

S. 191 / Nr. 26 Rechtsgleichheit (Rechtsverweigerung) (d)

BGE 73 I 191

26. Urteil vom 23. Oktober 1947 i. S. Bulova Watch Co. Inc. gegen Staat Bern und Verwaltungsgericht des Kantons Bern.

Regeste:

Internationale Doppelbesteuerung. Besteuerung im Kanton Bern eines Unternehmens der Uhrenindustrie mit Sitz in den USA und Zweigniederlassung in Biel.

1. Anwendbares Recht (Erw. 2).
2. Separate Besteuerung des in jedem Land erzielten Gewinnes als geeignetste Methode der Gewinnaufteilung im internationalen Doppelbesteuerungsrecht (Erw. 3).
3. Zulässigkeit solcher Besteuerung nach dem bernischen Steuerrecht, das auf die bundesgerichtliche Doppelbesteuerungspraxis verweist (Erw. 4).
4. Berechnung des Gewinns der Bieler Niederlassung auf Grund ihrer Bücher unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Lieferungen an den Hauptsitz nach Amerika zu den Gestehungskosten verbucht sind (Erw. 6).

Double imposition internationale. Imposition dans le canton de Berne d'une entreprise horlogère ayant son siège aux Etats-Unis et une succursale à Bienne.

1. Droit applicable (consid. 2).
2. L'imposition séparée du bénéfice obtenu dans chaque pays est la méthode de répartition la plus judicieuse en cas de double imposition internationale (consid. 3).
3. Ce mode d'imposition est admissible en droit bernois, lequel renvoie à la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition (consid. 4).
4. Calcul du bénéfice de la succursale biennoise sur la base de ses livres et eu égard au fait que les livraisons au siège principal, en Amérique, sont facturées au prix de revient (consid. 5).

Seite: 192

Doppia imposta internazionale. Imposizione nel Cantone di Berna d'un'azienda dell'industria degli orologi che ha la sede negli Stati Uniti o una succursale a Bienne.

1. Diritto applicabile (consid. 2).
2. L'imposizione dell'utile conseguito in ciascun paese è il metodo di riparto più adatto in caso di doppia imposta internazionale (consid. 3).
3. Questo modo d'imposizione è ammissibile in diritto bernese che rimanda alla giurisprudenza del Tribunale federale in materia di doppia imposta (consid. 4).
4. Calcolo dell'utile della succursale di Bienne in base ai suoi libri contabili e con riguardo al fatto che le forniture alla sede principale, in America, sono fatturate al prezzo di costo (consid. 5).

A. Die Rekurrentin, Bulova Watch Co. Inc. (im folgenden «Bulova» genannt), ist ein amerikanisches Unternehmen mit Sitz und Zentraleitung in New-York. Ausser verschiedenen Niederlassungen in den USA und in Kanada besitzt sie auch ein Geschäft in der Schweiz und zwar in Biel. Sie erzeugt Uhren und Uhrenbestandteile. Während des Krieges stellte sie in Amerika auch Kriegsmaterial her.

Die Filiale Biel, in der ca. 300 Arbeiter tätig sind, kauft die Rohwerke und Fourmaturen zur Hauptsache an und lässt die Uhrwerke auswärts aufrichten. Selbst beschäftigt sie sich hauptsächlich mit der Fabrikation von Assortiments, Balanciers, Zeigern und macht das Nickelage, Empierrage, Remontage der Barillets und etwas Terminage. Die zusammengesetzten Uhrwerke sendet sie an eine Tochtergesellschaft der Bulova, die American Standard Watch Co. in New-York, die dann die Ware in Amerika an Grossisten verkauft.

B. Bis und mit dem Steuerjahr 1943 wurde die Bulova im Kanton Bern auf Grund eines Steuerabkommens vom 7. Januar 1938 eingeschätzt. In der Selbsttaxation für 1944 erklärte die Bulova, im massgebenden Geschäftsjahr 1942/43 kein im Kanton Bern steuerbares Einkommen erzielt zu haben. Die Veranlagungsbehörde des Bezirks Seeland setzte indessen das steuerbare Einkommen I. Klasse der Bulova auf Fr. 3000000. fest. Einen Rekurs hiegegen wies die kantonale Rekurskommission

