Urteilskopf

111 Ia 120

22. Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 1. März 1985 i.S. Spinnerei X. AG gegen Kanton St. Gallen und Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (staatsrechtliche Beschwerde)
Regeste (de):
Art. 46 Abs. 2 BV; Buchgewinne auf Kapitalanlageliegenschaften.

Fall einer Unternehmung, die in einem Kanton, in dem sie keine Betriebsstätte unterhält, Liegenschaften besitzt. Wertet die Unternehmung die Liegenschaften auf ihren ursprünglichen Anlagewert auf, indem sie früher getätigte Abschreibungen reaktiviert, so unterliegt der ganze Buchgewinn der Besteuerung im Liegenschaftskanton; und zwar auch dann, wenn die Abschreibungen mangels genügenden Liegenschaftsertrags seinerzeit (zum Teil) zu Lasten des Unternehmenserfolgs vorgenommen wurden.

Regeste (fr):
Art. 46 al. 2 Cst.; bénéfice comptable relatif à des immeubles affectés à des investissements.

Cas d'une entreprise propriétaire d'immeubles dans un canton où elle ne possède pas d'établissement. Si l'entreprise réévalue les immeubles à leur valeur originale de placement, en inscrivant parmi les actifs des amortissements effectués auparavant, tout le bénéfice comptable doit être imposé dans le canton de situation des immeubles, et cela même si les amortissements avaient été effectués à l'époque (en partie) au détriment de l'entreprise, faute de revenus immobliers suffisants.

Regesto (it):
Art. 46 cpv. 2 Cost.; utile contabile relativo ad immobili adibiti ad investimento di capitale.

Caso di un'impresa proprietaria di immobili in un Cantone in cui non dispone di uno stabilimento. Ove l'impresa rivaluti gli immobili al valore d'investimento originario, riponendo tra gli attivi ammortamenti effettuati in precedenza, l'intero utile contabile soggiace all'imposizione del Cantone in cui sono situati gli immobili, e ciò anche se gli ammortamenti erano stati fatti a suo tempo (in parte) a scapito dell'utile d'impresa a causa del reddito insufficiente degli immobili.

Sachverhalt ab Seite 121

BGE 111 Ia 120 S. 121

Die Spinnerei X. AG mit Sitz im Kanton Zürich erwarb in den Jahren 1960 und 1961 zwei Liegenschaften in der Gemeinde Flawil/SG. Bis zum Jahre 1973 nahm sie auf den beiden Liegenschaften Abschreibungen von Fr. ... vor. 1977 wertete sie die Liegenschaften auf ihren ursprünglichen Anlagewert von Fr. ... auf. Die Kantonale Steuerverwaltung St. Gallen veranlagte die Spinnerei X. AG aufgrund des Rechnungsabschlusses vom 31. Dezember 1977 mit einem im Kanton St. Gallen steuerbaren Liegenschaftsertrag von Fr. ..., in dem die reaktivierten Abschreibungen mitberücksichtigt waren. Eine dagegen gerichtete Einsprache wurde abgewiesen, ebenfalls der gegen den Einspracheentscheid gerichtete Rekurs. Die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen verwarf die Ansicht der Steuerpflichtigen, wonach die Besteuerung der vom Kanton Zürich zulasten des Betriebsergebnisses in den Jahren 1961 bis 1973 zugelassenen Abschreibungen bei der Reakti-

vierung dem Sitzkanton zustehe. Sie entschied, die wiedereingebrachten Abschreibungen auf den beiden st. gallischen Liegenschaften der Steuerpflichtigen unterlägen vollumfänglich der Besteuerung durch den Kanton St. Gallen.

