Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.14/2003 /dxc

Urteil vom 10. Dezember 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Küng.

Parteien
X._____ GmbH,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Ernst & Young AG,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Abteilung Rechtsdienst, Sumatrastrasse 10, 8090 Zürich,
Steuerverwaltung des Kantons Freiburg,
Rue Joseph-Piller 13, 1700 Freiburg.

Gegenstand
Art. 127 Abs. 3 BV (interkantonale Doppelbesteuerung),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen die Einspracheverfügung des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 29. April 2002 und die Einspracheverfügung der Kantonalen Steuerverwaltung Freiburg vom 20. Dezember 2002.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ GmbH mit Sitz in Rastede (Deutschland), ist als Kommanditärin zu je 98 % an den Kommanditgesellschaften A._____ & Co und B._____ & Co, beide mit Sitz im Kanton Freiburg, beteiligt. Als unbeschränkt haftender Komplementär ist der in Deutschland wohnhafte Z._____ zu je 2 % beteiligt, dessen Gewinnanteile aus Gründen der Vereinfachung (nach Absprache mit sämtlichen beteiligten Kantonen) ebenfalls der X._____ GmbH zugerechnet werden. Die A._____ & Co wurde am 1. Februar 1993 gegründet und bezweckt den Ladenverkauf von Artikeln der Damenmode in der Schweiz; sie unterhält Filialen in allen grösseren Städten der Schweiz, u.a. seit dem 25. Februar 1993 auch in Zürich. Die B._____ & Co wurde am 1. Januar 1997 gegründet und betreibt - ausschliesslich an ihrem Sitz im Kanton Freiburg - den Versandhandel mit Damenmode in der Schweiz. Die beiden Kommanditgesellschaften wurden per 28. Februar 2001 zusammengelegt.

Die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg erstellt als Sitzkanton die Steuerausscheidung für beide Kommanditgesellschaften. Im Einvernehmen mit der X._____ GmbH wurden die Ergebnisse der B._____ & Co seit ihrer Gründung mit jenen der A._____ & Co zusammengerechnet; die Summe wurde nach Abzug eines Praecipuums (Vorausanteil) zugunsten des Sitzkantons Freiburg im Verhältnis der Umsätze auf die verschiedenen Betriebsstättenkantone verteilt.

In der Steuerperiode 1999 (1.3.1998 bis 28.2.1999) erzielte die A._____ & Co einen Gewinn von Fr. 1'558'201.–, während die B._____ & Co einen Verlust von Fr. 1'018'148.– erlitt. Die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg ging deshalb für die Steuerperiode 1999 von einem gesamthaften Gewinn - vor Aufrech-

nungen aber nach Verlustverrechnung - von Fr. 540'053.– aus.

In ihrer Veranlagungsverfügung vom 22. Oktober 2001 erhöhte die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg diesen Gewinn noch um Zinsen von Fr. 31'406.– sowie Steuern von Fr. 642'726.– und legte damit für die Steuerperiode 1999 einen steuerbaren Gewinn von Fr. 1'214'185.– zugrunde. Davon zog sie zunächst ein Praecipuum von 20 % (ausmachend Fr. 242'837.–) zu Gunsten des Kantons Freiburg ab. Den verbleibenden Rest von Fr. 971'348.– verlegte sie nach den jeweiligen Umsätzen auf den Sitz- und die verschiedenen Betriebsstättenkantone. Dies ergab für den Kanton Freiburg zusätzlich eine Quote von 32,63 % (ausmachend Fr. 316'986.–) und für den Kanton Zürich eine solche von 13,38 % (ausmachend Fr. 129'941.–).