Seite: 193

mit Entscheid vom 5. November 1946 ab unter Erhöhung der Taxation auf Fr. 4337800. . Die von der Steuerpflichtigen gegen diesen Entscheid erhobene Beschwerde hiess das Verwaltungsgericht nur teilweise in dem Sinne gut, dass es das im Kanton Bern steuerbare Einkommen I. Klasse auf Fr. 4243137.50 festsetzte. Die Begründung lässt sich folgendermassen zusammenfassen:

- a) Die Zweigniederlassung Biel der Bulova sei gemäss Art. 17 Ziff. 4 des bernischen Steuergesetzes

vom 7. Juli 1918 in Verbindung mit § 1 Ziff. 4' § 5 Abs. 2 und § 6 des Dekretes betreffend die Veranlagung zur Einkommenssteuer vom 16. November 1927 / 14. November 1935 im Kanton Bern einkommenssteuerpflichtig. Wie das daselbst steuerbare Einkommen zu ermitteln sei, bestimme sich nach der Art des in Biel sich abwickelnden Geschäftsbetriebes und den zwischen diesem Betrieb und dem Gesamtunternehmen bestehenden Beziehungen. Die Bieler Niederlassung charakterisiere sich als ein äusserlich lokalisierter einheitlicher Organismus und daher als ein selbständiger Fabrikationsbetrieb. Hieran vermöge auch nichts zu ändern, dass sie nicht selbst an Grossisten verkaufe, sondern nach Amerika an andere Zweigniederlassungen der Bulova liefere. Aber selbst wenn das Bieler Unternehmen nicht als selbständiger Fabrikationsbetrieb, sondern als Betriebsstätte der Bulova anzusehen wäre, müsste es zufolge der weitgehenden Verselbständigung steuerrechtlich als ein selbständiger Organismus behandelt werden. Es sei daher weder willkürlich noch gesetzeswidrig, wenn die Vorinstanz für die Feststellung des steuerbaren Einkommens des Bielerbetriebes die sog. direkte Methode zur Anwendung gebracht habe. Dieses Vorgehen widerspreche auch nicht den vom Bundesgericht aufgestellten Doppelbesteuerungsgrundsätzen. Nach dem Umsatz könne der dem Kanton Bern zukommende Anteil am Gesamteinkommen schon deshalb nicht ermittelt werden, weil der Reingewinn bei der Bulova - die während des massgebenden Geschäftsjahres in den ausländischen

Seite: 194

Niederlassungen nicht nur Uhren, sondern auch Kriegsmaterial fabriziert und umgesetzt habe - nicht überall im gleichen Verhältnis zum Umsatz stehe. Aber auch eine Ausscheidung nach Erwerbsfaktoren (investiertes Kapital und ausbezahlte Arbeitslöhne) könne nicht zu einer gerechten Verteilung des Gewinnes führen und zwar sowohl deshalb, weil die Bulova in Amerika auch Handelsgeschäfte besitze und bei solchen eine Gewinnverteilung nach werbenden Faktoren nicht angängig sei, wie auch deshalb, weil die Lohnverhältnisse in der Schweiz und in Amerika während der Kriegsjahre 1942/1943 sehr verschieden gewesen seien. Hiezu komme, dass auch die Bieler Niederlassung nicht nur selbst produziere, sondern in erheblichem Masse zukaufe, also eine Tätigkeit ausübe, die in den werbenden Faktoren nicht zum Ausdruck komme. Stelle die Bieler Niederlassung einen vollständig geschlossenen Betrieb dar, so lasse sich der für sie massgebende steuerpflichtige Reingewinn an Hand ihrer Bücher mit genügender Sicherheit feststellen und habe der Antrag der Rekurrentin, die Bücher des Hauptsitzes in New-York durch ein amerikanisches Revisionsorgan untersuchen zu lassen, von der Vorinstanz abgelehnt werden dürfen.

b) Zu untersuchen bleibe lediglich noch die Frage, ob die von der Vorinstanz nach der direkten Methode vorgenommene Berechnungsart in irgend einem Punkte willkürlich sei. Der vorinstanzlichen Feststellung, es sei der Steuerpflichtigen dadurch, dass die gesamte Produktion der Bielerunternehmung von der American Standard Watch Co. zu den Gestehungskosten übernommen worden sei, die Differenz zwischen den schweizerischen Gestehungskosten und den von der Eidgenossenschaft für die betreffende Ware allgemein verbindlich festgesetzten Exportpreisen (Barragepreisen) erspart geblieben, könne sich das Verwaltungsgericht anschliessen. Anhand dieser Differenz lasse sich aber der Anteil der Bieler Niederlassung am Gesamteinkommen der Bulova ohne weiteres feststellen. Die Ausfuhr von Uhrenwaren habe. auch wenn sie seitens einer