BGE 111 Ia 120 S. 122

Gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen vom 24. November 1983 hat die Spinnerei X. AG mit Eingabe vom 3. Januar 1984 fristgerecht staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Verbotes der Doppelbesteuerung sowie des Willkürverbots eingereicht, mit folgenden Anträgen: 1. Es sei der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission St. Gallen vom 24. November 1983 aufzuheben und dem Kanton St. Gallen sei zur Besteuerung des infolge reaktivierter Abschreibungen realisierten Buchgewinnes auf den Kapitalanlageliegenchaften in Flawil/SG von insgesamt Fr. ... lediglich der Betrag von Fr. ... zuzuweisen. Der Kanton St. Gallen sei demgemäss anzuweisen, den für das Jahr 1977 steuerbaren Reinertrag von Fr. ... um Fr. ... auf Fr. ... herabzusetzen. 2. Eventualiter sei der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission St. Gallen vom 24. November 1983 aufzuheben und festzustellen, dass der auf den im Kanton St. Gallen gelegenen Kapitalanlageliegenschaften infolge reaktivierter Abschreibungen realisierte Buchgewinn quotenmässig nach Lage der Aktiven zu besteuern sei. Der Kanton St. Gallen sei demzufolge anzuweisen, den auf der Liegenschaft realisierten Buchgewinn quotenmässig zu veranlagen. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab aus folgenden

Erwägungen

Erwägungen:

1. a) Bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV muss der kantonale Instanzenzug nicht erschöpft sein (Art. 86 Abs. 2 OG). Es schadet daher der Beschwerdeführerin nicht, dass sie von der Möglichkeit, an das kantonale Verwaltungsgericht zu rekurrieren, keinen Gebrauch gemacht, sondern gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission direkt staatsrechtliche Beschwerde erhoben hat. Diese wurde form- und fristgerecht eingereicht. Es ist daher darauf einzutreten; und zwar auch insoweit, als eine Verletzung des Willkürverbots gerügt wird. Diese Rüge setzt zwar grundsätzlich die Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges voraus. Eine Ausnahme gilt aber dort, wo der Willkürbeschwerde keine selbständige Bedeutung zukommt (BGE 105 Ib 40 E. 1b). Das trifft hier zu: Die Beschwerdeführerin rügt als Verletzung von Art. 4 BV den Umstand, dass auf die Tatsache der Übernahme von Abschreibungen durch den Sitzkanton nicht Rücksicht genommen wurde. Diese Rüge steht eindeutig im Zusammenhang mit der behaupteten Verletzung des Doppelbesteuerungsverbotes; sie ist daher zulässig.

BGE 111 Ia 120 S. 123

b) Die staatsrechtliche Beschwerde ist grundsätzlich kassatorischer Natur. Eine Ausnahme macht das Bundesgericht in den Fällen, in denen die verfassungsmässige Lage nicht schon mit der Aufhebung des angefochtenen Entscheides wiederhergestellt werden kann (BGE 107 Ia 257 E. 1 mit Verweisen). Dies kommt bei Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbotes vor (BGE 85 I 17, BGE 81 I 219) und würde hier gegebenenfalls zutreffen. Auf die Anträge der Beschwerdeführerin ist somit einzutreten. c) Die Beschwerde richtet sich ausschliesslich gegen die Besteuerung der Buchgewinne der Beschwerdeführerin auf ihren Liegenschaften im Kanton St. Gallen durch den Liegenschaftskanton. Der Kanton Zürich als Sitzkanton hat die

Beschwerdeführerin für die wiedereingebrachten Abschreibungen auf ihren Liegenschaften mangels hinreichenden Unternehmensertrages definitiv nicht besteuert. Es ist daher zu prüfen, ob der Kanton St. Gallen mit der Besteuerung der Buchgewinne seine Steuerhoheit verletzt und ein Steuersubstrat erfasst hat, das der Besteuerung durch den Sitzkanton unterliegt (vgl. BGE 108 Ia 253 E. 2).

