Urteilskopf

95 I 431

63. Auszug aus dem Urteil vom 9. Dezember 1969 i.S. Tobler gegen Kantone Zürich und Bern
Regeste (de):
Zuständigkeit zur Besteuerung der Grundstückgewinne der Liegenschaftshändler und Generalbauunternehmer.

Bedeutung des Umstandes, dass der Steuerpflichtige im Liegenschaftskanton eine Zweigniederlassung oder eine Betriebsstätte unterhält (Erw. 2).

Begriff der ein besonderes Steuerdomizil begründenden Betriebsstätte. Erfordernis der Ständigkeit derselben. Anwendung auf das Baubüro einer Generalbauunternehmung (Erw. 3).

Aufteilung des ausschliesslich aus Grundstückgewinnen stammenden Gesamtreingewinns einer Generalbauunternehmung zwischen dem Sitzkanton und dem Kanton, in dem sich ein als Betriebsstätte zu betrachtendes Baubüro befindet und die verkauften Grundstücke liegen (Erw. 4).

Regeste (fr):
Droit d'imposer les bénéfices immobiliers réalisés par les agents immobiliers et les entrepreneurs généraux.

Importance du fait que le contribuable entretient dans le canton desituation des immeubles une succursale ou un autre établissement stable (consid. 2).

Notion d'établissement stable constituant un domicile fiscal spécial. Nécessité d'un établissement durable. Application au bureau de construction d'une entreprise générale de construction (consid. 3).

Répartition du bénéfice net global, réalisé par une entreprise générale de construction et provenant exclusivement de gains immobiliers, entre le canton du siège et le canton dans lequel se trouvent le bureau de construction (constituant un établissement stable) et les terrains vendus (consid. 4).

Regesto (it):
Diritto d'imporre gli utili immobiliari conseguiti dagli agenti immobiliari e dagli imprenditori edili generali.

Importanza del fatto che il contribuente possiede nel cantone ove son situati gli immobili una succursale o uno stabilimento (consid. 2).

Nozione dello stabilimento che fonda un domicilio fiscale speciale. Necessità del carattere permanente. Applicazione all'ufficio di costruzione di un'impresa edile generale (consid. 3).

Ripartizione dell'utile netto globale conseguito da un'impresa edile generale, e proveniente esclusivamente dagli utili immobiliari, tra il cantone della sede e il cantone ove si trovano l'ufficio di costruzione (considerato come stabilimento) e i terreni venduti (consid. 4).

Sachverhalt ab Seite 432

BGE 95 I 431 S. 432

A.- Der Beschwerdeführer Emil Tobler wohnt in Zürich und betreibt dort eine Generalbauunternehmung mit einem Büro, in dem er einen Architekten und weiteres Personal beschäftigt. In den Jahren 1960/61 erwarb er in Biel drei Bauparzellen, die er im Jahre 1961 unüberbaut verkaufte und dann aufgrund besonderer, mit den Käufern abgeschlossener Werkverträge mit Wohnblöcken überbaute. Seit 1961 unterhält er in Biel in gemieteten Räumen ein Büro, das mit eigenem Mobiliar und einem Telephonanschluss ausgestattet ist. In diesem Büro sind ein Architekt und eine Sekretärin, beide vom Beschwerdeführer angestellt, ständig beschäftigt; ferner waren dort in den Jahren 1961/62 zwei weitere Angestellte tätig. Die Festsetzung der Steuern aufgrund des im Jahre 1961 erzielten Geschäftsergebnisses des Beschwerdeführers verzögerte sich in beiden Kantonen. a) Mit Veranlagung vom 7. Juli 1965 setzte das kantonale Steueramt Zürich das im Jahre 1961 erzielte Gesamtreineinkommen des Beschwerdeführers fest und beanspruchte hievon 2/3 als Anteil des Kantons Zürich. b) Die Veranlagungsbehörde Seeland/BE nahm an, dass der Beschwerdeführer im Kanton Bern im Jahre 1961 nur für die bei