Seite: 195

schweizerischen Niederlassung an ihren ausländischen Hauptsitz oder eine ausländische Zweigniederlassung erfolgt sei, den Verfügungen des eidgenössischen Volkswirtschaftsdepartementes vom 29. Dezember 1939, bzw. 29. Dezember 1942 über die Sanierung der Verkaufspreise in der Uhrenindustrie in Verbindung mit den Vorschriften des gleichlautenden Reglements der Fédération suisse des associations de fabricants d'horlogerie vom 1. März 1937 unterstanden. Wenn die Bieler Niederlassung, ohne die amtlich vorgeschriebenen Preise einzuhalten, Uhrenwaren zu den Einstandspreisen nach Amerika geliefert habe, sei dies steuerrechtlich unerheblich. Der Vorteil, den die Rekurrentin daraus gezogen habe, dass sie in der Schweiz zu verhältnismässig niedrigen Preisen Uhrenwaren habe erwerben können, um sie in Amerika über den schweizerischen Tarifpreisen zu verkaufen, bedeute eine Verschiebung des effektiv in der Schweiz realisierten Gewinnes nach dem Auslande und vermöge nicht zu verhindern, dass dieser Gewinn auf dem Wege der direkten Ermittlungsmethode anhand der Betriebsbuchhaltung der Schweizer Niederlassung festgestellt und als deren Gewinn erfasst werde. Einzig auf diesem Wege werde eine den tatsächlichen Verhältnissen gerecht werdende Steuerverteilung unter Vermeidung einer Doppelbesteuerung erreicht. Der Mehrgewinn, den die Rekurrentin dadurch erzielt habe, dass sie ihre Tochtergesellschaft, die American Standard Watch Co., durch die Betriebsstätte Biel zu Selbstkosten habe beliefern lassen, während andere amerikanische Unternehmungen ohne eigene Betriebe in der Schweiz die schweizerischen amtlich festgesetzten Exportpreise haben bezahlen müssen, sei nicht auf die Tätigkeit des amerikanischen, sondern des Bieler Geschäftes

zurückzuführen und daher letzterem anzurechnen. Die Rekurskommission habe daher bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens der Rekurrentin auf den Expertenbericht abstellen dürfen, der zu Recht auf den Konsulatsfakturen basiere, welche insgesamt den wirklichen Umsatz zu

Seite: 196

Grossistenpreisen ergeben. Durch die Gewährung eines Abzugs von 10 % auf dem Gesamtumsatz werde dem Gewinnanteil der in Amerika belieferten Tochtergesellschaft der Bulova hinreichend Rechnung getragen.

G. Mit der vorliegenden staatsrechtlichen Beschwerde beantragt die Bulova die Aufhebung des Entscheides des Verwaltungsgerichts vom 31. März 1947. Zur Begründung dieses Antrags wird im wesentlichen ausgeführt:

a) Nach den bernischen Vorschriften über das internationale Doppelbesteuerungsrecht seien ausländische Unternehmungen mit einer Betriebsstätte im Kanton Bern gleich wie ausserkantonale schweizerische Unternehmen innert den Grenzen der bundesrechtlichen Grundsätze über die Doppelbesteuerung steuerpflichtig. Die Bulova sei eine Aktiengesellschaft des amerikanischen Rechts mit einer Geschäftsniederlassung in Biel, die unbestrittenermassen ohne eigene juristische Persönlichkeit sei. Durch ihre Niederlassung in Biel kaufe die Bulova bei schweizerischen Fabriken Rohwerke und Bestandteile ein und lasse sie bei selbständigen schweizerischen Terminagefirmen fertig machen; die eigene Fabrikationstätigkeit sei von untergeordneter Bedeutung. Die Niederlassung in Biel tätige keine Verkäufe, sondern gebe die Ware restlos an die Hauptniederlassung oder den kanadischen Ableger weiter. Die selbständige Erzielung eines Gewinnes durch die Niederlassung in Biel sei bei der Einseitigkeit ihrer geschäftlichen Betätigung begrifflich ausgeschlossen. An der rechtlichen und wirtschaftlichen Unselbständigkeit der Bieler Niederlassung habe auch die Verfügung des eidg. Volkswirtschaftsdepartements vom 29. Dezember 1942 nichts zu ändern vermocht, ganz abgesehen davon, dass sie erst auf das letzte Viertel des Grundlagejahres 1942/43 anwendbar gewesen sei. Für die Ermittlung des steuerrechtlich massgebenden Beitrages der Bieler Niederlassung an den Gewinn des Gesamtunternehmens sei nach der von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung für solche Fälle entwickelten Methode vorzugehen. Keinesfalls dürfe ein