2. Die Beschwerdeführerin ist keine interkantonale Unternehmung. Sie hat ihren Sitz in Zürich, wo sie für den Unternehmensertrag besteuert wird. Im Kanton St. Gallen führt sie keine Betriebsstätte, sondern ist dort nur als Eigentümerin zweier Liegenschaften steuerpflichtig; ihre Liegenschaften in diesem Kanton sind reine Kapitalanlageliegenschaften. a) Das Grundeigentum und sein Ertrag unterstehen der Steuerhoheit des Kantons der gelegenen Sache (BGE 94 I 41, BGE 83 I 333 E. 2, vgl. auch BGE 108 Ia 257 E. 6). Das Bundesgericht hat in ständiger Rechtsprechung erkannt, dass das Grundeigentum als einziges der Gebietshoheit unentziehbar unterliegendes Gut dem Träger dieser Gebietshoheit zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten sein soll (BGE 91 I 397 mit Hinweisen). Im System der Reineinkommens- und Reinvermögensbesteuerung hat der Liegenschaftskanton vom Liegenschaftsbruttovermögen und -ertrag des ausserkantonalen Eigentümers nebst den Abzügen für Unterhalt und Verwaltung der Liegenschaft einen proportionalen Abzug der Schulden und Schuldzinsen entsprechend dem Anteil der besteuerten Liegenschaften an den gesamten Aktiven des Steuerpflichtigen zuzulassen (BGE 104 Ia 261). Im übrigen hat der Liegenschaftskanton das Gesamteinkommen und -vermögen des Steuerpflichtigen nicht heranzuziehen, sondern darf dieses höchstens zur Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, d.h.

zur Bestimmung des Steuersatzes, berücksichtigen (BGE 79 I 31; Urteil vom 6. Juli 1960, publiziert im ASA 30, 239 ff.). Er braucht umgekehrt aber auch auf das übrige Einkommen und Vermögen des Steuerpflichtigen keine Rücksicht zu nehmen, sondern kann den Reinertrag der Liegenschaft auch dann voll erfassen, wenn der Steuerpflichtige kein Gesamteinkommen bzw. keinen Gesamtertrag erreicht. Das Bundesgericht hat dem Grundsatz, dass die Liegenschaften dem Kanton der gelegenen Sache zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten sind, den Vorrang vor dem Grundsatz eingeräumt, dass ein Steuerpflichtiger in mehreren auf dem Boden der allgemeinen Reineinkommensbesteuerung stehenden Kantonen zusammen nicht mehr als sein gesamtes Reineinkommen zu versteuern hat (BGE 93 I 241 f. E. 2 und dort erwähnte Urteile). b) Die Besteuerung des Wertzuwachses auf Liegenschaften ist insoweit, als er nicht Folge einer gewerblichen Tätigkeit ist, stets dem Liegenschaftskanton vorbehalten worden (BGE 79 I 31 f., 139 f.). In BGE 79 I 145 wurden sodann auch die Grundstücksgewinne der Liegenschaftshändler und der Bauunternehmer in Abänderung der bisherigen Rechtsprechung (BGE 49 I 46, BGE 54 I 241) dem Liegenschaftskanton zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesen. Vorbehalten wurde lediglich der Fall, da das Grundstück zu einer vom Steuerpflichtigen unterhaltenen Betriebsstätte gehört, sowie der Fall des blossen Buchgewinnes, wo der Verkaufserlös nur den abgeschriebenen Buchwert übersteigt, die Gestehungskosten aber nicht erreicht (BGE 79 I 148 /49).
Der erste dieser Vorbehalte wurde in BGE 83 I 257 ff. auf den Gewinn aus der Veräusserung von Geschäftsliegenschaften im Betriebsstättekanton einer interkantonalen Unternehmung anderer Art (Handelsgärtnerei) nicht anwendbar bezeichnet. Das Bundesgericht entschied, dass Veräusserungsgewinne zufolge Wertzuwachs auf Geschäftsliegenschaften, die ohne Zutun des Eigentümers entstanden sind, dem Kanton der gelegenen Sache zur ausschliesslichen Besteuerung zustehe und dass sich die Annahme hier nicht rechtfertige, dass der Grundsatz der Einheitlichkeit des steuerbaren Einkommens interkantonaler Unternehmungen stets den Vorrang verdiene vor dem andern Grundsatz, wonach Grundstücke sowohl für ihren Wert wie für den Ertrag (mit Einschluss des Wertzuwachses) der Steuerhoheit des Kantons der gelegenen Sache unterstehe. In diesem Urteil wurde anderseits auch für (interkantonale)

