Urteilskopf

110 Ia 190

38. Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 2. November 1984 i.S. L. AG gegen Kantone Wallis, Zürich, Tessin, Uri, Schwyz (staatsrechtliche Beschwerde)
Regeste (de):
Art. 46 Abs. 2 BV; Betriebsstätte einer Bauunternehmung.

Die Unternehmung, die sich an einem Konsortium beteiligt, welches ein umfangreiches Werk (Staudamm) während mehrerer Jahre erstellt und zu diesem Zweck über feste Betriebseinrichtungen, eine eigene Geschäftsleitung und eine separate Buchhaltung verfügt, hat am Orte der Werkausführung eine Betriebsstätte, die im betreffenden Kanton die Steuerpflicht der Unternehmung entstehen lässt. Dazu ist nicht erforderlich, dass die festen Einrichtungen des Konsortiums der Erstellung mehrerer Werke unbestimmter Anzahl dienen.

Regeste (fr):
Art. 46 al. 2 Cst. féd.; établissement stable d'une entreprise de construction.

L'entreprise faisant partie d'un consortium qui exécute pendant plusieurs années un ouvrage important (barrage) et qui construit dans ce but des installations fixes disposant sur place d'une propre direction d'entreprise et d'une comptabilité séparée crée à l'endroit de l'exécution de l'ouvrage un établissement stable, justifiant l'imposition de l'entreprise dans le canton concerné. Il n'est, en outre, pas nécessaire que les installations fixes du consortium servent à l'exécution d'un nombre indéterminé d'ouvrages.

Regesto (it):
Art. 46 cpv. 2 Cost.; stabilimento di un'impresa di costruzione.

L'impresa facente parte di un consorzio che costruisce durante più anni un'opera importante (diga di sbarramento) e dispone all'uopo d'impianti fissi, di una propria direzione e di una contabilità separata, ha nel luogo dell'esecuzione dell'opera uno stabilimento, che giustifica l'imposizione dell'impresa nel Cantone in cui esso si trova. Al riguardo non occorre che gli impianti fissi del consorzio siano destinati all'esecuzione di un numero indeterminato di opere.

Sachverhalt ab Seite 190

BGE 110 Ia 190 S. 190

Die L. AG hat ihren statutarischen Sitz in Zürich und eine Zweigniederlassung im Kanton Tessin. Seit Ende der sechziger bis Mitte der siebziger Jahre war sie zu 7,5% am Konsortium für den Bau des Staudammes Emosson (Wallis) beteiligt. Bereits am 4. Oktober 1967 teilte die Steuerverwaltung des Kantons Wallis der L. AG mit, ihre Beteiligung am Konsortium

BGE 110 Ia 190 S. 191

Emosson sei als Betriebsstätte anzusehen, weshalb ihr ab 1968 ein Steuererklärungsformular zugestellt werde. In der Schlussabrechnung des Baukonsortiums wurde der L. AG im Jahr 1977 ein Gewinn von Fr. ... aus ihrer mehrjährigen Beteiligung am Bauwerk zugewiesen, welcher rund 95% ihres gesamten Unternehmensgewinns des Jahres 1977 ausmachte. Am 11. April 1980 veranlagte das Steueramt der Stadt Zürich die L. AG für das Jahr 1978. Die Steuerausscheidung entsprach einem von der L. AG selber vorgelegten Ausscheidungsvorschlag und sah nebst einem Praecipuum von 10% für den Sitzkanton Zürich eine Aufteilung des verbleibenden Gewinns unter den Kantonen Zürich (0,791%), Tessin (97,702%), Schwyz (0,0239%) und Uri (1,286%) vor, also keine Zuteilung an den Kanton Wallis. Die Kantone Tessin, Schwyz und Uri besteuerten die L. AG entsprechend der vom Kanton Zürich vorgenommenen Steuerausscheidung. Da der Kanton Wallis davon ausging, dass die L. AG während ihrer Beteiligung am Baukonsortium im Kanton Wallis eine Betriebsstätte gehabt hatte und somit für den aus dieser Beteiligung erzielten, im Jahr 1977 gutgeschriebenen Gewinn im Kanton Wallis steuerpflichtig sei, besteuerte er die L. AG für einen Anteil von 91,315% des Gesamtunternehmensgewinns des Jahres 1977. Eine gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung des Kantons Wallis am 5. Januar 1982 ab. Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die L. AG mit Schreiben vom 29. Januar 1982 staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV. Sie stellt folgende Anträge: "1. Es sei festzustellen, dass in der Bemessung ihres im Kanton Wallis steuerbaren Gewinnes von Fr. ... eine unzulässige Doppelbesteuerung vorliege. 2. Es sei die Beteiligung der Beschwerdeführerin am Konsortium Emosson wie eine Betriebsstätte der Beschwerdeführerin zu behandeln und daher der Anteil der Beschwerdeführerin am Gewinn des Gemeinschaftsunternehmens als Bestandteil des Gesamtgewinnes der Beschwerdeführerin zu besteuern. 3. Es seien die Kantone Zürich, Tessin, Uri und Schwyz zur Neuveranlagung auf Grund des neuen, den Kanton Wallis einbeziehenden Verteilungsschlüssels aufzufordern. 4. ..."
In ihrer Vernehmlassung vom 31. März 1982 beantragt die Steuerverwaltung des Kantons Wallis Abweisung der Beschwerde, soweit sie sich gegen ihren Einspracheentscheid richtet. Sodann