Seite: 197

Sondereinkommen konstruiert und der bernischen Steuerhoheit unterworfen werden. Würden der Ermittlung des wirklichen steuerbaren Einkommens unüberwindliche Hindernisse im Wege stehen, was die Rekurrentin bestreite, so müsste nach einem im Steuerrecht allgemein gehandhabten Grundsatz auf Erfahrungszahlen abgestellt werden. Für die Uhrenindustrie seien solche verfügbar, vor allem dank der gründlichen Bearbeitung durch die eidg. Steuerverwaltung (Sektion Kriegsgewinnsteuer).

b) Der angefochtene Entscheid verletze die Rekurrentin in ihrem verfassungsmässigen Recht auf Gleichstellung vor dem Gesetz (Art. 4 BV). Die Grundlage des Entscheides bilde eine amtliche Bücherexpertise, die sich auf die Prüfung der durchaus fragmentarischen, nach geschäftlichen Gesichtspunkten aufgebauten Buchhaltung der unselbständigen Bieler Niederlassung stütze. Die Rekurrentin sei mit dem von ihr während des ganzen bisherigen Verfahrens unablässig gestellten Begehren auf Abnahme weiterer Beweise nicht gehört worden. Einen Anspruch auf Abnahme dieser Beweise hätte die Rekurrentin sogar dann gehabt, wenn sie dafür kein materielles Interesse nachzuweisen vermocht hätte (BGE 64 I S. 148). Die Beweisverweigerung wiege im vorliegenden Falle umso schwerer, als das bernische Recht den Steuerjustizbehörden die Anordnung einer Bücheruntersuchung ausdrücklich zur Pflicht mache, wenn der Steuerpflichtige sich zur Vorlage seiner Bücher bereit erkläre. Dieser Anspruch des Steuerpflichtigen müsse aber, wenn er überhaupt einen Sinn haben solle, auf die Vorname einer umfassenden Bücheruntersuchung gehen. Eine nur fragmentarische Untersuchung, wie sie im vorliegenden Falle angeordnet worden sei, sei eine klare Verletzung des Anspruchs auf Abnahme des Beweises mittels Geschäftsbüchern. Die Tatsachen, für die der Beweis durch die Geschäftsbücher des Hauptsitzes angeboten worden sei, sei übrigens nicht irrelevant, wie sich schon aus der einfachen Überlegung ergebe, dass der Bieler Niederlassung in Ergänzung der

Seite: 198

dort geführten Bücher ein angemessener Anteil der Unkosten des Gesamtunternehmens belastet werden müsste.

c) Das Verwaltungsgericht konstruiere einen rein imaginären Gewinn der Bieler Niederlassung, der gleich der Differenz zwischen den in Biel ausgewiesenen Gestehungskosten und den für den Export vorgeschriebenen Preisen sein solle. Damit werde, wie die Rekurskommission selbst zugebe, ein Sondereinkommen «berechnet». Dadurch werde aber - das Doppelbesteuerungsverbot verletzt. Das Verwaltungsgericht lege den wirtschaftlichen Vorschriften über die Exportpreise eine völlig unhaltbare

Bedeutung bei, indem es sie als objektiven Masstab eines Reingewinnes im steuerrechtlichen Sinne anwende. Hierbei werde noch übersehen, dass diese Vorschriften erst auf den 1. Januar 1943 in Kraft getreten seien. Die Differenz zwischen den in Biel ersichtlichen Gestehungskosten und dem rein theoretischen Exportwert werde im vollen Betrag als ein der Niederlassung Biel zuzurechnendes Einkommen betrachtet. Die offenbare Unhaltbarkeit der Argumentation des Verwaltungsgerichtes gehe daraus hervor, dass der Nettogewinn in der Uhrenindustrie durchschnittlich unter 10 % des Umsatzes stehe, der vom Verwaltungsgericht berechnete imaginäre Nettogewinn der Niederlassung Biel aber rund 20 % des Umsatzes erreiche. Die willkürliche Belastung der Rekurrentin sei auf die irrige Annahme zurückzuführen, die Differenz zwischen Gestehungskosten und Exportpreisen sei ein in Biel realisiertes Einkommen, während doch eine Realisierung erst in Amerika mit Hilfe des Gesamtunternehmens und seiner Aufwendungen möglich sei. Würde die Anwendung der direkten Methode als zulässig betrachtet, so müsste die aus den Bieler Geschäftsbüchern gezogene Berechnungsgrundlage ergänzt werden durch eine verhältnismässige Belastung der Bieler Niederlassung mit Auslagen des Gesamtunternehmens.

