Urteilskopf

103 Ia 233

41. Urteil vom 22. Juni 1977 i.S. X.-Versicherungsgesellschaft gegen Kanton Zürich und Verwaltungsgericht des Kantons Zürich
Regeste (de):
Art. 4 BV; Steuerausscheidung gegen über dem Ausland aufgrund des kantonalen Rechts.

1. Kassatorische Natur der staatsrechtlichen Beschwerde (E. 1).

2. Ist für die Steuerausscheidung gegenüber dem Ausland ausschliesslich das kantonale Recht massgebend, so erfolgt die Überprüfung durch das Bundesgericht auch dann nur unter dem Gesichtswinkel der Willkür, wenn das kantonale Recht die bundesrechtlichen Grundsätze zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung als anwendbar erklärt (E. 2).

3. Es ist nicht willkürlich, wenn die Steuerausscheidung hinsichtlich des Ertrags einer international tätigen Versicherungsgesellschaft nach Quoten geschieht und die Quoten aufgrund der Prämieneinnahmen ermittelt werden, sofern auf diese Weise die Bedeutung der Betriebsstätten für die Erzielung des Gesamtertrags richtig zum Ausdruck gebracht wird (E. 3, E. 4a); diese Voraussetzung ist im vorliegenden Falle nicht erfüllt (E. 4b).

Regeste (fr):
Art. 4 Cst.; repartition fiscale avec l'étranger en application du droit cantonal.

1. Caractère cassatoire du recours de droit public (consid. 1).

2. Lorsque, pour la répartition fiscale avec l'étranger, seul le droit cantonal s'applique, le Tribunal fédéral ne l'examine que sous l'angle restreint de l'arbitraire, même si le droit cantonal déclare applicables les principes du droit fédéral relatifs à la double imposition intercantonale (consid. 2).

3. Il n'est pas arbitraire de répartir par quotes-parts l'imposition du bénéfice d'une compagnie d'assurance travaillant sur le plan international et de fixer les quotes-parts en fonction des primes encaissées, dans la mesure où ce mode de procéder tient correctement compte de l'importance relative des établissements dans la réalisation du bénéfice total (consid. 3, consid. 4a); cette condition n'est pas réalisée en l'espèce (consid. 4b).

Regesto (it):
Art. 4 Cost.; ripartizione fiscale con l'estero effettuata in base al diritto cantonale.

1. Natura cassatoria del ricorso di diritto pubblico (consid. 1).

2. Ove per la ripartizione fiscale con l'estero sia determinante esclusivamente il diritto cantonale, il Tribunale federale ne esamina l'applicazione solo sotto il ristretto profilo dell'arbitrio, e ciò anche nel caso in cui il diritto cantonale dichiari applicabili i principi del diritto federale relativi alla doppia imposizione intercantonale (consid. 2).

3. Non è arbitrario ripartire in quote la tassazione del reddito di una compagnia d'assicurazione che svolga la sua attività su piano internazionale, e di determinare le quote in base ai premi incassati, nella misura in cui tale modo di procedere tenga correttamente conto dell'importanza relativa degli stabilimenti nella realizzazione del reddito complessivo (consid. 3, consid. 4a); detta condizione non è adempiuta nella fattispecie (consid. 4b).

Sachverhalt ab Seite 234

BGE 103 Ia 233 S. 234

Die X.-Versicherungsgesellschaft mit Sitz im Kanton Y. unterhält sowohl in der Schweiz (u.a. im Kanton Zürich) als auch im Ausland zahlreiche Betriebsstätten. In ihrer indischen Niederlassung erzielte sie 1971 eine Prämieneinnahme von 6,5 Mio. Franken (= 1,434% der damaligen gesamten Prämieneinnahme) und einen Gewinn von 2,1 Mio. Franken (= 23% des damaligen Gesamtgewinns), für welchen sie in Indien Steuern von 1,5 Mio. Franken zu entrichten hatte. Die indische Betriebsstätte wurde Ende 1972 verstaatlicht. Im Rahmen einer Zwischenveranlagung wurde die Gesellschaft im Kanton Zürich für die Jahre 1971 und 1972 aufgrund des Geschäftsjahres 1971 mit einem Gesamtertrag von 9,2 Mio. Franken eingeschätzt, d.h. dem in der Steuererklärung angegebenen Gesamtertrag von 7,7 Mio. Franken, vermehrt um den Betrag von 1,5 Mio. Franken, den die Gesellschaft als "Steuern Indien" vom Gesamtertrag abgezogen hatte. Der indische Anteil wurde entsprechend der indischen Prämieneinnahme auf 1,434% des Gesamtertrags festgesetzt. Die Gesellschaft erhob gegen diese Einschätzung Einsprache bei der Steuerkommission Zürich und machte geltend, die in Indien erhobenen Steuern dürften nicht aufgerechnet werden oder es müsse, wenn man an der Aufrechnung festhalte, bei der Steuerausscheidung der gesamte Gewinn der