BGE 95 I 431 S. 433

[teilweise veröffentlicht in BGE 92 I 198]und i.S. Chevillat c. Kantone Basel-Stadt und -Land sowie Bern, beide abgedruckt bei LOCHER § 9 II Nr. 17 und 18; BGE 92 I 464 ff.; vgl. auch BGE 83 I 186, BGE 88 I 339). Nach dieser Rechtsprechung darf das Unternehmen in den Kantonen, in denen es keine Betriebsstätten unterhält, nicht für einen Teil des Gesamtreingewinns besteuert werden, sondern nur für den beim Verkauf der Liegenschaften erzielten Gewinn; dabei haben diese Kantone, gleichgültig ob sie den Gewinn durch die allgemeine Einkommenssteuer oder durch eine besondere Wertzuwachs- oder Grundstückgewinnsteuer erfassen, von ihm alle Aufwendungen abzuziehen, die dem Unternehmen im Hinblick auf die Gewinnerzielung erwachsen sind, auch wenn das kantonale Recht diesen Abzug nicht vorsieht (vgl. im einzelnen BGE 92 I 465 E. 2-4). Gelegentlich unterhält ein Unternehmen der genannten Art indessen im Liegenschaftskanton eine (im Handelsregister eingetragene oder nicht eingetragene) Zweigniederlassung oder ein Büro, in dem sich ein Teil seiner Geschäftstätigkeit vollzieht (vgl. BGE 62 I 139 E. 2). Sofern es sich dabei um eine Betriebsstätte im Sinne des Doppelbesteuerungsrechtes handelt, hat man es mit einem interkantonalen Unternehmen zu tun. Das hat zur Folge, dass der Kanton, in dem sich die Betriebsstätte befindet, das Unternehmen für eine Quote des Gesamtreingewinns zu besteuern und in diesen Gewinn auch die Liegenschaftsgewinne einzubeziehen hat, sofern er solche Gewinne nicht mit einer besondern Steuer, sondern mit der allgemeinen Reineinkommens- oder Reingewinnsteuer erfasst und der Gewinn im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit erzielt wurde, was dann nicht der Fall ist, wenn das Grundstück lediglich der Vermögensanlage diente (vgl. BGE 83 I 264 /67, wo ein nicht mit der Geschäftstätigkeit zusammenhängender Gewinn in Frage stand; SCHLUMPF, Bundesgerichtspraxis zum Doppelbesteuerungsverbot 3. A. S. 262 zieht aus diesem und andern Urteilen zu Unrecht den Schluss, dass der zur Betriebsstätte einer interkantonalen Unternehmung gehörige Liegenschaftsgewinn stets aus dem nach Quoten zu verteilenden Geschäftsgewinn auszuscheiden und dem Liegenschaftskanton zuzuweisen sei; vgl. auch STUDER, Die Behandlung von Grundstücken eines Unternehmens und von Baustellen im interkant. Doppelbesteuerungsrecht, ZBl 59/1958 S. 42/3).

BGE 95 I 431 S. 434

den Grundstückverkäufen erzielten Gewinne steuerpflichtig sei und diese mit Rücksicht auf seine Berufstätigkeit als Einkommen zu versteuern habe. Mit Einspracheentscheid vom 26. September 1966 setzte sie das für 1961 im Kanton Bern steuerbare Einkommen des Beschwerdeführers auf mehr als das Doppelte des vom Kantonalen Steueramt Zürich berechneten Gesamtreineinkommens fest. Diese Veranlagung wurde vom Verwal-

tungsgericht des Kantons Bern mit Entscheid vom 25. November 1968 bestätigt.

B.- Innert 30 Tagen nach Eröffnung dieses Entscheids hat Emil Tobler staatsrechtliche Beschwerde wegen Doppelbesteuerung erhoben. Die Begründung der Beschwerde ergibt sich, soweit wesentlich, aus den nachstehenden Erwägungen.

C.- Regierungsrat und Verwaltungsgericht des Kantons Bern beantragen Abweisung der Beschwerde, soweit sie sich gegen den Kanton Bern richtet. Der Regierungsrat des Kantons Zürich schliesst auf Abweisung der Beschwerde, soweit sie gegen diesen Kanton gerichtet ist. - Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gegenüber beiden Kantonen gut und weist sie an, im Sinne der Erwägungen für 1961 eine neue Veranlagung vorzunehmen.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2. Unternehmen, die sich mit dem An- und Verkauf sowie mit der Überbauung von Liegenschaften befassen, beschränken ihre Tätigkeit häufig nicht auf den Kanton, in welchem sich ihr Sitz befindet, sondern dehnen sie auf andere Kantone aus. Dabei können sich die für die interkantonale Steuerausscheidung massgebenden Beziehungen zu diesen andern Kantonen verschieden gestalten. a) Meistens betreiben die Unternehmen ihre Tätigkeit vom Sitze aus und unterhalten in den andern Kantonen keine Zweigniederlassungen oder Büros, die ein sekundäres Steuerdomizil begründen. Das Bundesgericht hatte in letzter Zeit wiederholt darüber zu befinden, wo und wie ein solches Unternehmen die bei der Veräusserung von (überbauten oder unüberbauten) Grundstücken erzielten Gewinne zu versteuern hat (Urteil vom 18. Dezember 1963 i.S. Werthmüller AG c. Kantone Bern und Solothurn, abgedruckt bei LOCHER, Doppelbesteuerungsrecht § 7 I B Nr. 20; Urteile vom 27. April 1966 i.S. Theurillat Bau AG gegen Kantone Basel-Stadt und -Land