Das Kantonale Steueramt Zürich seinerseits hatte der X._____ GmbH bereits am 24. Juli 2001 einen Einschätzungsvorschlag unterbreitet, in welchem es nur vom Gewinn der A._____ & Co von Fr. 1'558'201.– ausging. Diesen kürzte es um eine Steuerrückstellung von Fr. 311'640.– und um ein Praecipuum von 20 % zu Gunsten des Kantons Freiburg, ausmachend Fr. 249'312.–. Das verbleibende Ergebnis von Fr. 997'247.– wies es im Verhältnis des Zürcher Umsatzanteils der A._____ & Co von Fr. 2'587'386.– zu deren Gesamtumsatz von Fr. 14'202'183.–, ausmachend 18,22 % oder Fr. 181'600.–, dem Kanton Zürich zur Besteuerung zu. Diesen Vorschlag bestätigte das Kantonale Steueramt Zürich im Einschätzungsentscheid vom 12. Oktober 2001 bzw. in der Einspracheverfügung vom 29. April 2002.

Mit Einspracheentscheid vom 20. Dezember 2002 wies auch die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg eine gegen ihre Veranlagungsverfügung vom 22. Oktober 2001 erhobene Einsprache der X._____ GmbH ab.
B.
Mit staatsrechtlicher Beschwerde vom 20. Dezember 2002 beantragt die X._____ GmbH dem Bundesgericht zur Hauptsache, die beiden Einspracheverfügungen wegen Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbotes (Art. 127 Abs. 3 BV) aufzuheben.
C.
Die Kantonale Steuerverwaltung Freiburg stellt sinngemäss und das Kantonale Steueramt Zürich ausdrücklich den Antrag, die Beschwerde abzuweisen, soweit sie sich gegen den eigenen Kanton richtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV muss der kantonale Instanzenzug nicht ausgeschöpft werden (Art. 86 Abs. 2 OG). Die gegen den Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung Freiburg vom 20. Dezember 2002 fristgerecht eingereichte Beschwerde ist daher zulässig. Dies gilt auch in Bezug auf den bereits rechtskräftigen Einspracheentscheid des Kantons Zürich (BGE 123 I 289 E. 1a S. 291 f.). Verfügungen weiterer beteiligter Kantone bleiben indessen unberührt, sofern sich die Beschwerde nicht ausdrücklich dagegen richtet (Kurt Locher/Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 12, III A, 1 Nr. 22, 39, 41 und dort zitierte Urteile).
1.2 Die staatsrechtliche Beschwerde ist grundsätzlich kassatorischer Natur. Eine Ausnahme besteht bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV. Hier kann das Bundesgericht mit der Aufhebung des kantonalen Hoheitsaktes Feststellungen treffen und den beteiligten Kantonen verbindliche Weisungen hinsichtlich der verfassungskonformen Steuerausscheidung erteilen, namentlich die Rückerstattung ungerechtfertigt erhobener Steuern anordnen (Urteil 2P.182/2002 vom 17. März 2003, E. 1.2; vgl. auch Locher/Locher, a.a.O., § 12, III C, 1). Die Begehren der gemäss Art. 88 OG legitimierten Beschwerdeführerin sind daher grundsätzlich zulässig, auch wenn damit mehr verlangt wird als die Aufhebung des angefochtenen Entscheides.
1.3 Bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots prüft das Bundesgericht Rechts- und Tatfragen frei, und es können auch neue Tatsachen und Beweismittel vorgebracht werden (Locher/Locher, a.a.O., § 12, III B, 3 Nr. 15 und dort zitierte Urteile).
2.
2.1 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 im vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Urteil 2P.182/2002 vom 17. März 2003 E. 2.1, Pra 2003 Nr. 172; vgl. auch Locher/Locher, a.a.O., § 7, I B Nr. 45).
2.2 Die Beschwerdeführerin rügt eine aktuelle Doppelbesteuerung. Diese erblickt sie darin, dass sie vom Kanton Freiburg für eine Quote an ihrem Gesamtgewinn, d.h. dem Gewinn der A._____ & Co unter Berücksichtigung des Verlustes der B._____ & Co, vom Kanton Zürich hingegen für eine Quote vom - ungeschmälerten - Gewinn der A._____ & Co besteuert wird.

Aufgrund der gewählten ungleichen Bezugsgrössen macht die Gesamtheit der von den beteiligten Kantonen für die Steuerperiode 1999 beanspruchten Quoten mehr als 100 % aus, womit eine aktuelle Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV offensichtlich gegeben ist (BGE vom 10. Februar 1960 i.S. H., E. 2, publ. in: ASA 30, 234, 236; Locher/Locher, a.a.O., § 8, II C, 1b Nr. 9).