BGE 103 Ia 233 S. 235

indischen Betriebsstätte dem Ausland zugewiesen werden. Die Einsprache sowie ein Rekurs an die Rekurskommission I und eine Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich blieben ohne Erfolg.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Mit der staatsrechtlichen Beschwerde kann in der Regel nur Aufhebung des angefochtenen Entscheids verlangt werden. Die Voraussetzungen, die nach der Rechtsprechung einen weitergehenden Antrag rechtfertigen, sind im vorliegenden Falle nicht erfüllt (BGE 101 Ia 439 E. 2). Auf die Beschwerde ist deshalb nicht einzutreten, soweit begehrt wird, die Steuerverwaltung des Kantons Zürich sei anzuweisen, den steuerbaren Ertrag der Beschwerdeführerin für die Jahre 1971 und 1972 neu festzusetzen. Das Begehren wäre auch deswegen unzulässig, weil es bei Gutheissung der staatsrechtlichen Beschwerde Sache des kantonalen Verwaltungsgerichts ist, aufgrund der Erwägungen des Bundesgerichts einen neuen Entscheid zu fällen und, je nach der Ausgestaltung des kantonalen Verfahrensrechts, den steuerbaren Ertrag der Beschwerdeführerin selber neu festzusetzen oder die Angelegenheit an eine untere Instanz zurückzuweisen.

2. Zwischen der Schweiz und Indien besteht kein umfassendes Doppelbesteuerungsabkommen, sondern lediglich eine hier nicht in Betracht fallende Vereinbarung betreffend die Doppelbesteuerung von Unternehmungen der Luftfahrt. Art. 46 Abs. 2 BV betrifft nur die interkantonale Doppelbesteuerung, unter Vorbehalt des Grundsatzes, dass eine in der Schweiz steuerpflichtige Person für ihre im Ausland gelegenen und dort tatsächlich zur Steuer herangezogenen Grundstücke sowie deren Ertrag nicht auch noch in der Schweiz besteuert werden darf (BGE 73 I 199 mit Hinweisen). Dieses Prinzip steht hier jedoch nicht in Frage. Für die Steuerausscheidung

hinsichtlich der indischen Betriebsstätte der Beschwerdeführerin sind deshalb ausschliesslich die Vorschriften des kantonalen Steuergesetzes massgebend, deren Anwendung das Bundesgericht nur unter dem beschränkten Gesichtswinkel der Willkür überprüft. Das gilt auch dann, wenn - wie im hier zu beurteilenden Fall noch darzulegen sein wird - das kantonale Recht für die Steuerausscheidung gegenüber dem Ausland auf

die bundesrechtlichen Grundsätze zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung verweist. Die Kognition des Bundesgerichts ist in diesem Falle enger, als wenn es unmittelbar aufgrund von Art. 46 Abs. 2 BV entscheidet (BGE 73 I 199 f.).

3. a) Nach § 5 Abs. 1 des zürcherischen Steuergesetzes sind Personen mit Sitz in anderen Kantonen oder im Ausland im Kanton Zürich steuerpflichtig für diejenigen Teile ihres Ertrages oder Kapitals, welche auf im Kanton befindliche Betriebsstätten oder Liegenschaften entfallen. Gemäss § 6 Abs. 1 StG erfolgt die Steuerausscheidung für Betriebsstätten und Liegenschaften im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der Doppelbesteuerung. Aus dieser Regelung ist nicht zu folgern, dass das zürcherische Steuergesetz eine Doppelbesteuerung gegenüber dem Ausland unter allen Umständen ausschliessen wolle; sie soll nach den §§ 5 Abs. 1 und 6 Abs. 1 StG aber doch soweit vermieden werden, als dies bei Anwendung der Grundsätze möglich ist, die unter entsprechenden Voraussetzungen im interkantonalen Verhältnis zu beachten wären (vgl. auch REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, N. 1 zu § 6 StG). Vorbehalten bleibt aufgrund von § 6 Abs. 2 StG, dass Steuerpflichtige mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland für im Kanton befindliche Betriebsstätten mindestens ein Einkommen oder einen Ertrag zu versteuern haben, der dem im Kanton erzielten Einkommen oder Ertrag entspricht. Diese Vorschrift stimmt mit den bundesrechtlichen Grundsätzen zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung nicht überein. b) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 46 Abs. 2 BV dürfen die Kantone, in welchen sich Niederlassungen eines interkantonalen Unternehmens befinden, nicht den auf ihrem Gebiet erzielten Ertrag besteuern (objektmässige Ausscheidung), sondern nur eine Quote des Gesamtertrags des ganzen Unternehmens (quotenmässige Ausscheidung). Dabei können die Quoten aufgrund der Buchhaltungen der einzelnen Betriebsstätten (direkte Methode) oder aufgrund von Hilfskriterien, d.h. nach Massgabe äusserer betrieblicher Merkmale, wie Erwerbsfaktoren (Kapital und Arbeit), Umsatz usw. (indirekte Methode), bestimmt werden. Ziel ist, unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalles einen Massstab zu