b) Der Beschwerdeführer befasst sich als sogenannter Generalunternehmer mit dem An- und Verkauf und insbesondere mit der Überbauung von Liegenschaften. Da er sein Unternehmen gewerbsmässig betreibt, unterliegen die Gewinne, die er im Jahre 1961 bei der Veräusserung von Liegenschaften in Biel erzielt hat, wie im Urteil des Verwaltungsgerichts festgestellt wird und unbestritten ist, auch im Kanton Bern der Einkommenssteuer. Streitig ist dagegen, ob der Beschwerdeführer, der seinen Wohn- und Geschäftssitz in Zürich hat, im Jahre 1961 in Biel eine Betriebsstätte unterhielt oder nicht. Fehlte es an einer solchen, wie die bernischen Behörden annehmen, so steht die bernische Veranlagung mit den genannten Grundsätzen des Doppelbesteuerungsrechts im Einklang und fragt sich lediglich, ob die bei der Überbauung der Liegenschaften angeblich erlittenen Verluste von den Gewinnen abzuziehen sind; dagegen wäre die zürcherische Veranlagung in dem Sinne abzuändern, dass der Kanton Zürich nicht eine Quote, sondern grundsätzlich den gesamten Reingewinn zu besteuern, von diesem aber den im Kanton Bern steuerbaren Grundstückgewinn abzuziehen hätte. Sollte jedoch in Biel eine Betriebsstätte bestanden haben, so wäre die in der zürcherischen Veranlagung vorgenommene Aufteilung des Gesamtreingewinns nach Quoten grundsätzlich richtig und wäre nur noch die Bemessung der Quoten zu überprüfen.

3. Zur Begründung einer Betriebsstätte bedarf es nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung keiner eigentlichen Geschäftsniederlassung (Filiale) im handelsrechtlichen Sinne; es genügt, dass das Unternehmen an einem Orte ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen besitzt, mittels derer sich ein qualitativ und quantita-

tiv wesentlicher Teil seines Betriebs vollzieht (BGE 80 I 196 /7 mit Hinweisen auf frühere Urteile; LOCHER a.a.O. § 8 I B 2). Der Beschwerdeführer hatte im Jahre 1961 in Biel ein Baubüro, in dem er einen Architekten, zwei Angestellte und eine Sekretärin beschäftigte. Das Büro befand sich in gemieteten Räumen und war mit eigenem Mobiliar ausgestattet. Das Erfordernis der körperlichen Anlage ist somit offensichtlich erfüllt. Dass sich dort im Jahre 1961 ein sehr wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebes des Beschwerdeführers abwickelte, ist unbestritten. Streitig ist einzig, ob es sich bei diesem Baubüro um eine ständige Anlage handelte. Während das Verwaltungsgericht

