskostenanteil in der Höhe von Fr. 700.-- auferlegt. Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'200.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet. 4. Die Parteikosten werden wettgeschlagen. Vizepräsident Gerichtsschreiberin

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