finden, welcher die Bedeutung der Betriebsstätten im Rahmen des Gesamtunternehmens, d.h. ihren Anteil an der Erzielung des Gesamtertrags am zuverlässigsten zum Ausdruck bringt (BGE 93 I 422 mit Hinweisen). Bei Versicherungsgesellschaften werden nach der herrschenden Praxis die Prämieneinnahmen als Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der einzelnen Betriebsstätten betrachtet und die Quoten nach diesem Kriterium bestimmt (BGE 71 I 357 mit Hinweisen; HÖHN, Doppelbesteuerungsrecht, S. 320, N. 61; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, a.a.O., N. 37 zu § 6 StG). Dabei wird in Kauf genommen, dass die einzelnen Sparten des Versicherungsgeschäfts nicht unbedingt gleich gewinnbringend sind (REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, a.a.O., N. 37 zu § 6 StG), und es herrscht nicht die Meinung, dass der gewählte Massstab in jeder Veranlagungsperiode den genauen Anteil wiedergebe, den eine einzelne Betriebsstätte an den Gesamtgewinn beisteuert. Es ist möglich, dass dieser Anteil zeitweise geringer ist, als den eingenommenen Prämien entspricht, was vor allem

dann der Fall sein mag, wenn eine Betriebsstätte ihre Geschäftstätigkeit neu aufnimmt. Indes kann auch das Gegenteil zutreffen. Es ist deshalb anzunehmen, dass sich Abweichungen der erwähnten Art auf die Dauer gesehen ausgleichen. Solange sie nicht auf veränderte Betriebsgrundlagen zurückzuführen sind, besteht deshalb weder zugunsten noch zulasten des Steuerpflichtigen ein hinreichender Grund, vom Kriterium der Prämieneinnahmen abzuweichen und die Steuerausscheidung nach einem anderen Massstab vorzunehmen. c) Der Gesamtertrag des interkantonalen Unternehmens ist von jedem Kanton nach seinem eigenen Steuerrecht zu berechnen, wie wenn das Unternehmen ganz seiner Steuerhoheit unterstände und nur von ihm besteuert würde. Der so errechnete Gesamtgewinn ist (nach Abzug eines allfälligen Vorausanteils für den Hauptsitz) mit derjenigen Quote zu erfassen, die nach den bundesrechtlichen Grundsätzen ermittelt worden ist (BGE 93 I 423; BGE 71 I 339 E. 4 mit Hinweisen).

4. a) Verweist das kantonale Recht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gegenüber dem Ausland auf die Grundsätze des Bundesrechts, die unter entsprechenden Umständen im interkantonalen Verhältnis Anwendung finden würden, so ist es nicht willkürlich, wenn die Steuerausscheidung gegenüber

