

S. 236 / Nr. 34 Doppelbesteuerung (d)

BGE 54 I 236

34. Urteil vom 21. September 1928 i.S. Atzli gegen Baselstadt und Einwohnergemeinde Olten.

Regeste:

Bauunternehmer, der ausserhalb seines Wohnsitzkantons Land kauft, es überbaut und die Häuser verkauft. Steuerort für den beim Weiterverkauf realisierten Gewinn.

A. - Der Rekurrent wohnt in Olten und betreibt daselbst ein Baugeschäft. Er erstellt in- und ausserhalb

Seite: 237

seines Wohnortes auf eigene Rechnung Häuser um sie dann mit Gewinn zu verkaufen. So hatte er im Jahre 1926 in Basel Land gekauft darauf vier Wohnhäuser gebaut und diese noch im selben Jahre verkauft (Verkaufspreise zusammen rund 220000 Fr.). Er machte dabei einen Gewinn von 14500 Fr. berechnet in der Weise dass von den Verkaufspreisen abgezogen wurden: der Ankaufspreis des Landes die Baukosten einschliesslich je eines Betrages für Architektenhonorar und Bauleitung und die Unkosten. Für diesen Gewinn wurde der Rekurrent in Basel besteuert mit 1638 Fr. 50 Cts. Das kantonale Gesetz betr. die direkten Steuern vom 6. April 1922 unterwirft in § 14 der baselstädtischen Besteuerung das Einkommen auswärtiger Eigentümer aus im Kanton gelegenen Grundstücken. Nach § 17 gelten als steuerbares Einkommen auch der Kapitalgewinn und Kapitalzuwachs die auf Vermögensobjekten insbesondere Grundstücken sei es durch Verkauf oder Höherbewertung erzielt werden. Der Rekurrent bezahlte die erwähnte Steuer am 20. Dezember 1926. Nach seiner unbestritten gebliebenen Angabe wurde die Vornahme der Zufertigung der Häuser an die Käufer von der vorherigen Entrichtung der Steuer abhängig gemacht.

In der Folge wurde der Rekurrent verhalten, die 14500 Fr. Gewinn auf den Bauten in Basel als Teil seines Geschäftseinkommens auch in Olten der Gemeinde gegenüber zu versteuern. In diesem Sinne entschied die Ober-Rekurskommission des Kantons Solothurn am 18. April 1928 indem sie namentlich abstellte auf das Urteil des Bundesgerichts in Sachen Rosenthal vom 2. Februar 1923 (BGE 49 I Nr. 7). Der Entscheid wurde dem Rekurrenten am 25. Mai 1928 zugestellt.

Schon am 4. Juli 1927 hatte dieser die Steuerverwaltung von Baselstadt darauf aufmerksam gemacht dass Olten ihm den Abzug des in Basel besteuerten Einkommensbetrages nicht gestatten wolle, und daher den

Seite: 238

bezahlten Betrag zurückgefordert. Das Begehren wurde von der Steuerkommission Baselstadt am 28. Oktober und vom Regierungsrat am 12. Dezember 1927 als materiell unbegründet abgewiesen.

B. - Am 23. Juli 1928 hat Atzli den staatsrechtlichen Rekurs ans Bundesgericht wegen Doppelbesteuerung ergriffen. Er verlangt, es sei der Steueranspruch von Baselstadt aufzuheben und Baselstadt habe die Steuer von 1638 Fr. 50 Cts. zurückzuerstatten, eventuell sei Olten nicht berechtigt, den fraglichen Betrag zu besteuern.

C. - Der Regierungsrat von Baselstadt beantragt, es sei der Rekurs abzuweisen, soweit er sich gegen Baselstadt richtet, Er bestreitet dass das Urteil Rosenthal hier zutrefte. Es handle sich nicht um einen Güterhändler, der durch seine Handelstätigkeit einen Gewinn erziele. «Beim Rekurrenten liegen vielmehr die Verhältnisse so, dass er im Kanton Baselstadt Land erworben und dieses durch Überbauung in Wohnliegenschaften umgewandelt hat. Nach dem baselstädtischen Steuerrecht stellt der Unterschied zwischen Ankaufspreis des Landes und Verkaufspreis der fertig gestellten Liegenschaften abzüglich der darauf gemachten Aufwendungen steuerpflichtiges Einkommen aus dem Verkaufe von Grundstücken dar. Es handelt sich dabei um einen Wertzuwachs, der allerdings nicht durch eine besondere Steuer, sondern durch die ordentliche Einkommenssteuer getroffen wird. Ein solches Zuwachsgewinneinkommen auf Grundstücken muss aber unter allen Umständen dem Kantone der gelegenen Sache zur Besteuerung vorbehalten werden, soll nicht die Wertzuwachssteuer überhaupt illusorisch gemacht werden. Denn würde in solchen Fällen das Recht zur Besteuerung dem Wohnsitzkanton des Baumeisters zuerkannt, so könnten die Liegenschaftseigentümer in Basel die Steuer dadurch umgehen, dass sie die Liegenschaften an einen Strohmann verkauften, der seinen Wohnsitz in einem Kantone ohne Wertzuwachssteuer (Spezialsteuer oder