des Kantons Bern im angefochtenen Entscheid behauptet, das Erfordernis der Ständigkeit fehle offensichtlich, bezeichnet der Regierungsrat des Kantons Zürich diese Auffassung in seiner Beschwerdeantwort als unverständlich. Der Beschwerdeführer hat zum Beweis dafür, dass es sich beim fraglichen Baubüro um eine dauernde Anlage handelt, im bundesgerichtlichen Verfahren Urkunden eingelegt, die den kantonalen Behörden nicht vorlagen. Bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV, die die Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges nicht voraussetzen, können nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts auch neue Tatsachen und Beweismittel vorgebracht werden (BGE 93 I 22 E. 3; LOCHER a.a.O. § 12 III A 1 Nr. 26, B 3 Nr. 2 und 6). Die neu eingelegten Beweismittel sind daher bei der Beurteilung der Frage, ob es sich beim Bieler Baubüro des Beschwerdeführers um eine ständige Anlage handelte, mitzuberücksichtigen. Das Büro besteht seit 1961 bis heute und im gleichen Gebäude, wobei auch jetzt der Architekt, der es schon 1961 leitete, dort mit einer Sekretärin (seiner Ehefrau) zusammen tätig ist. Das Verwaltungsgericht erklärt in seiner Vernehmlassung, das Baubüro sei 1960/61 eingerichtet worden zur Durchführung der seinerzeit vorgesehenen Bauten, also auf eine zeitlich beschränkte Dauer; dass es wegen weiterer Überbauungen längere Zeit bestanden habe und noch heute bestehe, ändere prinzipiell nichts. Massgebend ist in der Tat, ob die Anlage schon 1961 auf die Dauer berechnet war. Der Beschwerdeführer hat das Büro im Attikageschoss eines von ihm in den Jahren 1960/61 für einen Dritten erstellten Wohnblockes eingerichtet und hat nach der Fertigstellung des Gebäudes Ende Januar 1962 einen Mietvertrag über die Räumlichkeiten abgeschlossen, nach welchem die Miete bis Ende April 1963 dauerte, der Vertrag aber mangels Kündigung sich jeweils um weitere 6 Monate verlängerte. Er hat bis heute gedauert, was ein Indiz für die Ständigkeit der Anlage ist. Es darf zudem aus dem Umstand, das nach 1961 in Biel und Nidau weitere Überbauungen durchgeführt wurden und das Baubüro seit Jahren in gleicher Weise und mit den gleichen Angestellten betrieben wurde, geschlossen werden, dass es sich bereits 1961 um eine auf die Dauer berechnete Anlage und damit, da auch die übrigen Erfordernisse erfüllt sind, um eine Betriebsstätte handelte (BGE 34 I 494 E. 1,

BGE 62 I 139 E. 2). Es wäre wirklichkeitsfremd, die Augen vor der seitherigen Entwicklung zu verschliessen, die klar zeigt, dass das Büro über Jahre hin in gleicher Weise dem Zwecke diente, für den es 1961 errichtet wurde. Es ist freilich denkbar, dass das Baubüro aufgehoben wird, wenn die verschiedenen Liegenschaften einmal überbaut sind, die dem Beschwerdeführer in Biel und Umgebung noch gehören. Das wird aber auf jeden Fall noch erhebliche Zeit dauern. Das Bundesgericht hat das Erfordernis der Ständigkeit verneint in einem Falle, wo eine Baustelle für ein Elektrizitätswerk angelegt worden war, dessen Bauzeit länger als 3 Jahre dauern sollte, und es hat in späteren, in BGE 62 I 139 und BGE 67 I 95 angeführten sowie in weiteren, bei LOCHER a.a.O. § 8 I D 2 Nr. 10 und 11 erwähnten Urteilen erklärt, bei Bauunternehmungen seien Einrichtungen nicht als ständig zu betrachten, wenn sie bloss zur Erstellung eines einzelnen Werkes verwendet würden, selbst wenn der

Bau eine Zeit von 3 oder mehr Jahren beanspruche. Im vorliegenden Falle dienten die Anlagen aber nicht bloss zur Erstellung eines einzelnen Werkes, sondern, wie das bernische Verwaltungsgericht in seiner Vernehmlassung selber anerkennt, auch für weitere Überbauungen, welche denen des Jahres 1961 folgten. Das rechtfertigt die Annahme, dass es sich von Anfang an um ein ständiges Baubüro handelte, das nicht nur der Ausführung eines einzelnen Werkvertrages zu dienen hatte, sondern seinem Zwecke und seiner Verwendung nach einen dauerden Bestandteil der Geschäftsorganisation des Beschwerdeführers bildete und noch bildet (vgl. BGE 34 I 494 E. 1). So zu entscheiden rechtfertigt sich umso mehr, als die Rechtsprechung, wonach eine Baustelle unbekümmert um die Dauer der Bauzeit ein und desselben Werkes keine Betriebsstätte bildet, in der Literatur angefochten worden ist und das Bundesgericht selber erklärt hat, es sei nicht ausgeschlossen, dass die Praxis eines Tages geändert werde (BGE 94 I 332). Der Regierungsrat des Kantons Bern scheint anzunehmen, dass von einer dauernden Anlage nur gesprochen werden könne, wenn es am Sitz des Baubüros zur "Bildung eines festen, dauerhaften Kundenkreises" gekommen sei. Es kann offen bleiben, ob es bei bestimmten Gewerbebetrieben eines solchen Kundenkreises bedarf, damit von einer Betriebsstätte zu sprechen ist; in der bisherigen Rechtsprechung ist dieses Erfordernis nie aufgestellt worden. Von ihm die Annahme der Ständigkeit