beantragt sie, die interkantonale Steuerausscheidung des Kantons Zürich vom 11. April 1980 sei aufzuheben und auf der Grundlage der direkten Methode eine neue Steuerausscheidung vorzunehmen. Bezüglich der gerügten Doppelbesteuerung beantragt der Kanton Zürich Abweisung der Beschwerde. Der Kanton Tessin beantragt dagegen, die Beschwerde sei gutzuheissen und die Veranlagung der Beschwerdeführerin dahingehend zu ändern, dass eine Doppelbesteuerung vermieden werde, wobei der Kanton Wallis auch berücksichtigt werden müsse. Die Kantone Uri und Schwyz haben auf eine Vernehmlassung verzichtet. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut und hebt die Veranlagungen aller beteiligten Kantone auf. Es stellt fest, dass die L. AG im Kanton Wallis ein sekundäres Steuerdomizil hat, und fordert die beteiligten Kantone zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen auf.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2. Die Beschwerdeführerin anerkennt mit ihren Rechtsbegehren den Besteuerungsanspruch des Kantons Wallis. Sie verlangt aber im wesentlichen, sie sei in den beteiligten Kantonen Wallis, Zürich, Tessin, Uri und Schwyz nach einem neuen Verteilungsschlüssel zu besteuern. Es stellt sich damit die Frage, ob für das Jahr 1977 im Kanton Wallis eine Betriebsstätte, also ein sekundäres Steuerdomizil der Beschwerdeführerin, zu anerkennen sei. Diese Frage ist nicht schon darum zu verneinen, weil im Jahr 1977 die Anlagen und Einrichtungen des Kon-

sortiums, an dem die Beschwerdeführerin beteiligt war, nicht mehr im Betrieb waren. Die Tatsache, dass der Gewinn aus der Beteiligung der Beschwerdeführerin erst im Jahr 1977 zugewiesen wurde, ist ausschliesslich darauf zurückzuführen, dass das Konsortium erst zu diesem Zeitpunkt abrechnete. Der Gewinn ist aber Resultat der früheren Geschäftstätigkeit des Konsortiums im Kanton Wallis. Sollte das Konsortium sich dort für seine Geschäftstätigkeit ständiger Anlagen und Einrichtungen bedient haben, so muss für die Beschwerdeführerin hinsichtlich ihres Gewinns aus der Beteiligung am Konsortium, einer einfachen Gesellschaft, ein sekundäres Steuerdomizil im Kanton Wallis anerkannt werden: Die Erträge einer einfachen Gesellschaft dürfen nach feststehender Praxis bei den einzelnen Gesellschaftern grundsätzlich am Orte besteuert werden, wo die

Gesellschaft ständige Anlagen und Einrichtungen besitzt, die der Geschäftstätigkeit dienen (BGE 66 I 154 ff.; BGE 48 I 408 ff. E. 2; Urteil vom 13. Juni 1967 in ASA 37 S. 234/5 E. 3).

3. Zur Begründung einer Betriebsstätte bedarf es nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung keiner eigentlichen Geschäftsniederlassung (Filiale oder Zweigniederlassung) im handelsrechtlichen Sinn; es genügt, dass das Unternehmen an einem Ort ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen besitzt, mittels derer sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebs vollzieht (BGE 95 I 435 E. 3 mit Hinweisen; LOCHER, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, in: Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, § 8, I B, 2 Nr. 3; HÖHN, Interkantonales Steuerrecht, § 10 I (1)).
An die ständigen Anlagen und Einrichtungen eines Konsortiums von Bauunternehmungen, die seiner Geschäftstätigkeit dienen, sind jedenfalls nicht strengere Anforderungen zu stellen. Nicht umstritten ist, dass die Anlagen und Einrichtungen des Konsortiums im Kanton körperlicher Natur waren. Es liegt auch auf der Hand, dass die dort abgewickelten Tätigkeiten qualitativ und quantitativ wesentlich und insbesondere auch für die Beschwerdeführerin nicht bloss untergeordnet oder nebensächlich waren. Es stellt sich aber die Frage, ob das Konsortium über ständige Anlagen und Einrichtungen verfügte. Nur wenn auch diese Bedingung erfüllt ist, kann die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin im Kanton Wallis begründet werden.

4. a) Das Bundesgericht anerkennt in konstanter Rechtsprechung der Bautätigkeit dienende Anlagen (bspw. Baubüros, Aufbereitungsanlagen für Strassenbelag) als ständige körperliche Einrichtungen und damit als Betriebsstätten, wenn sie der Ausführung mehrerer Werkverträge dienen und auf (unbestimmte) Dauer angelegt sind (LOCHER, a.a.O., § 8, I D, 2 Nr. 9; BGE 95 I 435 ff. E. 3; BGE 62 I 139 E. 2; Urteil vom 13. Juni 1967 in ASA 37 S. 234 E. 3). Nicht als Betriebsstätte anerkannt wurden bisher jedoch regelmässig Baustellen und Baubüros, wenn sie zur Ausführung bloss eines einzelnen Bauwerks errichtet wurden (LOCHER, a.a.O., § 8, I D, 2 Nrn. 5, 7, 8, 10, 11, 13), selbst wenn das einzelne Bauwerk eine Bauzeit von mehreren Jahren erforderte (BGE 41 I 441 /2, bestätigt in BGE 67 I 95 /6; vgl. zudem LOCHER, a.a.O., § 8, I D, 2 Nr. 11). In der kantonalen Praxis wird diesem Grundsatz allerdings nicht durchwegs nachgelebt (HÖHN, a.a.O., S. 152, FN 38). Das Bundesgericht hat in zwei in den Jahren 1968 und 1969 entschiedenen

Fällen unter Hinweis auf die Kritik verschiedener Autoren denn auch die Möglichkeit einer Praxisänderung nicht ausgeschlossen (BGE 94 I 332 E. 3e; 95 I 437 E. 3). Es musste damals dazu allerdings nicht weiter Stellung nehmen, da die Steuerhoheit der betroffenen Kantone sich schon aus anderen Gründen ergab.
b) Gegen die Anerkennung einer Baustelle, die zur Erstellung eines einzigen - wenn auch umfangreichen -

Werks dient, als ständige Anlage oder Einrichtung im Sinne des doppelbesteuerungsrechtlichen Begriffs der Betriebsstätte wurde immer eingewendet, dies würde zu einer Zersplitterung der Steuerpflicht führen (LOCHER, a.a.O., § 8, I D, 2 Nrn. 5 und 11; BGE 94 I 332 E. 3e). Es wurde aber durchaus eingeräumt, dass Billigkeitserwägungen gerade bei der Errichtung grösserer Werke an sich für eine Berücksichtigung des Kantons sprächen, in dem das Werk erstellt wird (LOCHER, a.a.O.). In der Tat sind es namentlich die Bergkantone, wo besonders bedeutende Bauprojekte realisiert werden, deren Ausführung längere Zeit beansprucht. Die mit dem Bau beauftragten spezialisierten Unternehmungen, die häufig aus anderen Kantonen beigezogen werden müssen, erzielen bei der Ausführung solcher Werke bedeutende Gewinne, die der Besteuerung durch den Kanton, auf dessen Gebiet das Werk ausgeführt wird, entzogen sind (JEAN-MARC RIVIER, L'imposition des entreprises internationales, thèse Lausanne 1964, S. 68). Viele Kantone sind schon seit langem dazu übergegangen, in die Konzessionserteilungen etwa an Elektrizitätsgesellschaften die Auflage aufzunehmen, dass alle Bauarbeiten an im Kanton ansässige Unternehmungen zu vergeben sind, bzw. an solche Unternehmungen, die im Kanton eine die Steuerpflicht begründende Zweigniederlassung errichten (RIVIER, a.a.O.; Bericht des Eidg. Finanz- und Zolldepartements zum Vorentwurf vom 5. April 1961 zu einem Bundesgesetz über das Verbot der Doppelbesteuerung, S. 8 oben). Wie gesehen handhaben die Kantone sodann teilweise die Betriebsstätte-Praxis weniger restriktiv, als sie nach den - durchwegs älteren - Entscheiden des Bundesgerichts galt (vgl. vorne E. 4a).
Schon der Vorentwurf zum Ausführungsgesetz zu Art. 46 Abs. 2 BV vom 5. April 1961 sah in Art. 8 lit. e vor, dass eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer zwölf Monate übersteigt, die Annahme einer Betriebsstätte rechtfertige. Diese Bestimmung trug der Kritik verschiedener Bergkantone Rechnung, die diese im Rahmen einer Umfrage des Eidg. Finanz- und Zolldepartements

im Hinblick auf das geplante Ausführungsgesetz zu Art. 46 Abs. 2 BV äusserten (Bericht des EFZD zum Vorentwurf, S. 7 und 8). Bei dieser Ausgangslage kann heute nicht mehr die These vertreten werden, den berechtigten Interessen von Kantonen mit grossen Baustellen ginge in jedem Fall ein gewichtigeres Interesse daran vor, die Zersplitterung der Steuerpflicht zu verhindern. In dieser Hinsicht bedarf die bisherige bundesgerichtliche Rechtsprechung, wie bereits in früheren Urteilen angedeutet (BGE 94 I 332 E. 3e; BGE 95 I 437 E. 3), einer Änderung. c) Das Erfordernis der "Beständigkeit" der Baustellen-Einrichtungen kann nicht mehr in dem Sinn rein zeitlich verstanden werden, dass nur Einrichtungen als Betriebsstätten anerkannt werden, die auf unbestimmt lange Dauer angelegt sind. Zwar spielt das zeitliche Element insofern eine Rolle, als während bloss kürzerer Zeit bestehenden Baustellen regelmässig von vornherein schon wirtschaftlich keine derart grosse Bedeutung zukommt, dass sich eine Steueraufteilung rechtfertigte. Gegen eine so weitgehende Aufsplitterung der Steuerpflicht sprechen tatsächlich Gründe der Praktikabilität. Aufwendige Grossprojekte (Grossüberbauungen, Staudämme etc.), bei denen eine längere Bauzeit von mehr als bloss einigen wenigen Jahren schon technisch durch Art und Umfang des zu erstellenden Werks bedingt ist, können jedoch jenen zeitlich enger befristeten Baustellen nicht gleichgestellt werden. Es rechtfertigt sich bei solchen Grossbaustellen heute nicht mehr, den Baustellen-Kanton steuerlich leer ausgehen zu lassen. Kriterien für die "Beständigkeit" von Einrichtungen auf Baustellen sind somit nicht so sehr absolute zeitliche Limiten, als vielmehr die wirtschaftliche Bedeutung des Bauwerks und die Art und Organisation der Einrichtungen am Ort. Handelt es sich dabei nicht bloss um die üblichen mobilen Anlagen, die eine leistungsfähige Bauunternehmung vorübergehend auf ihren Baustellen einzusetzen pflegt (wie z.B. Kräne und Kranbahnen, Zementsilos, Garderobe-, Material- und Baubürobaracken u.ä.), sondern um mehrere Jahre bestehende und womöglich für die Unternehmung errichtete Zufahrtsstrassen, Seilbahnen, Aufbereitungsanlagen, Kantinen, Werkspitäler, Maschinenparks, Reparaturwerkstätten und Bauleitungsbüros, die eine Zusammenarbeit mehrerer Bauunternehmungen nahelegen, so rechtfertigt es sich, von "ständigen" und nicht bloss provisorischen Anlagen und Einrichtungen und somit von einer die Steuerpflicht im Kanton begründenden Betriebsstätte der beteiligten Bauunternehmungen zu sprechen.

d) Der Staudamm in Emosson wurde in rund 10jähriger Arbeit durch ein Konsortium, eine von verschiedenen Bauunternehmungen gebildete einfache Gesellschaft, erstellt. Das Konsortium zog eine selbständige Organisation ausschliesslich zum Zweck der Erstellung eines Bauwerks auf. Es hatte eine Geschäftsleitung und führte für die Baustelle separat Buch. Faktisch handelte es sich daher beim Konsortium um ein eigentliches Unternehmen mit festen eigenen Betriebseinrichtungen, das während Jahren ein Grossprojekt verwirklichte. Es konnte zwar als einfache Gesellschaft nicht Steuersubjekt sein, jedoch begründete es in der beschriebenen Ausgestaltung und nach dem Umfang des Bauwerks eine Betriebsstätte der beteiligten einzelnen Unternehmungen. Damit ist die Beschwerdeführerin für das Jahr 1977 kraft ihrer Beteiligung am Konsortium grundsätzlich anteilsmässig im Kanton Wallis steuerpflichtig.