Unternehmungen, die nicht gewerbsmässig mit Liegenschaften handeln, am zweiten in BGE 79 I 148 aufgestellten Vorbehalt betreffend die Besteuerung von Buchgewinnen unter Hinweis auf zwei unveröffentlichte Urteile ausdrücklich festgehalten mit der Begründung, im blossen Buchgewinn trete nicht eine Wertsteigerung der Liegenschaft, sondern ein (infolge vorheriger übersetzter Abschreibungen oder aus andern Gründen) nachträglich frei gewordener Geschäftsgewinn in Erscheinung (BGE 83 I 266). c) Das in BGE 83 I 266 zitierte Urteil vom 7. Oktober 1953 i.S. Jenny betrifft ebenfalls den Fall eines auf einer Betriebsstätte-Liegenschaft erzielten Buchgewinnes. Dass der auf Betriebsstätteliegenschaften erwirtschaftete Buchgewinn Teil des Geschäftserfolges der Gesamtunternehmung bildet und grundsätzlich - unter Vorbehalt quotenmässiger Beteiligung des Betriebsstätte-Kantons am Unternehmensgewinn - dem Sitzkanton zur Besteuerung zuzuweisen ist, hat das Bundesgericht im Urteil vom 15. Oktober 1982 i.S. Nyffeler, Corti AG (E. 3a, publiziert bei LOCHER, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7 I D Nr. 35) ausdrücklich bestätigt. Das in BGE 83 I 266 erwähnte zweite Urteil vom 9. Mai 1951 i.S. Papierfabriken Landquart (LOCHER, a.a.O., § 7 I D Nr. 6) betrifft zwar den Buchgewinn auf einer Kapitalanlage-Liegenschaft, den die Steuerpflichtige beim Verkauf - dessen Erlös die Anlagekosten nicht erreichte - realisierte. Die Steuerpflichtige hatte hier jedoch die Liegenschaft bis kurz vor dem Verkauf als Betriebsstätte genutzt und die Abschreibungen während der Dauer ihrer Geschäftstätigkeit auf dieser Liegenschaft vorgenommen. Der Liegenschaftskanton hatte denn auch die Abschreibungen - ebenso wie der Sitzkanton - als Geschäftsgewinn zur Besteuerung beansprucht. Das Bundesgericht mass daher dem Umstand, dass das Unternehmen die Geschäftsniederlassung im Liegenschaftskanton kurz vor der Veräusserung aufgegeben hatte und seither dort nur noch als Grundeigentümerin steuerpflichtig war, keine entscheidende Bedeutung zu. Die Folge, dass der Liegenschaftskanton an der Besteuerung des buchmässigen Verkaufsgewinnes überhaupt nicht mehr teilnahm, obwohl sein Anteil am Reingewinn früherer Jahre durch Abschreibungen verkürzt worden war, vermochte eine andere Zuweisung nicht zu rechtfertigen (vgl. auch das erwähnte Urteil i.S. Nyffeler, Corti AG, E. 3a, sowie das Urteil vom 15. Oktober 1969 in ASA 40, 67 ff.). d) Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin ihre Liegenschaften im Kanton St. Gallen nie zum Betrieb einer

Geschäftsniederlassung genutzt, sondern diese seit dem Erwerb im Jahre 1960 ausschliesslich als Kapitalanlage besessen. Sie hat auf diesen Grundstücken, die sie in ihrer Unternehmensbuchhaltung führt, Abschreibungen gemacht, deren Reaktivierung zum umstrittenen Buchgewinn führte. Es ist daher zu prüfen, ob der Kanton St. Gallen als Liegenschaftskanton die Buchgewinne auf diesen Kapitalanlageliegenschaften zu Recht (vollumfänglich) besteuert hat.