von Anlagen abhängig zu machen, rechtfertigt sich auf jeden Fall bei Liegenschaftshändlern und Generalbauunternehmern nicht, die verhältnismässig wenig Geschäfte abschliessen und im allgemeinen keinen festen Kundenkreis haben, sondern nach Abschluss eines Geschäftes wieder nach neuen Kunden Umschau halten. Dass ein Baubüro, wie der Regierungsrat weiter geltend macht, mit geringem Aufwand rasch etabliert und wieder aufgehoben werden kann, ist für den Entscheid darüber, ob eine Anlage dauernden Charakter hat, unerheblich. Das ergibt sich klar aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Das Baubüro des Beschwerdeführers in Biel ist demnach schon 1961 als Betriebsstätte seiner Generalbauunternehmung zu betrachten.

4. Da die in diesem Jahre erfolgten Veräusserungen von Grundstücken in Biel und die dabei erzielten Gewinne mit der Geschäftstätigkeit dieser Betriebsstätte im Zusammenhang standen, ist der Kanton Bern nach dem in Erw. 2 a Gesagten nicht befugt, diese Gewinne gesondert zu besteuern; vielmehr ist der Gesamtreingewinn des Beschwerdeführers zwischen den Kantonen Bern und Zürich nach Quoten aufzuteilen. Die Beschwerde ist daher jedenfalls gegenüber dem Kanton Bern gutzuheissen. Zu prüfen bleibt, wie die auf die beiden Kantone entfallenden Quoten zu bestimmen sind. Bei der Bestimmung des Verteilers für die Ertragsbesteuerung eines interkantonalen Unternehmens handelt es sich darum, unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalles einen Massstab zu finden, welcher die Bedeutung der einzelnen Niederlassung im Rahmen des Gesamtunternehmens, ihren Anteil an der Erzielung des Gesamtertrages am besten zum Ausdruck bringt (BGE 93 I 422 mit Hinweisen auf frühere Urteile). Der Beschwerdeführer ist Liegenschaftshändler und Generalbauunternehmer. Bei einem solchen gemischten Betrieb führt weder die Aufteilung nach Erwerbsfaktoren noch jene nach dem Umsatz zu einem richtigen und billigen Ergebnis, während die direkte Methode schon deshalb ausser Betracht fällt, weil das Baubüro in Biel keine eigenen Bücher führt. Unter diesen Umständen erscheint es als richtig, das Einkommen des Beschwerdeführers nach freiem Ermessen aufzuteilen. So ist auch die Zürcher Steuerverwaltung vorgegangen, als sie 1965 einen Anteil von 2/3 des Gesamtreineinkommens zur Besteuerung beanspruchte. Diese Aufteilung ist

aber keineswegs angemessen. Es ist unbestritten, dass im Jahre 1961 nur Liegenschaften in Biel verkauft und

überbaut und dass die gesamten Bruttoeinkünfte dort erzielt wurden. Der zuständige Zürcher Steuerkommissär hat denn auch in einer an die Rechtsabteilung des kantonalen Steueramts gerichteten Vernehmlassung vom 17. Februar 1969 zur staatsrechtlichen Beschwerde beantragt, dem Kanton Bern 2/3 und dem Kanton Zürich nur 1/3 des Gesamtreineinkommens zur Besteuerung zuzuweisen. Allein auch ein Anteil des Kantons Zürich von 1/3 erscheint als zu hoch. Mehr als 25% wären nur gerechtfertigt, wenn dargetan wäre, dass nicht nur der Beschwerdeführer persönlich das Baubüro in Biel von Zürich aus geleitet und beaufsichtigt und An- und Verkaufsverhandlungen von dort aus geführt hat, sondern dass auch die Angestellten seines Büros in Zürich in einem ins Gewicht fallenden Masse an der Ausarbeitung und Verwirklichung der für die Überbauung in Biel erforderlichen Pläne teilgenommen hätten. Nach dieser Richtung haben jedoch der Beschwerdeführer und die Zürcher Steuerbehörden nichts vorgebracht, noch ist den Akten etwas hierüber zu entnehmen. Die staatsrechtliche Beschwerde ist daher auch gutzuheissen, soweit sie sich gegen die zürcherische Veranlagung vom 7. Juli 1965 richtet. Vom Gesamtreinertrag sind 75% dem Kanton Bern und 25% dem Kanton Zürich zur Besteuerung zuzuweisen.