Im vorliegenden Fall ist einzig die doppelbesteuerungsrechtlich relevante Bemessungsgrundlage zu bestimmen, zumal beide Kantone ein Praecipuum von 20 % anerkennen und die Umsatzzahlen als solche unbestritten sind. Nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage, ob die beiden Kantone - ausgehend von der doppelbesteuerungsrechtlich relevanten Bemessungsgrundlage - den steuerbaren Gewinn nach ihren Steuergesetzen korrekt ermittelt haben. Eine diesbezügliche (allerdings vorliegend gar nicht erhobene) Rüge könnte nur im Rahmen einer Willkürbeschwerde geprüft werden, wofür es vorliegend am Ausschöpfen des kantonalen Instanzenzuges gebricht (Art. 86 Abs. 1 OG; vgl. auch Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2. Aufl., Bern 2003, S. 154 f.). Dies gilt ebenso für die Frage, ob die Steuerausscheidung im Verhältnis zum ausländischen Ansässigkeitsstaat der Beschwerdeführerin gesetzmässig erfolgt ist.
3.
Die Beschwerdeführerin und die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg haben vereinbart, die Ergebnisse der A._____ & Co sowie der B._____ & Co zusammenzurechnen und das "konsolidierte" Resultat auf den Sitz- und die Betriebsstättenkantone aufzuteilen. Solche Verständigungen zwischen Veranlagungsbehörde und steuerpflichtiger Person sind zwar häufig und dienen der speditiven und einvernehmlichen Geschäftserledigung. Ihre rechtliche Natur ist aber umstritten (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002 , S. 320). Wie eine Vereinbarung zweier oder mehrerer Kantone betreffend eine Steuerausscheidung die daran nicht beteiligte steuerpflichtige Person nicht in Pflicht zu nehmen vermag (Locher/Locher, a.a.O., § 1, III A; 2 Nr. 3, 4 und 5), kann auch eine Einigung zwischen Sitzkanton und steuerpflichtiger Person einen nicht mitmachenden Betriebsstättenkanton nicht binden. Eine solche Übereinkunft enthebt daher auch das Bundesgericht nicht des Rechts und der Pflicht, zu prüfen, ob eine Doppelbesteuerung vorliegt (vgl. auch Locher/Locher, a.a.O., § 1, IIIA, 2 Nr. 1).
4.
4.1 Die Beschwerdeführerin ist eine GmbH des deutschen Rechts und besitzt damit eine Rechtsform, die einer schweizerischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist (Kurt Locher/Walter Meier/Rudolf von Siebenthal/Andreas Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Bd. 5, Therwil/Basel 1974, B 10.4 Nr. 10). Sie ist als Kommanditärin an zwei schweizerischen Kommanditgesellschaften, beteiligt, denen keine eigene Rechtspersönlichkeit zukommt und die beide ihren Sitz im Kanton Freiburg haben. Damit verfügt sie in diesem Kanton über zwei getrennte Steuerdomizile (BGE 80 I 19; Locher/Locher, a.a.O.,§ 8, IV B, 2 Nr. 14), denn die beiden Beteiligungen an den Kommanditgesellschaften begründen für die Beschwerdeführerin die Spezialsteuerdomizile des Geschäftsortes am Sitz der jeweiligen Gesellschaften (Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Doppelbesteuerungsrecht, 4. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2000, RZ 35 zu § 10; vgl. auch Kurt Alig, Personengesellschaften im interkantonalen und internationalen Steuerrecht, Diss. St. Gallen 1980, S. 43). Die Steuerausscheidung hat in diesem Fall grundsätzlich objektmässig und damit ohne Rücksicht auf das Ergebnis der Beschwerdeführerin insgesamt (BGE 80 I 19, Locher/ Locher, a.a.O., §
8, IV B, 2 Nr. 14; Alig, a.a.O., S. 82) zu erfolgen. In Anbetracht ihrer Betriebsstätten in anderen Kantonen ist allerdings das Ergebnis der A._____ & Co auf diese verschiedenen sekundären Steuerdomizile aufzuteilen.
4.2 Verluste einer Kollektivgesellschaft sind von den Hauptsteuerdomizilen der Teilhaber anteilsmässig zu übernehmen (BGE 107 la 41 E. 2 S. 43 f.; Locher/Locher, a.a.O., § 8, IV A, 2 Nr. 21). Diese Regel muss zweifellos

