Urteilskopf

83 I 257

35. Urteil vom 29. Mai 1957 i.S. B. gegen Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft.
Regeste (de):
Doppelbesteuerung.

1. Umfang des Rechtsstreites bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Doppelbesteuerung (Erw. 1).

2. Erwerbsunternehmen mit Betriebsstätte ausserhalb des Sitzkantons. Steuerort für den Wertzuwachs auf einer Liegenschaft, die sich am Orte der Betriebsstätte befindet und für ihre Zwecke benützt wird (Änderung der Rechtsprechung) (Erw. 2 und 3).

Regeste (fr):
Double imposition.

1. Etendue du litige dans le recours de droit public pour double imposition (consid. 1).

2. Commerce de fieurs avec terrains de culture sis hors du canton où se trouve le commerce. Lieu où, dans un cas de ce genre, doit être payé l'impôt pour la plus-value sur un de ces terrains (changement de jurisprudence) (consid. 2 et 3).

Regesto (it):
Doppia imposizione.

1. Estensione della lite nel ricorso di diritto pubblico per doppia imposizione (consid. 1).

2. Commercio di fiori con terreni di coltura situati fuori del Cantone ove si trova il commercio. Luogo di pagamento dell'impostasul plusvalore dovuta per uno di quei terreni (cambiamento di giurisprudenza) (consid. 2 e 3).

Sachverhalt ab Seite 258

BGE 83 I 257 S. 258

A.- Karl B., der Vater der Beschwerdeführer, hatte in Basel eine Blumenhandlung betrieben. Im Jahre 1920 hatte er ein 7874 m2 haltendes Grundstück an der St. Jakobstrasse in Muttenz (Kt. Baselland) gekauft und darauf eine Gärtnerei mit einem Treibhaus eingerichtet, um dort Blumen für sein Geschäft zu ziehen. Als er im Jahre 1939 starb, übernahm die Witwe das Geschäft; ferner wurde sie Miteigentümerin zu 2/3 des Grundstücks in Muttenz, während 1/3, mit der Nutzniessung zu ihren Gunsten belastet, an die Beschwerdeführer überging. Von da an wurde das Grundstück in Muttenz, dessen Steuerschätzung Fr. 31'950.– betrug, weniger intensiv bewirtschaftet, indem das Treibhaus nicht mehr benutzt und nur noch Sommerblumen gezogen wurden. Ende November 1951 vereinbarten die Steuerverwaltungen der Kantone Basel-Stadt und Baselland mit Witwe B., dass vom gesamten Ertrag ihres Blumengeschäfts bis auf weiteres 3/4 in Basel-Stadt und 1/4 in Baselland zu versteuern seien. In diesem Verhältnis wurde in den Jahren 1951 bis 1954 der jeweils rund Fr. 10'000.–

betragende Reingewinn des Geschäftes zwischen den beiden Kantonen aufgeteilt, während als Vermögen vom Kanton Basel-Stadt das bewegliche Vermögen von rund Fr. 8000.– und vom Kanton Baselland die Liegenschaft in Muttenz je nach Abzug eines verhältnismässigen Anteils der Hypothekarschuld besteuert wurde.
Im Jahre 1952 wurde ein 309 m2 haltender Streifen des Grundstückes in Muttenz gegen eine Entschädigung von Fr. 10'200.– für die Strassenverbreiterung enteignet. Die Steuerverwaltung Baselland berechnete den dabei erzielten, gemäss §§ 56 ff. des StG vom 7. Juli 1952 steuerbaren Grundstückgewinn auf Fr. 6454.25 und erhob hierauf am 1. Dezember 1953 von allen Miteigentümern zusammen Fr. 358.80 Steuer. Am 1. Januar 1955 starb Witwe B. In den in beiden