3. a) Kapitalanlageliegenschaften bilden im Gegensatz zu Betriebsstätteliegenschaften Sondervermögen, dessen Ertrag und dessen Wertzuwachs (welcher regelmässig ohne Zutun des Eigentümers entsteht) dem Liegenschaftskanton zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten sind. Bei der Berechnung des steuerbaren Liegenschafts-Ertrages hat der Kanton der gelegenen Sache (im System der Reinertragsbesteuerung) neben den objektbezogenen Unterhaltskosten und dem verhältnismässigen Anteil der Schuldzinsen auch die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen auf den Kapitalanlageliegenschaften buchführungspflichtiger Unternehmen zu berücksichtigen. Da Abschreibungen als Ausdruck einer Wertverminderung der Liegenschaft nicht nur objektmässig zugeordnet werden, sondern auch primär deren Reinertrag schmälern, erscheint es folgerichtig, den Liegenschaftskanton nicht nur die Abschreibungen zu Lasten des Liegenschaftsertrages tragen zu lassen, sondern ihm auch den entsprechenden Wertzuwachs, der durch die wiedereingebrachten Abschreibungen entsteht, zur Besteuerung zuzuweisen. Mit dieser Begründung wird in der Lehre denn auch die Besteuerung

des Buchgewinnes durch den Liegenschaftskanton befürwortet (vgl. HÖHN, Interkantonales Steuerrecht, Bern 1983, S. 460, 464; DÄTWYLER, Die Behandlung von Unternehmensliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, Diss. St. Gallen 1969, S. 130 f.; REIMANN/SCHÄRRER/ZUPPINGER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. I, Bern 1961, § 6 N. 102). Auch die Beschwerdeführerin bestreitet nicht grundsätzlich, dass dem Liegenschaftskanton der aus wiedereingebrachten Abschreibungen entstandene Buchgewinn jedenfalls insoweit zuzuweisen ist, als er zu Lasten des Reinertrages aus der Liegenschaft gebildet worden war. Sie will jedoch den Buchgewinn insoweit dem Kanton Zürich als Sitzkanton zur Besteuerung zuweisen, als die Abschreibungen in früheren Jahren mangels hinreichenden Liegenschaftsertrages zu Lasten des Unternehmenserfolges und damit zu Lasten des Sitzkantons gingen.

BGE 111 Ia 120 S. 127

b) Art. 46 Abs. 2 BV gewährt dem Bürger ein Individualrecht, indem es ihn gegen eine doppelte Belastung schützt. Der Steuerpflichtige hat jedoch keinen Anspruch darauf, dass die Doppelbelastung in einer bestimmten Art und Weise vermieden wird. Es ist vielmehr eine Aufgabe des Bundesrechtes, darüber die nötigen Regeln aufzustellen. Dabei ist die Besteuerung bestimmter Steuerobjekte demjenigen Kanton zuzuweisen, zu dem der die Steuerpflicht auslösende Sachverhalt die engsten Beziehungen hat, wobei wirtschaftliche Überlegungen von Bedeutung sind sowie vor allem die Notwendigkeit, zwischen den Kantonen einen gewissen Ausgleich zu finden. Im weiteren können auch Erfordernisse der Praktikabilität eine gewisse Ordnung der Aufteilung der Steuerhoheiten nahelegen (BGE 101 Ia 387 /8 mit Verweis). c) Es besteht im vorliegenden Fall kein Anlass, in Abweichung von den dargelegten Grundsätzen die Besteuerung des Buchgewinns teils dem Sitzkanton und teils dem Liegenschaftskanton zuzuweisen, wie es die Beschwerdeführerin verlangt. Die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen hat in dieser Hinsicht zu Recht erwogen, dass die - unter Umständen Jahrzehnte umfassende - Prüfung, in welchem Masse frühere Abschreibungen auf einer Liegenschaft zu Lasten des Liegenschaftsertrages bzw. in welchem Umfange sie umgekehrt zu Lasten des Unternehmenserfolges vorgenommen wurden, mit einem unverhältnismässigen Aufwand verbunden wäre. Im Interesse der Einfachheit und Praktikabilität muss der Buchgewinn auf einer Liegenschaft vielmehr ohne Rücksicht auf dessen Entstehung im konkreten Fall der Steuerhoheit eines der beteiligten Kantone zugewiesen werden können. Dabei liegt die Zuweisung der Besteuerung an den Liegenschaftskanton - wie dargetan - näher als die Besteuerung des Buchgewinns durch den Sitzkanton. Dies hat freilich zur Folge, dass der Sitzkanton unter Umständen zu Lasten des Unternehmensertrages Abschreibungen auf ausserkantonalen Kapitalanlageliegenschaften anerkennen muss (vgl. BGE 93 I 241 f., BGE 107 Ia 43 E. 2), ohne dass er später am entsprechenden Buchgewinn partizipiert (HÖHN, a.a.O., S. 460 Anm. 25). Man könnte sich in dieser Hinsicht fragen, ob es richtig ist, vom Sitzkanton in jedem Falle die Berücksichtigung der auf einer Kapitalanlageliegenschaft entstandenen Defizite zu verlangen, nachdem heute die meisten Kantone die Verlustverrechnung wenigstens über einige Jahre kennen. Die Frage braucht indessen nicht näher geprüft zu werden, da der Kanton Zürich die