analog gelten bei Komplementären von Kommanditgesellschaften. Bei Kommanditären wäre wohl zu differenzieren (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Basel/Therwil 2001, N 19 zu Art. 18 DBG). Da aber im vorliegenden Fall die Ergebnisse der beiden Gesellschaften zu 100 % (und nicht nur zu 98 %) der Beschwerdeführerin zugerechnet werden, ist sie faktisch "Alleingesellschafterin", was es jedenfalls hier rechtfertigt, dieselben Regeln anzuwenden. Damit hat nach interkantonalem Doppelbesteuerungsrecht die - vorliegend in Deutschland ansässige - Beschwerdeführerin selbst (und nicht die A._____ & Co als weiteres Spezialsteuerdomizil) die Verluste der B._____ & Co zu übernehmen.
Dieser Verlust kann in der Folge allenfalls mit künftigen Gewinnen der B._____ & Co verrechnet werden (Höhn/Mäusli, a.a.O., RZ 18a ff. zu § 22). Nur für den Fall, dass die Beschwerdeführerin als "Alleingesellschafterin" nicht genügend Gewinn erwirtschaftet, um den Verlust aus dem einen schweizerischen Spezialsteuerdomizil zu kompensieren, bzw. wenn die B._____ & Co in Zukunft keine entsprechenden Gewinne erzielt, käme allenfalls eine Belastung des anderen Spezialsteuerdomizils in Betracht. Dies macht die Beschwerdeführerin aber nicht geltend.

Dem steht auch das Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.913.62) nicht entgegen. Denn dieses schweigt sich darüber aus, wie allfällige Auslandsverluste zu behandeln sind (Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., B 24.2.1 Nr. 2). Die Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft in der Schweiz begründet für die Beschwerdeführerin auf jeden Fall eine beschränkte Steuerpflicht für die schweizerische Betriebsstätte (Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., B 7.7 Nr. 15; Klaus Vogel/Moris Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 4. Aufl., München 2003, N 18 zu Art. 5). In einem solchen Fall ist unbestrittenermassen objektmässig auszuscheiden, d.h. die Gewinne der A._____ & Co dürfen in der Schweiz ohne Rücksicht auf das Ergebnis der Beschwerdeführerin insgesamt oder anderer ausländischer Betriebsstättenverluste besteuert werden (Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 2. Aufl., Bern 2000, S. 326 f. und 541; Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N 38 zu Art. 52 DBG).
4.3 Aus doppelbesteuerungsrechtlicher Sicht müssen damit im interkantonalen Verhältnis die Verluste des einen Spezialsteuerdomizils (B._____ & Co) nicht vom anderen Spezialsteuerdomizil (A._____ & Co) übernommen werden.

Auch der im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 neu gefasste Art. 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) soll lediglich klarstellen, dass keine ausländischen Verluste vom schweizerischen Ergebnis in Abzug gebracht werden können (BBl 1997 II 1204). Die Bestimmung geht aber nach ihrem Wortlaut davon aus, dass in der Schweiz erzielte Gewinne und Verluste verrechnet werden können. Selbst wenn der Kanton Freiburg in seinem kantonalen Recht eine analoge Verrechnung zulassen würde, könnte diese indessen nur das diesem Kanton zur Besteuerung zugewiesene Substrat schmälern, nicht aber den Gewinn der A._____ & Co.