Seite: 239

allgemeine Einkommenssteuer) hätte, und dieser dann später die Liegenschaften wieder an den ursprünglichen Eigentümer zu einem nominell höheren Preise zurückgeben würde. Solchen Möglichkeiten sollte von Anfang an der Riegel geschoben werden, was nur dadurch geschehen kann,

dass das Recht zur Besteuerung des Zuwachsgewinneinkommens ohne Ausnahme dem Orte der gelegenen Sache zuerkannt wird.»

«Dass in dem vom Rekurrenten erzielten Gewinn ein reiner Wertzuwachs enthalten ist, dürfte demjenigen, der die Verhältnisse auf dem Liegenschaftsmarkt in Basel kennt, klar sein. Denn durch die Überbauung bisher brach liegenden Terrains wurde das Terrain selbst mehr wert, ohne Rücksicht auf die Aufwendungen für den eigentlichen Bau. Das ergibt sich schon daraus, dass der Rekurrent für Architektenhonorar und Bauleitung pro Haus einen Betrag von 4250 Fr. in Abzug gebracht und die Steuerbehörde in Basel diesen Abzug nicht beanstandet hat. Das, was die Steuerbehörde in Basel im Falle des Rekurrenten für sich beansprucht, ist lediglich die Besteuerung des Wertzuwachses nach Abzug des Entgeltes für die berufliche Tätigkeit des Rekurrenten als Baumeisters.»

«Für den Kanton Baselstadt hat die vorliegende Frage die grösste Bedeutung, da zahlreiche Baugeschäfte auf dem Gebiete des Kantons Baselland ihren Geschäftssitz haben und von dort aus im Kanton Baselstadt, teils auf selbst gekauftem Land, teils für fremde Rechnung auf fremdem Boden Bauten errichten. Im letzteren Falle kommt selbstverständlich eine Besteuerung des Baumeisters durch den Kanton Baselstadt nicht in Frage, da hier der Wertzuwachs der Liegenschaft beim Bauherrn in Erscheinung tritt. Wo dagegen der Baumeister zugleich Bauherr ist, d.h. wo er auf eigenem Grund und Boden im Kanton Baselstadt baut, muss die Besteuerung des Zuwachsgewinneinkommens dem Kanton Baselstadt vorbehalten bleiben.»

Seite: 240

D. - Die Ober-Rekurskommission von Solothurn und die Einwohnergemeinde Olten haben die Abweisung des Rekurses beantragt, soweit er sich gegen die Besteuerung in Olten richtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Der Rekurs ist rechtzeitig erhoben gegenüber dem Entscheide der Ober-Rekurskommission von Solothurn. Damit gilt die Rekursfrist auch als gewahrt, was die kollidierende Besteuerung in Baselstadt anlangt. Das Rekursrecht ist in letzterer Beziehung auch nicht etwa verwirkt, was der Regierungsrat von Baselstadt übrigens auch nicht geltend macht; denn einmal hat der Rekurrent die Steuer in Basel nicht freiwillig bezahlt, sondern er handelte dabei unter einem Zwange, da sonst die Fertigung der Häuser nicht stattfinden konnte; andererseits konnte er zur Zeit der Bezahlung nicht wissen, dass er den Einkommensbetrag, wofür er in Basel besteuert wurde, nachher auch in Olten werde versteuern müssen.