dem Ausland nach Quoten vorgenommen wird. Zwar ist richtig, dass in den Doppelbesteuerungsabkommen, welche die Schweiz abgeschlossen hat, die objektmässige Ausscheidung vorherrscht (vgl. HÖHN, a.a.O., S. 305 ff.) und dass das Bundesgericht in BGE 73 I 200 f. unter Hinweis auf die in der Literatur überwiegende Auffassung erklärt hat, im internationalen Verhältnis eigne sich eine objektmässige Steuerausscheidung besser als eine Aufteilung des Gesamtgewinns nach Quoten (vgl. auch REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N. 70 zu § 6 StG). Indes lassen auch Abkommen, die grundsätzlich eine objektmässige Ausscheidung vorsehen, eine quotenmässige Ausscheidung zu, sofern deren Resultat nicht jenem widerspricht, das sich bei der Ermittlung eines Sonderertrages für die Betriebsstätten ergäbe (vgl. HÖHN, a.a.O., S. 306, N. 12). In zahlreichen Abkommen ist überdies ausschliesslich eine quotenmässige Ausscheidung vereinbart. Ferner ist im Bundesrecht, soweit sich dieses als Landesrecht mit der internationalen Steuerausscheidung befasst, eine quotenmässige Steuerausscheidung vorgesehen, wenngleich diese in der Regel nicht nach Hilfskriterien (wie Prämienanteilen), sondern aufgrund der Zahlen der Gesamtbuchhaltung und der Betriebsstättebuchhaltungen vorgenommen werden soll (Art. 55 Abs. 1 WStB; KÄNZIG, Die eidgenössische Wehrsteuer, N. 7 zu Art. 55 WStB; MASSHARDT, Kommentar zur eidgenössischen Wehrsteuer, N. 6 zu Art. 55 WStB). Indes ist nicht willkürlich, wenn die Quoten bei Anwendung des kantonalen Rechts nach Hilfskriterien ermittelt werden, sofern diese die Bedeutung der Betriebsstätten im Rahmen der Gesamtunternehmung richtig zum Ausdruck bringen. Auf diese Weise wird in den Kantonen bei Fehlen abweichender staatsvertraglicher Vorschriften in aller Regel vorgegangen (HÖHN, a.a.O., S. 315, N. 37; vgl. für die zürcherische Praxis: REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N. 70, 71 und 74 zu § 6 StG). Die Beschwerdeführerin tut nicht dar, dass im Falle eines international tätigen Versicherungsunternehmens die Prämieneinnahmen keinen tauglichen Massstab darstellten, um die Leistungsfähigkeit der einzelnen Niederlassungen zum Ausdruck zu bringen. Sie macht dies auch gar nicht in allgemeiner Weise geltend. Bei dieser Sachlage kann offensichtlich nicht gesagt werden, dass eine quotenmässige Ausscheidung nach diesem Kriterium schlechthin ungeeignet sei, um eine Besteuerung der Betriebsstätten nach

ihrem Anteil an der Erzielung des Gesamtgewinns der ganzen Unternehmung zu erreichen. Dabei gilt auch für die internationale Steuerausscheidung das in E. 3b Gesagte, dass von dieser Methode weder zugunsten noch

zulasten des Steuerpflichtigen abzugehen ist, wenn sich der Prämienanteil und der Anteil einer Betriebsstätte am Gesamtgewinn in einer einzelnen Veranlagungsperiode nicht decken (vgl. auch BGE 73 I 202). Sofern solche Abweichungen nicht auf einer Änderung der Betriebsgrundlagen beruhen, sondern auf den üblichen Geschäftsgang zurückzuführen sind, darf auch im internationalen Verhältnis angenommen werden, dass sie sich auf die Dauer gesehen und für die verschiedenen Betriebsstätten ausgleichen. b) Rechnet man im vorliegenden Fall dem Gesamtgewinn von 7,7 Mio. Franken, den die Beschwerdeführerin für 1971 deklarierte, den Betrag der indischen Steuern hinzu, so ergibt sich nach der Einschätzung der Zürcher Behörden für das Jahr 1971 ein Gesamtgewinn von 9,2 Mio. Franken. Davon entfallen 2,1 Mio. oder 23% auf die indische Betriebsstätte, die im Jahre 1971 Prämien von 6,5 Mio. Franken einnahm, was lediglich 1,434% der gesamten Prämieneinnahme des Unternehmens entspricht. Es ist offensichtlich, dass der Gewinn der indischen Betriebsstätte nicht in einem vernünftigen wirtschaftlichen Verhältnis zu den erzielten Prämieneinnahmen steht, sondern übersetzt ist. In der staatsrechtlichen Beschwerde wird ausgeführt, dies sei einerseits auf die indischen Gewinnermittlungsvorschriften zurückzuführen, welche Rückstellungen nicht in gleichem Masse zuliessen, wie sie in der Schweiz von einem vernünftigen Kaufmann getätigt würden; anderseits darauf, dass die Beschwerdeführerin selber angesichts der zu erwartenden Verstaatlichung der indischen Niederlassung kein Interesse mehr daran gehabt habe, in dem Masse Rückstellungen vorzunehmen, wie es den eingegangenen Verpflichtungen entsprochen hätte.
Wird bei dieser Sachlage der indische Ertrag mit dem Gewinn der übrigen Betriebsstätten zusammengerechnet, so ergibt sich ein unhaltbares Resultat, wenn die Steuerbehörde den für die Besteuerung in Indien auszuscheidenden Teil des Gesamtertrags aufgrund der Prämieneinnahmen bestimmt. Soweit der aus der indischen Betriebsstätte stammende Teil des Gesamtertrags nach besonderen Gewinnermittlungsvorschriften