Kantonen aufgenommenen Nachlassinventaren wurde ihr bisher auf Fr. 20'686.– geschätzter Anteil an der Liegenschaft in Muttenz mit Fr. 126'282.– bewertet. Die Steuerverwaltung Basel-Stadt betrachtete den Mehrwert von Fr. 105'596.– als einen auf Geschäftsvermögen eingetretenen und daher gemäss § 38 lit. c des StG vom 22. Dezember 1949 als Einkommen steuerbaren Kapitalzuwachs, von dem gemäss dem 1951 für den Geschäftsertrag vereinbarten Verteiler 3/4 oder Fr. 79'100.– im Kanton Basel-Stadt zu versteuern seien, was für 1955 einen Steuerbetrag von Fr. 15'487.20 ausmache. Ferner beanspruchte die Steuerverwaltung Basel-Stadt einen entsprechenden Anteil an dem ihr erst jetzt bekannt gewordenen Enteignungsgewinn des Jahres 1952 zur Besteuerung, weshalb sie das für 1952 in Basel-Stadt steuerbare Einkommen der Witwe B. von Fr. 7400.– nachträglich um Fr. 4500.– auf Fr. 11'900.– erhöhte und eine Nachsteuer von Fr. 516.20 verlangte. Die Beschwerdeführer erhoben gegen diese Veranlagung Einsprache, wurden aber von der Steuerverwaltung durch Einspracheentscheid vom 8. August 1956 abgewiesen.

B.- Innert 30 Tagen nach Eröffnung dieses Entscheides haben die Erben B. beim Bundesgericht staatsrechtliche Beschwerde wegen Doppelbesteuerung erhoben mit den Anträgen: 1) Es sei festzustellen, dass die Liegenschaft in Muttenz nicht zum Geschäftsvermögen der verstorbenen Witwe B. gehört und der Kapitalgewinn daher nicht der Einkommenssteuer des Kantons Basel-Stadt unterliegt. 2) Für den Fall, dass die Liegenschaft zum Geschäftsvermögen gehören sollte, sei festzustellen, dass der Kanton Baselland im Falle eines späteren Verkaufs den Grundstückgewinn nur noch insoweit besteuern darf, als er die vom Kanton Basel-Stadt bereits besteuerten Fr. 79'572.– übersteigt. Es sei in jedem Falle festzustellen, welcher Kanton zur Besteuerung eines allfälligen Verkaufsgewinnes aus der Liegenschaft zuständig sei. Die virtuelle Doppelbesteuerung sei aufzuheben. 3) Es sei festzustellen, welcher Kanton zur Besteuerung des Expropriationsgewinns von 1952 zuständig sei. Die für diesen Gewinn bestehende tatsächliche Doppelbesteuerung sei aufzuheben und die eventuell zu viel bezahlte Steuer zurückzuerstatten.

Zur Begründung dieser Anträge wird geltend gemacht: Die über 75 a haltende Liegenschaft in Muttenz werde bei weitem nicht voll ausgenützt: sie liefere nur etwa 20% des rund Fr. 50'000.– betragenden Jahresumsatzes an Blumen des Geschäfts in Basel, während 80% bei Dritten eingekauft würden. In Betracht falle ferner, dass es sich nicht um einen ausgesprochen kaufmännisch geführten Betrieb handle und bis zum Tode von Witwe B. keine Bücher geführt worden seien. Bei dieser Sachlage sei das Grundstück wohl kaum als Betriebsstätte des Ladengeschäfts in Basel zu betrachten, sondern eher wie eine private Kapitalanlage zu behandeln, was zur Folge habe, dass sein Mehrwert nur vom Kanton Baselland besteuert werden könne (BGE 79 I 136ff.). Dies rechtfertige sich auch deshalb, weil der Mehrwert in keinem Zusammenhange mit der Benutzung des Grundstücks stehe, sondern infolge der Aufwendungen und der Entwicklung des Gemeinwesens eingetreten sei.

C.- Das Finanzdepartement des Kantons Basel-Stadt beantragt die Abweisung der Beschwerde, soweit sie sich gegen Basel-Stadt richtet. Da auf dem Grundstück in Muttenz ein erheblicher Teil, nämlich 20% der im Geschäft verkauften Blumen gezogen werde, sei es als Betriebsstätte und Geschäftsvermögen anzusehen. Auf der Annahme eines interkantonalen Unternehmens beruhe auch der im Jahre 1951 für den Geschäftsertrag vereinbarte Verteiler. Bei einem solchen Unternehmen müsse aber der gesamte Geschäftsertrag, und zwar, wie das Bundesgericht stets erklärt habe, mit Einschluss der Liegenschaftsgewinne (BGE 54 I 409) verhältnismässig auf die beiden Kantone verteilt werden.

D.- Die Finanzdirektion des Kantons Baselland führt aus:
a) Auch wenn man entgegen der nicht unanfechtbaren Auffassung der Beschwerdeführer die Liegenschaft in Muttenz als Geschäftsvermögen betrachte, zeige gerade der vorliegende Fall eines den ordentlichen Geschäftsertrag weit übersteigenden Grundstückgewinns, dass es

BGE 83 I 257 S. 261

zu einem unhaltbaren Ergebnis führe, wenn man den Gewinn auf unbeweglichem Betriebsvermögen nach den gleichen Grundsätzen wie den Geschäftsertrag verteile. Da die Wertsteigerung von Grundstücken weitgehend auf Aufwendungen des Gemeinwesens für die Erstellung von Strassen, Kanalisationen, Wasserleitungen usw. zurückzuführen sei, wäre es äusserst unbillig, wenn der Mehrwert zum grössten Teil vom Kanton des Geschäftssitzes und nur zu einem kleinen Teil vom Liegenschaftskanton besteuert werden dürfe. Vielmehr rechtfertige es sich, auch Gewinne aus geschäftlich benütztem Grundeigentum ausschliesslich dem Liegenschaftskanton zur Besteuerung zu überlassen, sofern es sich nicht um blosse Buchgewinne handle. b) Sollten die in Frage stehenden Grundstückgewinne nach Auffassung des Bundesgerichts gleichwohl dem Geschäftseinkommen zuzurechnen und mit diesem zu repartieren sein, so seien doch für die Jahre, in denen solche Gewinne entstanden seien, die kantonalen Quoten unter Berücksichtigung dieser Gewinne und ihrer Herkunft neu festzusetzen, d.h. diese Gewinne den Anteilen des Kantons Baselland zuzuweisen. Gerade der vorliegende Fall zeige freilich die besondern Schwierigkeiten einer Repartition der Grundstückgewinne, da der 1955 festgestellte Mehrwert in Basel-Stadt beim Erbgang und auf Grund des in diesem Zeitpunkt geschätzten Wertes, in Baselland dagegen erst bei der Erbteilung und auf Grund des dem übernehmenden Erben angerechneten Wertes besteuert werde. Diese Schwierigkeiten liessen sich vermeiden, wenn das Grundeigentum ganz dem Liegenschaftskanton zur Besteuerung überlassen werde. Das Bundesgericht hat die Beschwerde gegenüber dem Kanton Basel-Stadt gutgeheissen.

Erwägungen

Erwägungen:

1. Bei Beschwerden wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV beginnt die 30-tägige Beschwerdefrist erst mit der Erhebung des zeitlich zweiten der nach Ansicht der

BGE 83 I 257 S. 262

Beschwerdeführer einander ausschliessenden Steueransprüche (Art. 89 Abs. 3 OG) und braucht der kantonale Instanzenzug nicht erschöpft zu werden (Art. 86 Abs. 2 OG). Die Beschwerdeführer konnten daher schon im Anschluss an den Einspracheentscheid der basel-städtischen Steuerverwaltung vom 8. August 1956 Doppelbesteuerungsbeschwerde erheben und damit auch die basellandschaftliche Veranlagung zur Grundstückgewinnsteuer für 1952 insoweit anfechten, als diese Steuer mit dem basel-städtischen Steueranspruch kollidiert. Wie die staatsrechtliche Beschwerde im allgemeinen, kann sich indessen auch die Doppelbesteuerungsbeschwerde nur gegen Hoheitsakte (Erlasse oder Verfügungen) richten, die in die Rechtsstellung des Bürgers eingreifen. Auf die vorliegenden Beschwerdebegehren ist daher nur einzutreten, soweit damit die Beseitigung der durch die beiden erwähnten Veranlagungen bewirkten effektiven Doppelbesteuerung für 1952 sowie die Beseitigung der inbezug auf die baselstädtischen Veranlagung für 1955 gerügten virtuellen Doppelbesteuerung verlangt wird. Dagegen ist auf das Begehren um Feststellung, welcher Kanton beim späteren Verkauf der Liegenschaft in Muttenz zur Besteuerung eines allfälligen Gewinns zuständig sei, ebensowenig einzutreten, wie auf das Begehren um Feststellung, dass die Liegenschaft nicht zum Geschäftsvermögen der verstorbenen Witwe B. gehöre. Zu entscheiden ist einzig, ob die angefochtenen Veranlagungen gegen das Verbot der Doppelbesteuerung verstossen.

2. Da auf dem Grundstück in Muttenz in den letzten Jahren vor dem Tod der Witwe B. unbestrittenermassen etwa 1/5 der im Geschäft in Basel verkauften Blumen gezogen wurden und die mit der Blumenzucht verbundene Arbeit derjenigen beim Verkauf jedenfalls nicht nachsteht, begründete die Blumenzucht für Witwe B. ein sekundäres Steuerdomizil der Betriebsstätte in Muttenz. Man hat es also mit einem die Blumenzucht in Muttenz und die Blumenhandlung in Basel umfassenden

interkantonalen Geschäftsbetrieb zu tun. Damit ist aber noch nicht entschieden, dass die Liegenschaft als solche zum Geschäftsvermögen und der darauf eingetretene Wertzuwachs zum Geschäftsertrag zu rechnen sind. Das Vorhandensein einer Betriebsstätte setzt nicht Eigentum des Geschäftsinhabers an den dafür benützten ständigen Anlagen und Einrichtungen voraus (BGE 77 I 39, BGE 80 I 197 mit Zitaten) und besagt daher, sofern diese Anlagen im Eigentum des Geschäftsinhabers stehen, nichts darüber, ob sie zu seinem Geschäftsvermögen oder Privatvermögen gehören. An sich ist auch letzteres durchaus möglich. So wird z.B. ein als Kapitalanlage erworbenes grosses Miethaus auch dann weiterhin als Privatvermögen zu betrachten sein, wenn der Eigentümer darin ein kleines Ladengeschäft oder eine Werkstatt eröffnet. Im vorliegenden Falle scheint nun zwar die Liegenschaft in Muttenz seinerzeit für geschäftliche Zwecke erworben worden zu sein und zunächst auch hauptsächlich dem Geschäftsbetrieb gedient zu haben, weshalb sie ursprünglich zweifellos Geschäftsvermögen bildete. Mit dem Tod von Vater B. im Jahre 1939 haben sich die Verhältnisse indessen geändert. Witwe B. als Geschäftsinhaberin war nicht mehr Allein-, sondern nur noch Miteigentümerin der Liegenschaft, weshalb der Kanton Basel-Stadt denn auch nur die auf ihrem 2/3-Anteil eingetretene Wertsteigerung als Geschäftsertrag behandelt wissen will. Dazu kommt, dass die Liegenschaft nach der Darstellung der Beschwerdeführer seit 1939 nur zum kleinen Teil und während bloss drei Monaten jährlich zur Blumenzucht benützt wurde und im übrigen als Kapitalanlage diente. Im Hinblick hierauf kann man sich ernstlich fragen, ob sie noch Geschäftsvermögen bildete. Die Frage, deren Beantwortung eine nähere Abklärung der tatsächlichen Verhältnisse erfordern würde, kann jedoch offen bleiben, wie sich aus den nachstehenden Erwägungen ergibt.

3. Wenn der Anteil der Witwe B. als Privatvermögen zu betrachten ist, bildete zwar der Gewinn aus der Blumenzucht,

als Ertrag einer Betriebsstätte, einen Bestandteil des bei der interkantonalen Steuerausscheidung als Einheit zu behandelnden Geschäftsgewinns. Dagegen ist der bei der Enteignung im Jahre 1952 erzielte Grundstückgewinn und der beim Tod der Witwe B. festgestellte Mehrwert, als Ertrag des Privatvermögens, dem Kanton der gelegenen Sache, hier also Baselland, zur ausschliesslichen Besteuerung zuzuweisen (BGE 79 I 138Erw. 3, 148). Weniger einfach verhält es sich, wenn der Liegenschaftsanteil als Geschäftsvermögen der Witwe B. zu betrachten ist. In diesem Falle hat zwar nach der bisherigen Rechtsprechung (BGE 54 I 409ff.) der Gewinn aus Wertzuwachs für die interkantonale Steuerausscheidung als Teil des Geschäftsgewinns zu gelten. Dagegen kann für den diesen Wertzuwachs umfassenden Geschäftsgewinn keinesfalls der gleiche Verteilungsschlüssel gelten, der in den andern Jahren auf den ordentlichen Geschäftsgewinn allein zur Anwendung kam. Die Verteilung des Gesamtgewinns eines interkantonalen Unternehmens hat nach Massgabe der besondern Verhältnisse des Einzelfalles zu erfolgen (BGE 61 I 342Erw. 3,BGE 71 I 336Erw. 3). Die im Jahre 1951 vereinbarten Quoten von 3/4 für Basel-Stadt und 1/4 für Baselland, die - wohl im Hinblick auf die Schwierigkeit einer genauen Berechnung nach einer der üblichen Methoden - nach Ermessen bestimmt worden sind, mögen den Anteilen der Blumenzucht und des Verkaufsgeschäfts an der Erzielung des Gesamtgewinns von rund Fr. 10'000.– jährlich ungefähr entsprechen. Dagegen ist es klar, dass sich dieser Schlüssel für die Aufteilung des zehnmal grösseren Wertzuwachses, der auf 1. Januar 1955 festgestellt worden ist und nach baselstädtischem Steuerrecht als steuerbares Einkommen gilt, ebensowenig eignet, als sich z.B. der für den Ertrag eines interkantonalen Landwirtschaftsbetriebs massgebende Schlüssel (vgl.BGE 74 I 120. ff.) eignen würde für die Verteilung des Gewinns, der beim Verkauf einzelner Grundstücke als Bauland erzielt wird. Für die Aufteilung des auch den Wertzuwachs

umfassenden Gesamteinkommens der Jahre 1952 und 1955 müsste ein neuer Schlüssel gefunden werden, in dem zum Ausdruck käme, dass der Wertzuwachs ohne Zutun der Eigentümerin ausschliesslich infolge der Entwicklung der örtlichen Verhältnisse eingetreten ist. Statt dessen erscheint es als natürlicher und richtiger, in Fällen wie dem vorliegenden in Abweichung von der bisherigen Praxis den Wertzuwachs überhaupt aus dem der Aufteilung nach Quoten unterliegenden Geschäftseinkommen auszuscheiden. Das Bundesgericht hat Ausnahmen vom Grundsatz der Einheitlichkeit des steuerbaren Einkommens interkantonaler Unternehmen im Hinblick auf besondere Verhältnisse auch schon ins Auge gefasst (BGE 61 I 342Erw. 2 a.E.). Hier erscheint eine solche Ausnahme als gerechtfertigt. Sie liegt in der Linie der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, die den Grundsatz, wonach das Grundeigentum und sein Ertrag der Steuerhoheit des Kantons der gelegenen Sache untersteht, in letzter Zeit in verstärktem Masse zur Geltung gebracht hat. Die Besteuerung des Wertzuwachses auf Grundstücken ist insoweit, als er nicht die Folge einer gewerblichen Tätigkeit ist, stets dem Liegenschaftskanton vorbehalten worden (BGE 45 I 285). Das gilt auch für den Wertzuwachs auf Grundeigentum von Handelsgesellschaften in Kantonen, in denen sie weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben (BGE 79 I 31, 137). InBGE 79 I 145wurden sodann auch die Grundstückgewinne der Liegenschaftshändler und der Bauunternehmer in Abänderung der bisherigen Rechtsprechung (BGE 49 I 45undBGE 54 I 240) dem Liegenschaftskanton zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesen. Vorbehalten wurde lediglich der Fall, wo das Grundstück zu einer vom Steuerpflichtigen unterhaltenen Betriebsstätte gehört, sowie der Fall des blossen Buchgewinns, wo der Verkaufserlös nur den abgeschriebenen Buchwert übersteigt, die Gestehungskosten aber nicht erreicht (vgl.BGE 79 I 148/9). Dieser zweite Vorbehalt