BGE 111 Ia 120 S. 128

Abschreibungen auf den ausserkantonalen Kapitalanlageliegenschaften jeweils anerkannt hat.

4. Ihren Eventualantrag begründet die Beschwerdeführerin im wesentlichen damit, im blossen Buchgewinn trete nicht eine Wertsteigerung der Liegenschaft, sondern ein nachträglich freigewordener Geschäftsgewinn in Erscheinung; es rechtfertige sich deshalb eine quotenmässige Zuteilung, wie sie bei den Buchgewinnen auf Liegenschaften in Betriebsstättekantonen üblich sei. Die Beschwerdeführerin übersieht indes, dass Abschreibungen auf reinen Kapitalanlageliegenschaften in erster Linie den der Besteuerung des Belegenheitskan-

tons unterliegenden Reinertrag der Liegenschaft schmälern. Buchgewinne auf solchen Liegenschaften bilden demzufolge den Ausgleich für früher vom Pflichtigen und den Steuerbehörden übereinstimmend (wenn auch übersetzt) geschätzte Wertverluste, welche den im Belegenheitskanton steuerbaren Liegenschaftenreinertrag schmälerten. Sie sind insoweit Ausdruck einer Wertsteigerung, deren Besteuerung dem Liegenschaftskanton vorbehalten bleibt. Entgegen der Beschwerdeauffassung trifft es nicht zu, dass das Bundesgericht in jüngsten Urteilen die unterschiedliche Behandlung von Betriebsstätteliegenschaften einerseits und Kapitalanlageliegenschaften anderseits in Frage gestellt hat. In dem von der Beschwerdeführerin zitierten Urteil vom 15. Juli 1982 i.S. Denner AG (publiziert bei LOCHER, a.a.O., § 7 I B Nr. 32, und in ASA 53, 444 ff.) wurde im Gegenteil ausgeführt, dass die konsequente Anwendung der für die Kapitalanlageliegenschaften entwickelten Regeln eigentlich dazu führen müsste, auch den Ertrag von Kapitalanlageliegenschaften in Betriebsstättekantonen der ausschliesslichen Steuerhoheit des Belegenheitskantons vorzubehalten (E. 4c a.E., vgl. auch BGE 109 Ia 317). Eine quotenmässige Beteiligung des Belegenheitskantons, in dem sich keine Betriebsstätte befindet, am Gesamtreinertrag des Unternehmens im Hinblick auf einen bei der Veräusserung erzielten Buchgewinn würde von den dargestellten Grundsätzen völlig abweichen (viel mehr als in der Literatur gemachte Vorschläge für interkantonale Unternehmungen, vgl. das zitierte Urteil vom 15. Juli 1982 i.S. Denner AG, E. 4d). Sie würde praktisch wohl auf das gleiche hinauslaufen wie der Hauptantrag. Auch dem Eventualantrag der Beschwerdeführerin kann daher nicht gefolgt werden.