Wenn sich daher der Kanton Zürich weigert, den Verlust der B._____ & Co mitzutragen, so ist dies aus doppelbesteuerungsrechtlicher Sicht im interkantonalen Verhältnis nicht zu beanstanden. Aber auch sonst erschiene eine "Konsolidierung" nicht sachgerecht. Die Betriebsstätten der A._____ & Co dienen lediglich dem Detailverkauf von Damenmode und haben mit dem Versandhandel der B._____ & Co, der ausschliesslich von ihrem freiburgischen Sitz aus abgewickelt wird, nichts zu tun. Entsprechend figurieren die Ergebnisse der Betriebsstätten der A._____ & Co auch nur in deren Buchhaltung, nicht aber in derjenigen der B._____ & Co. Diese buchhalterische Behandlung widerspiegelt die wirtschaftlichen Verhältnisse durchaus korrekt, und ein Abstellen auf die Gesamtergebnisse der beiden Spezialsteuerdomizile mag zwar bei Gewinnsituationen angehen, widerspricht jedoch bei Verlustsituationen der wirtschaftlichen Realität.
4.4 Der Gewinn der A._____ & Co von Fr. 1'558'201.– für die Steuerperiode 1999 ist damit ungeschmälert auszuscheiden. Nach Abzug eines Praecipuums von 20 %, ausmachend Fr. 311'640.–, sind noch Fr. 1'246'561.– auf den Sitz- und die Betriebsstättenkantone zu verteilen. Der Umsatz der A._____ & Co allein beträgt Fr. 14'072'191.– (Gesamtumsatz von Fr. 19'341'522.– abzüglich Umsatz B._____ & Co von Fr. 5'269'331.–). Dies ergibt für den Kanton Zürich mit einem Umsatz von Fr. 2'587'386.– eine Quote von 18,38 %. Der Kanton Freiburg hingegen, dem nach Ausklammerung des Umsatzes der B._____ & Co nur noch ein Umsatz von

Fr. 381'013.– verbleibt, fällt damit auf eine Quote von 2,70 %, mit dem Umsatz von Avry/FR (Fr. 661'491.–) von 4,7 %, auf eine solche von 7,4 % zurück. Die Quoten der übrigen Betriebsstättenkantone ändern an sich ebenfalls, doch sind diese Kantone nicht am vorliegenden Verfahren beteiligt.
5.
Der Kanton Zürich hat eine Quote von 18,22 % vom zutreffend ermittelten Gewinn der A._____ & Co erhoben. Auch wenn die zulässige Quote mit 18,38 % etwas höher liegt, rechtfertigt sich keine Anpassung. Die Beschwerde erweist sich damit gegenüber dem Kanton Zürich als unbegründet. Die zulässige Quote des Kantons Freiburg beträgt indessen, abgesehen vom Praecipuum von Fr. 311'640.–, nur 7,4 % am Gewinn der A._____ & Co von Fr. 1'246'561.–, weshalb die Beschwerde gegenüber dem Kanton Freiburg gutzuheissen ist. Je nachdem, ob mit dem im Kanton Freiburg steuerbaren Gewinn noch eine Anrechnung des Verlustes der B._____ & Co gemäss internem oder übergeordnetem Recht möglich ist, hat dieser Kanton mehr oder weniger an zu viel erhobenen Steuern zurückzuerstatten.

Bei diesem Verfahrensausgang wird der Kanton Freiburg kosten- und entschädigungspflichtig (Art. 156 Abs. 1 OG in Verb. mit Art. 153 und 153a OG, Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die staatsrechtliche Beschwerde gegen den Kanton Zürich wird abgewiesen.
2.
Die staatsrechtliche Beschwerde gegen den Kanton Freiburg wird gutgeheissen, und der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung Freiburg vom 20. Dezember 2002 wird aufgehoben. Der neue Einspracheentscheid für die Steuerperiode 1999 hat von einer Quote von 7,4 % am Gewinn der A._____ & Co auszugehen.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird dem Kanton Freiburg auferlegt.
4.
Der Kanton Freiburg hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 2'000.– auszurichten.
5.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Steuerverwaltung des Kantons Freiburg sowie dem Kantonalen Steueramt Zürich, Abteilung Rechtsdienst, schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 10. Dezember 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: