Urteilskopf

88 I 337

51. Urteil vom 31. Oktober 1962 i.S. X. gegen Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft.
Regeste (de):
Art. 46 Abs. 2 BV.

Die Zinsen auf Darlehen, die ein Liegenschaftshändler zur Finanzierung seiner Geschäfte aufgenommen hat, sind ganz im Liegenschaftskanton zum Abzug zu bringen (Ausnahme vom Grundsatz des proportionalen Schuldenabzuges).

Regeste (fr):
Art. 46 al. 2 Cst.

Les intérêts relatifs aux emprunts qu'un agent immobilier a contractés pour financer ses opérations doivent être déduits entièrement dans le canton du lieu de situation des immeubles (exception au principe de la déduction proportionnelle des dettes).

Regesto (it):
Art. 46 cpv. 2 CF.

Gli interessi relativi a mutui che un agente immobiliare ha contratto per finanziare le sue operazioni devono essere dedotti interamente nel cantone in cui l'immobile è situato (eccezione al principio della proporzionalità della deduzione dei debiti).

Sachverhalt ab Seite 337

BGE 88 I 337 S. 337

A.- Der in Riehen wohnhafte Architekt X. ist an einem Architekturunternehmen in Basel beteiligt; er ist Eigentümer mehrerer Liegenschaften im Kanton BaselStadt. Sein dort steuerbares Einkommen wurde für 1959 auf Fr. 43'445. - und für 1960 auf Fr. 69'427.– veranlagt. Im Jahr 1957 erwarb X. in Binningen und Bottmingen (Kanton Basel-Landschaft) Bauland im Ausmass von insgesamt 86 917 m2 zum Preis von Fr. 3'328,987.50. Die hierzu erforderlichen Mittel nahm er von den Verkäufern, von Banken und andern Dritten auf. Fr. 2'277,370.–

BGE 88 I 337 S. 338

wurden ihm gegen grundpfändliche Sicherstellung, weitere Fr. 1'135,000. - ohne solche Sicherheit gewährt. Die gekauften Grundstücke trugen X. jährlich rund 300 Franken an Pachtzinsen ein. Diesen geringfügigen Einnahmen standen bedeutende Ausgaben gegenüber: Allein die Schuldzinsen sollen 1957 Fr. 46'587.45, 1958 Fr.

168’886.95, 1959 Fr. 144’448.40 und 1960 Fr. 128’755.20 ausgemacht haben. X. führt über die Liegenschaften in Binningen und Bottmingen gesondert Buch. Die Schuldzinsen und sämtliche übrigen Aufwendungen für die Grundstücke (wie Kaufs- und Verkaufskosten, Strassenerstellungs-, Kanalisations- und Umlegungsbeiträge) werden darin nicht der Gewinn- und Verlustrechnung belastet, sondern laufend in der Bilanz aktiviert. X. scheint denn auch einstweilen keine Schuldzinsen zu zahlen; diese werden vielmehr jeweils zur Schuld geschlagen. 1959 und 1960 verkaufte X. in Binningen gelegene Parzellen im Ausmass von 3259 m2 zum Preis von Fr. 228’130.–. Nach Rechnung der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft beläuft sich der hierbei erzielte steuerbare Grundstücksgewinn unter Berücksichtigung des anhand der Indexumrechnungsziffer berichtigten Ankaufspreises von Fr. 144’153.80, werterhöhender Aufwendungen (Strassen und Trottoirbeiträge, Kosten der Baulandumlegung) von Fr. 44’485.35 und Verkaufsunkosten (Handänderungssteuer und Fertigungskosten) von Fr. 2’643.80 auf Fr. 36’847.05.

B.- In einer Einsprache an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft verlangte X., der auf die verkauften Grundstücke entfallende Anteil an den vom Ankauf bis zum Zeitpunkt des Verkaufs aufgelaufenen Schuldzinsen in der Höhe von Fr. 15’298.90 sei als zusätzliche wertvermehrende Aufwendung anzuerkennen und der steuerbare Gewinn sei dementsprechend auf Fr. 21’548.15 herabzusetzen. Die Steuerverwaltung Baselland hat diese Einsprache am 29. März 1962 abgewiesen.



In einer Einsprache an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt hatte X. demgegenüber beantragt, bei der Berechnung des daselbst steuerbaren Einkommens seien die im andern Kanton entstandenen, dort aber nicht in Abzug gebrachten Betriebsverluste (d.h. der Überschuss der Schuldzinsen über die Pachtzinseinnahmen) zu berücksichtigen. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt hat diese Einsprache am 25. April 1962 abgewiesen.

C.- Im Anschluss an den letztgenannten Entscheid hat X. staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Art. 46 Abs. 2 BV erhoben mit dem Antrag, ”das Bundesgericht möge die vorliegende Doppelbesteuerung aufheben”.

D.- Die Regierungsräte der Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft schliessen auf Abweisung der Beschwerde, soweit diese sich gegen ihren Kanton richtet.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Nach der durchBGE 63 I 71eingeleiteten Rechtsprechung des Bundesgerichts sind die Schuldzinsen als besondere Belastung des Vermögensertrages in erster Linie auf diesen und nicht auf sämtliches Einkommen zu verlegen; nur ein allfälliger Überschuss darf auf das übrige Einkommen angerechnet werden. Innerhalb des Kapitaleinkommens sind die Schuldzinsen, wenn der Steuerpflichtige gleichzeitig der Steuerhoheit mehrerer Kantone untersteht, nicht im Verhältnis der Vermögenserträgnisse, sondern nach Massgabe der Verteilung der Aktivwerte zu verlegen (vgl. insbesondereBGE 66 I 41,BGE 74 I 461Erw. 5 d, BGE 87 I 123; ferner LOCHER, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 9, II Nr. 5-10). Dieser Grundsatz, an dem für den Regelfall festzuhalten ist, hat unter den besonders gelagerten Verhältnissen des vorliegenden Falles gegenüber andern Kollisionsnormen zurückzutreten.

2. Die Zinsen, deren Abzug hier in Frage steht, werden aus Darlehen geschuldet, die der Beschwerdeführer im Rahmen eines gewerbsmässigen Liegenschaftshandels eingegangen ist. Eine frühere Rechtsprechung des

betrachtete den Gewinn, den ein Liegenschaftshändler bei der Veräusserung von Land erzielte, im wesentlichen als das Ergebnis der persönlichen geschäftlichen Tätigkeit des Händlers und nicht als einen durch äussere Umstände herbeigeführten Wertzuwachs; sie erklärte demzufolge den Gewinn als am Wohnsitz des Händlers steuerbar. InBGE 79 I 145Erw. 2 hat das Bundesgericht diese Betrachtungsweise aufgegeben. Es hat erkannt, dass die Unterscheidung zwischen dem objektiv bedingten Wertzuwachs und dem durch die persönlichen Bemühungen des Veräusserers bewirkten Gewinn an sich richtig sei, die Gewichte aber anders verteilt seien, als bisher angenommen worden war. Auch bei der Entstehung des Gewinns, den ein gewerbsmässiger Liegenschaftshändler beim Verkauf von Liegenschaften erziele, spielten heutzutage im allgemeinen äussere, vom Willen des Veräusserers unabhängige Ursachen, wie die Konjunktur, die Währungsverhältnisse, vor allem jedoch die Entwicklung und die Aufwendungen des örtlichen Gemeinwesens, eine entscheidende Rolle; es sei selten, dass ein solcher Gewinn vorwiegend oder gar ausschliesslich die Folge der gewerblichen Tätigkeit des Verkäufers sei. Da es zudem meist schwer halte, diesen bloss untergeordneten Faktor zahlenmässig auszuscheiden, rechtfertige es sich, den Kapitalgewinn durchwegs als mit dem Grundbesitz verbunden anzusehen und ihn demgemäss als Liegenschaftsertrag dem Kanton der gelegenen Sache zur Besteuerung zuzuweisen. Vorzubehalten sei dabei der blosse Buchgewinn sowie der Fall, da das verkaufte Grundstück zu einer vom Steuerpflichtigen in diesem Kanton unterhaltenen Betriebsstätte gehört habe. Das Bundesgericht hat diese Stellungnahme seither in zahlreichen Urteilen bestätigt und verfeinert (vgl. BGE 83 I 187 Erw. 2, 265, 333; BGE 85 I 100; ferner LOCHER, a.a.O., § 7, I D, Nr. 8-16). Der Regierungsrat des Kantons Basel-Stadt wendet ein, diese Rechtsprechung benachteilige den Wohnsitzkanton,



der den Anteil am Liegenschaftsgewinn, welcher auf die persönlichen Bemühungen des Händlers zurückzuführen ist und der nach den für das Erwerbseinkommen geltenden allgemeinen Ausscheidungsgrundsätzen an und für sich am Wohnsitz zu besteuern wäre, nicht mehr erfassen dürfe. Das Bundesgericht hat diese Folge nicht übersehen. Es hält indessen dafür, dass die an sich systemgerechte Aufteilung desMehrerlöses in einen durch die äusseren Umstände bedingten, vom Liegenschaftskanton zu besteuernden Wertzuwachs und in einen durch den persönlichen Einsatz des Händlers bewirkten, am Wohnsitz zu besteuernden Gewinn im Einzelfalle derart schwierig wäre, dass sich im Interesse aller Beteiligter eine einheitliche Erfassung des Liegenschaftsgewinns aufdrängt (so schon nicht veröffentlichte Urteile vom 26. März 1945 i.S. Schwarz, Erw. 2, und vom 25. Januar 1950 i.S. von Arx, Erw. 1, 3; vgl. LOCHER, a.a.O., § 7, I D, Vorbemerkung Nr. 5). Zu diesem Behufe muss die Steuerhoheit des einen Kantons gegenüber derjenigen des andern zurücktreten. Der Natur der Sache nach kann diese Einschränkung nur vom Wohnsitzkanton gefordert werden, der sich bei einer Aufteilung der Gewinnbesteuerung nach den tatsächlichen Gegebenheiten ohnehin zumeist mit einer bedeutend kleineren Quote begnügen müsste. Ein weiteres Zugeständnis darf vom Wohnsitzkanton nicht erwartet werden. Wird dem Kanton der gelegenen Sache das Recht zuerkannt, auch den Gewinnanteil zu besteuern, der auf die persönlichen Bemühungen eines ausserkantonalen Liegenschaftshändlers zurückzuführen ist, so muss von ihm andererseits verlangt werden, dass er allen Aufwendungen Rechnung trage, die dem Händler im Hinblick auf die Erzielung dieses Gewinns erwachsen. Zu diesen Aufwendungen gehören auch die Zinsen auf den Fremdgeldern, die zur Finanzierung des Liegenschaftsgeschäfts aufgenommen worden sind. Die in Erw. 1 wiedergegebenen Regeln über die proportionale Verteilung der Schuldzinsen erweisen sich daher insoweit als unanwendbar.

Es liefe den Geboten einer gerechten Ausscheidung der kantonalen Steuerhoheiten klar zuwider, wenn der Wohnsitzkanton, der auf die ihm an und für sich zustehende Besteuerung des Ertrags der persönlichen Arbeit des Liegenschaftshändlers verzichten muss, dem dadurch begünstigten Kanton der gelegenen Sache noch einen Teil des Steuerausfalls aus dem Abzug der Schuldzinsen abzunehmen hätte. Der Abzug der Zinsen aus den zur Kapitalbeschaffung aufgenommenen Darlehen geht somit in einem derartigen Falle ganz zu Lasten des Liegenschaftskantons.

3. Der Beschwerdeführer nahm im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaften in Binningen und Bottmingen Darlehen in der Höhe von insgesamt Fr. 3'412,370. - auf. Diese dienten zur Hauptsache, wenn nicht ausschliesslich, der Finanzierung der Landkäufe, für die ein Preis von Fr. 3'328,987.50 verkundet wurde. Die Zinsen, die aus den Darlehen zu zahlen sind, stehen, auch soweit eine Grundpfandsicherung fehlt, in unmittelbarer Beziehung zum Grundbesitz. Sie werden Jahr um Jahr zur Darlehensschuld geschlagen. und sollen mit dieser bei einem Verkauf der Liegenschaften beglichen werden. Auf diese Weise gehören die Zinsen zu den Anlagekosten der Grundstücke. Dem entspricht auch die Art der Verbuchung: Für die Liegenschaften in Binningen und Bottmingen wird gesondert Buch geführt; die Schuldzinsen werden darin nicht der Gewinn- und Verlustrechnung belastet, sondern jeweils in der Bilanz aktiviert. Mit dem ordentlichen Geschäftsbetrieb des Beschwerdeführers in Basel haben die Schuldzinsen jedenfalls nichts zu tun. Der Kanton Basel-Stadt kann daher, wie in Erw. 2 dargelegt, nicht dazu verhalten werden, einen verhältnismässigen Anteil an den Schuldzinsen zum Abzug zu übernehmen. Soweit die staatsrechtliche Beschwerde sich gegen diesen Kanton richtet, ist sie, weil unbegründet, abzuweisen. Der Abzug der Schuldzinsen geht demzufolge ausschliesslich



zu Lasten des Kantons Basel-Landschaft. Der Kanton anerkennt den Schuldzinsenabzug, soweit es sich um die periodische Einkommenssteuer handelt. Der dieser Steuer unterliegende Pachtzins für die Liegenschaften in Binningen und Bottmingen beträgt rund 300 Franken im Jahr. Diesen Einkünften stehen Schuldzinsen von Fr. 144'448.40 für das Jahr 1959 und von Fr. 128'755.20 für das Jahr 1960 gegenüber. Die Einkommenssteuer bietet demnach praktisch keine Abzugsmöglichkeit. Es fragt sich darum, ob die Schuldzinsen bei der Erhebung der Grundstücksgewinnsteuer auf dem beim Verkauf der Liegenschaften erzielten Mehrerlös zu berücksichtigen sei. Der Kanton Basel-Landschaft widersetzt sich dem mit der Begründung, die Grundstücksgewinnsteuer seines Kantons sei eine Objektsteuer. Schuldzinsen seien im Sinne des Steuergesetzes keine wertvermehrenden Aufwendungen, die bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinns zum Ankaufspreis hinzuzurechnen seien. Das habe zur Folge, dass unter gleichen Verhältnissen auch ein im Kanton wohnhafter Steuerpflichtiger bei der Veranlagung des Grundstücksgewinns keine Schuldzinsen geltend machen könne und dass er deshalb unter Umständen keine Möglichkeit habe, sämtliche Schuldzinsen zum Abzug zu bringen. Diese Mehrbelastung, über die sich auch der Beschwerdeführer beklage, sei mithin allein durch die Besonderheiten des Objektsteuersystems bedingt und nicht etwa durch den Umstand, dass er der Steuerhoheit verschiedener Kantone unterstehe. Eine unzulässige interkantonale Doppelbesteuerung liege somit nicht vor. Diesem Schluss kann nicht gefolgt werden. Art. 46 Abs. 2 BV verbietet es einem Kanton, Personen oder Sachen seiner Steuerhoheit zu unterwerfen, die nach den bundesgerichtlichen Grundsätzen der Steuerhoheit eines andern Kantons unterstehen (vgl.BGE 41 I 70Erw. 1;BGE 42 I 138Erw. 2;BGE 46 I 22Erw. 6, 31 Erw. 3;BGE 48 I 362;BGE 49 I 44Erw. 1), oder einen in bestimmter Beziehung seiner Steuerhoheit unterliegenden Steuerpflichtigen mit

Bezug auf eben diesen Tatbestand anders und schwerer zu belasten als einen innerkantonalen Steuerpflichtigen (BGE 60 I 106). Die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichts unterstellt den Liegenschaftsgewinn, auch soweit er durch die persönlichen Bemühungen des Liegenschaftshändlers bewirkt worden ist, (abgesehen von hier nicht zutreffenden Ausnahmen) der Steuerhoheit des Kantons der gelegenen Sache. Dem Nachteil, der damit für den Wohnsitzkanton verbunden ist, ist nach dem in Erw. 2 Gesagten dadurch Rechnung zu tragen, dass dieser Kanton von der Pflicht zum proportionalen Schuldzinsabzug entbunden wird. Diese Regelung darf sich aber nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken. Die Rechtsprechung darf sich deshalb nicht damit begnügen, den Liegenschaftskanton zu verhalten, sämtliche Zinsen, die für den Grundbesitz aufgewendet werden, zum Abzug zuzulassen; sie muss auch dafür sorgen, dass dieser Abzug wirksam wird und er nicht an der Ausgestaltung des kantonalen Steuerrechts scheitert. Das aber wäre der Fall, wenn der Kanton Basel-Landschaft seine interne Gesetzgebung unverändert auf einen Fall wie den vorliegenden anwenden würde. Um dem bundesgerichtlichen Grundsatz der vollen Berücksichtigung der Schuldzinsen (vgl. BGE 87 I 123) zu entsprechen, muss der Kanton Basel-Landschaft es vielmehr dem ausserhalb des Kantons wohnhaften Beschwerdeführer ermöglichen, sich den Teil der für den Grundbesitz in Binningen und Bottmingen aufgewendeten Schuldzinsen, der bei der Einkommensbesteuerung nicht abgezogen werden konnte, bei der Grundstücksgewinnbesteuerung aufrechnen zu lassen. Die Interessen des Liegenschaftskantons werden dadurch nicht verletzt. Es liegt auf der Hand, dass der Vorteil, der ihm aus der Zuweisung der Besteuerung des ganzen Liegenschaftsgewinns erwächst, entsprechende Gegenleistungen von seiner Seite voraussetzt.

5. Der Beschwerdeführer verkaufte in den Jahren 1959 und 1960 vom insgesamt 86 917 m2 umfassenden



Grundbesitz in Binningen und Bottmingen Parzellen im Ausmass von 3259 m2. Bei der Berechnung des steuerbaren Grundstücksgewinns ist nach den Darlegungen von Erw. 4 zum Einstandspreis der Parzellen der auf sie entfallende Anteil an den bis zu deren Verkauf aufgewendeten, bei der Einkommensbesteuerung nicht abgezogenen Schuldzinsen hinzuzurechnen. Der Beschwerdeführer hat diesen Anteil auf Fr. 15'298.90 beziffert; er gelangt so zu einem von Fr. 36'847.05 auf Fr. 21'548.15 herabgesetzten Liegenschaftsgewinn und zu einer von Fr. 6796.80 auf Fr. 2837.35 verminderten Grundstücksgewinnsteuer. Die Richtigkeit dieser Berechnung ist hier nicht zu prüfen. Das Bundesgericht hat sich vielmehr darauf zu beschränken, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Baselland vom 29. März 1962, der den vorstehend entwickelten Grundsätzen widerspricht, aufzuheben. In diesem Sinne ist die gegen den Kanton Basel-Landschaft gerichtete Beschwerde gutzuheissen.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird, soweit sie gegen den Kanton Basel-Landschaft gerichtet ist, im Sinne der Erwägungen gutgeheissen, und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Baselland vom 29. März 1962 wird aufgehoben. Soweit die Beschwerde sich gegen den Kanton Basel-Stadt richtet, wird sie abgewiesen.