2.- Der Rekurrent hat keine geschäftliche Niederlassung in Basel, die ein sekundäres Steuerdomizil begründen würde. Die Besteuerung hier erfolgte denn auch nicht aus dem Gesichtspunkt eines dortigen Geschäftsbetriebes des Rekurrenten, sondern ausschliesslich aus demjenigen des Kapitalgewinns oder Wertzuwachses auf Liegenschaften, welcher in Basel der Einkommenssteuer unterliege. Nach der bundesgerichtlichen Praxis kann der Wertzuwachs, der beim Verkauf einer Liegenschaft realisiert wird, am Orte der Liegenschaft besteuert werden - sei es mit einer Spezialsteuer, sei es mit der allgemeinen Einkommenssteuer -, wenn der bisherige Eigentümer und Verkäufer der Liegenschaft in einem andern Kanton wohnt (BGE 45 I 285 ff.; 49 I 45). Das trifft aber nur zu für eine Wertsteigerung, die ohne Zutun des Eigentümers infolge der Aufwendungen und der Entwicklung des Gemeinwesens eingetreten, also

Seite: 241

durch die äusserlichen Verhältnisse bedingt ist und die daher als Liegenschaftsertrag im weitern Sinne angesehen werden kann, nicht dagegen für einen Gewinn aus dem Verkauf, der im wesentlichen die Folge der gewerblichen Tätigkeit des Verkäufers ist. Der berufsmässige Liegenschaftshändler hat infolgedessen den Gewinn aus seiner Handelstätigkeit nicht am Orte der Liegenschaften, die umgesetzt werden, sondern an seinem Wohnort zu versteuern (zitiertes Urteil Rosenthal). Das Gleiche muss auch gelten für den Bauunternehmer, der Land kauft, darauf Häuser erstellt, sie verkauft und aus dieser gewerblichen Tätigkeit einen Gewinn erzielt. Das ist aber der Fall des Rekurrenten. Der Gewinn, den er mit den vier Häusern in Basel gemacht hat und der Gegenstand der Besteuerung in Basel bildet, hat seine Quelle in der Unternehmertätigkeit des Rekurrenten. Er ist typischer Unternehmerngewinn. Auch der Regierungsrat von Baselstadt behauptet nicht, dass es sich ganz oder zum Teil um eine Wertsteigerung handle, die unabhängig von der Tatsache der Überbauung, aus allgemeinen Ursachen, eingetreten wäre, die sich also in gleicher Weise bei unbebautem Land in ähnlicher Lage zeigen würde, sondern er führt den Wertzuwachs zurück auf die Überbauung, also die Unternehmertätigkeit des Rekurrenten. Da dieser in demselben Jahr das Land gekauft, überbaut und wiederverkauft hat, ist ja auch ein wesentlicher Wertzuwachs der gedachten Art von vorneherein nicht sehr wahrscheinlich; das finanzielle Ergebnis des Geschäfts, zirka 5% der Verkaufspreise, übersteigt tatsächlich keineswegs das Mass eines eher bescheidenen Unternehmerngewinns, selbst wenn man beachtet, dass dabei ein gewisser Betrag für Architektenhonorar und Bauleitung vorweg abgezogen ist. (Die Frage bedarf daher auch hier keiner

Erörterung, wie eine solche von der Überbauung unabhängige Wertvermehrung, die im Verkaufspreise festgestelltermassen enthalten wäre, im interkantonalen Verhältnis

Seite: 242

steuerrechtlich zu behandeln wäre. Vgl. BGE 49 I 46 f.). Vom bundesrechtlichen Standpunkt aus hat man es daher bei dem Gewinn des Rekurrenten aus dem Bau der vier Häuser in Basel nicht zu tun mit Wertzuwachs auf Liegenschaften, Liegenschaftsertrag im weiteren Sinne, der in Basel als dem Orte der Liegenschaften besteuert werden könnte, sondern mit einem Teilertrag des Geschäftsbetriebs des Rekurrenten, der ausschliesslich in Olten als dem Orte, wo das Geschäft sich befindet, der Besteuerung unterliegt.

Die praktischen Bedenken, die der Regierungsrat von Baselstadt gegen diese Lösung geltend macht, erscheinen nicht als stichhaltig. Die Besteuerung des Wertzuwachses auf Liegenschaften im eigentlichen Sinn bleibt auch auswärts wohnenden Eigentümern gegenüber unberührt, und was die basellandschaftlichen Bauunternehmer anlangt, die auf eigene Rechnung in Basel Bauten errichten, ohne einen steuerpflichtigen Gewerbebetrieb daselbst zu haben, so geht es eben bundesrechtlich nicht an, dass Baselstadt sie für einen Teil ihres Geschäftsgewinns besteuert, und es kann dieses Verbot nicht dadurch umgangen werden, dass die Besteuerung in die Form der Einkommenssteuer auf Wertzuwachs gekleidet wird.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Der Rekurs wird dahin gutgeheissen, dass die angefochtene baselstädtische Steuerauflage aufgehoben wird und der Kanton Baselstadt dem Rekurrenten die bezogene Steuer von 1638 Fr. 50 Cts. zurückzuerstatten hat