erscheint nach wie vor als sachlich begründet, denn im blossen Buchgewinn tritt nicht eine Wertsteigerung der Liegenschaft, sondern ein (infolge vorheriger übersetzter Abschreibungen oder aus andern Gründen) nachträglich freigewordener Geschäftsgewinn in Erscheinung (nicht veröffentlichte Urteile vom 8. Mai 1951 i.S. Papierfabriken Landquart und vom 7. Oktober 1953 i.S. Jenny). Anders verhält es sich mit dem ersten Vorbehalt, der im Hinblick aufBGE 54 I 402ff. gemacht wurde. Dieses Urteil verweist zur Begründung auf die Sonderbehandlung der Grundstückgewinne der gewerbsmässigen Liegenschaftshändler (BGE 49 I 45), also auf eine heute nicht mehr geltende Praxis (BGE 79 I 145), und beruht im übrigen auf der Annahme, dass der Grundsatz der Einheitlichkeit des steuerbaren Einkommens interkantonaler Unternehmungen stets den Vorrang verdiene vor dem andern Grundsatz, dass Grundstücke sowohl für den Wert wie für den Ertrag (mit Einschluss des Wertzuwachses) der Steuerhoheit des Kantons der gelegenen Sache unterstehen. Diese Annahme rechtfertigt sich indessen nicht für Gewinn und Wertzuwachs, der mit der Bewirtschaftung der Liegenschaft und mit der Tätigkeit des Geschäftsinhabers in keinem Zusammenhang steht. Um solchen Wertzuwachs handelt es sich aber im vorliegenden Fall. Die Wertsteigerung, die das Grundstück in Muttenz seit dem Erwerb durch Vater B. und insbesondere seit dessen Tod erfahren hat, ist ausschliesslich eine Folge äusserer Verhältnisse (bauliche Entwicklung der Umgebung, Konjunktur usw.); sie wäre unzweifelhaft auch dann im gleichen Masse eingetreten, wenn auf dem Grundstück keine Blumen gezogen worden wären. In Frage stehen auch nicht etwa Gewinne, die wenigstens insofern das Ergebnis einer geschäftlichen Tätigkeit wären und mit dem Geschäftsbetrieb in Beziehung ständen, als es dem Steuerpflichtigen durch persönliche Bemühungen gelungen wäre, eine besonders günstige Verkaufsgelegenheit zu finden; der Gewinn des Jahres 1952 wurde bei einer

Enteignung, also bei einer unfreiwilligen Veräusserung erzielt, und bei dem vom Kanton Basel-Stadt für 1955 als Einkommen besteuerten Kapitalzuwachs handelt es sich überhaupt nicht um den bei einer Veräusserung erzielten, realisierten Gewinn, sondern um einen nach dem Tod der Eigentümerin und Geschäftsinhaberin bei der Nachlassinventur festgestellten Mehrwert. Es ist daher kein sachlicher Grund ersichtlich, die ohne jedes Zutun der Eigentümerin eingetretene Wertsteigerung dem Ertrag ihres Blumengeschäftes zuzurechnen und den Kanton Basel-Stadt als Kanton des Geschäftssitzes an der Besteuerung teilnehmen zu lassen. Der Umstand, dass die Zinsen der das Grundstück belastenden Hypothek (rund 900 Fr. jährlich) aus der Geschäftskasse bezahlt wurden und den Geschäftsgewinn kürzten, fällt nicht in Betracht, denn dieser Belastung steht als Ausgleich der vom Geschäft aus der Blumenzucht gezogene Nutzen gegenüber. Ebensowenig kann aus der bisherigen Behandlung des Grundstücks bei der Vermögensbesteuerung etwas zugunsten von Basel-Stadt abgeleitet werden; dieser Kanton hätte den Abzug eines verhältnismässigen Anteils an der Hypothekarschuld vom beweglichen Vermögen in jedem Falle vornehmen müssen, gleichgültig ob die Liegenschaft Geschäfts- oder Privatvermögen war und einen Ertrag abwarf oder nicht.

4. Steht demnach die Besteuerung des Wertzuwachses auf der Liegenschaft in Muttenz ausschliesslich dem Kanton der gelegenen Sache zu ohne Rücksicht darauf, ob die Liegenschaft seit 1939 Geschäftsvermögen war oder nicht, so braucht diese Frage nicht entschieden zu werden. Der Kanton Basel-Stadt ist auf keinen Fall befugt, den im Jahre 1952 bei der Enteignung erzielten Grundstückgewinn oder den bei der Inventur über den Nachlass der Witwe B. festgestellten Mehrwert zu besteuern.