berechnet worden ist, wie die Beschwerdeführerin geltend macht, und das nicht korrigiert wird, eignen sich die Prämieneinnahmen offensichtlich nicht, um den Anteil der fraglichen Niederlassung an der Erzielung des Gesamtertrags zu bestimmen. Sie können auch nicht herangezogen werden, wenn - wie das hier offenbar hauptsächlich der Fall ist - der indische Ertrag deswegen so hoch ausgefallen ist, weil wegen der bevorstehenden Verstaatlichung der Niederlassung nicht mehr die üblichen Rückstellungen vorgenommen wurden. Führt man die Steuerausscheidung aufgrund der Prämieneinnahmen durch, wie das die Zürcher Behörden getan haben, so sind aus dem Gesamtertrag von 9,2 Mio. für Indien lediglich Fr. 133'134.– auszuscheiden, (1,434% von 9,2 Mio.), obwohl die indische Betriebsstätte an den Gesamtgewinn des Unternehmens 2,1 Mio. Franken (23% von 9,2 Mio.) beigetragen hat und dafür in Indien besteuert worden ist. Eine solche Steuerausscheidung ist nicht haltbar. Insbesondere liegt nicht eine Abweichung zwischen Prämienanteil und Gewinnanteil vor, die bei der quotenmässigen Ausscheidung nach der indirekten Methode hinzunehmen ist. Geht man davon aus, der indische Gewinn betrage auch nach dem zürcherischen Recht 2,1 Mio. Franken, so ist das erzielte Ergebnis offensichtlich nicht mehr auf den normalen Geschäftsgang zurückzuführen, sondern auf die ausserordentliche Geschäftslage angesichts der bevorstehenden Verstaatlichung der Niederlassung. Bei dieser Sachlage durfte die indische Quote am Gesamtgewinn nicht aufgrund der Prämieneinnahmen der dortigen Betriebsstätte bestimmt werden. Gegenüber Indien konnte einzig eine quotenmässige Ausscheidung aufgrund der Betriebsstättebuchhaltung oder allenfalls aufgrund einer Schätzung in Frage kommen, sofern die Steuerbehörden nicht die von der Beschwerdeführerin vorgeschlagene objektmässige Ausscheidung vornehmen wollten. Beizufügen ist, dass die Auffassung wohl nicht zutrifft, das Steuergesetz lasse ein Abweichen von der quotenmässigen Ausscheidung nur insoweit zu, als ein Staatsvertrag das gebiete. Der Verweis auf die Grundsätze des Bundesrechts zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (§ 6 Abs. 1 StG) zwingt im internationalen Verhältnis jedenfalls nicht zu einem solchen Schluss (BGE 73 I 203). Dass ein solches Verbot nicht besteht, lässt sich zudem aus § 6 Abs. 2 StG folgern, welcher für zürcherische Betriebsstätten

von Steuerpflichtigen mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland die quotenmässige Ausscheidung nach unten durch die objektmässige Ausscheidung begrenzt (REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, a.a.O., N. 78 f. zu § 6 StG; vgl. auch PESTALOZZI, Hand-Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, N. 5 f. zu § 6 StG). c) Nach dem Gesagten ist im vorliegenden Fall an sich nicht die Aufrechnung der indischen Steuern zu beanstanden, welche die Beschwerdeführerin vom Ertrag der indischen Niederlassung abgezogen hatte, sondern - sofern man von einem indischen Ertrag von 2,1 Mio. Franken ausgeht - die Bestimmung der indischen Quote aufgrund der dortigen Prämieneinnahmen. Steuerobjekt der zürcherischen Ertragssteuer ist gemäss § 45 Abs. 1 StG der Gewinn vor Abzug der Steuern für Ertrag und Kapital. Der Erfolgsrechnung belastete Steuern für Ertrag und Kapital sind nach der Rechtsprechung der Zürcher Behörden dem bilanzmässigen Reingewinn zuzurechnen, unabhängig davon, ob es sich um zürcherische, ausserkantonale, eidgenössische oder ausländische Abgaben handle und ohne Rücksicht darauf, ob sie höher seien als die entsprechenden Zürcher Steuern. Darin kann keine Willkür erblickt werden. Insbesondere kann ungeachtet der Höhe der indischen Abgabe (ca. 70% des indischen Gewinns) offensichtlich nicht gesagt werden, dass es sich nicht um eine Ertragssteuer im Sinne von § 45 Abs. 2 lit. b StG handle.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist, und der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 9. Juli 1976 aufgehoben.