D. Das Verwaltungsgericht und der Regierungsrat des Kantons Bern beantragen die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

Seite: 199

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Die Rekurrentin erblickt darin, dass ihrem Begehren auf Anordnung einer Bücheruntersuchung an ihrem Hauptsitz in New-York nicht entsprochen wurde, selbst dann eine Rechtsverweigerung oder Verweigerung des rechtlichen Gehörs, wenn kein materielles Interesse an der Abnahme dieses Beweises habe dargetan werden können. Doch diese Auffassung ist unhaltbar. Vom Nachweis eines materiellen Interesses sieht die bundesgerichtliche Praxis selbst in Zivil- und Strafprozessen nur dann ab, wenn wesentliche Prozessformen verletzt sind, also insbesondere dann, wenn einer Partei in einem Prozessverfahren keine Gelegenheit gegeben wurde, sich zu äussern (BGE 63 I S. 111; 64 I S. 148/9). Dagegen kann von einer Rechtsverweigerung oder Verweigerung des rechtlichen Gehörs keine Rede sein, wenn ein Beweis über Tatsachen nicht abgenommen wird, die für die Entscheidung der Streitsache als unerheblich betrachtet werden dürfen (BGE 15 S. 18; 23 S. 1322). Ob aber eine Tatsache erheblich ist oder nicht, ist eine Frage, die zur materiellen Prüfung der Streitsache gehört und daher in diesem Zusammenhang zu erörtern ist.

2. Da zwischen der Schweiz einerseits und den USA und Kanada andererseits kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht und der einzige durch die bundesgerichtliche Praxis aus Art. 46 Abs. 2 BV für das internationale Verhältnis abgeleitete Grundsatz, dass eine in der Schweiz steuerpflichtige Person für ihre im Ausland gelegenen und dort tatsächlich zur Steuer herangezogenen Grundstücke sowie deren Ertrag nicht auch noch in der Schweiz besteuert werden darf (BGE 44 I S. 24 ff.; 41 I S. 76/6; 32 I S. 524), im vorliegenden Falle nicht verletzt sein kann, sind für die Besteuerung der Rekurrentin im Kanton Bern ausschliesslich die Vorschriften der bernischen Steuergesetzgebung und - in Ergänzung derselben - allgemeine Rechtsgrundsätze massgebend. Die Auslegung und Anwendung

Seite: 200

dieser Vorschriften und Rechtsgrundsätze kann aber das Bundesgericht nur unter dem Gesichtspunkte der Willkür überprüfen (BGE 40 I S. 463; nicht publizierte Entscheid des Bundesgerichts i. S. Mechanische Seidenstoffweberei Bern v. 18. Dezember 1925, S. 18 ff.). Es kann somit den Entscheid des Verwaltungsgerichtes vom 31. März 1947 nur aufheben, wenn die durch diesen Entscheid bestätigte Steuereinschätzung der Rekurrentin pro 1944 ganz offensichtlich gegen Vorschriften der bernischen Steuergesetzgebung oder allgemein anerkannte Rechtsgrundsätze verstösst.

3. Besitzt ein Unternehmen in mehreren Staaten Betriebsstätten, so kann die Aufteilung des steuerpflichtigen Gewinns auf die einzelnen Betriebsstätten nach der direkten oder indirekten Methode erfolgen. Unter der direkten Methode versteht die das internationale Doppelbesteuerungsrecht behandelnde Literatur - abweichend von der interkantonalen Doppelbesteuerungspraxis des Bundesgerichtes - nicht die bruchteilmässige Aufteilung des Gesamtgewinnes nach den Gewinn- und Verlustrechnungen der einzelnen Betriebsstätten, sondern die separate Besteuerung der Betriebsstätten; jede bruchteilmässige Aufteilung des Gesamtgewinnes wird, auch wenn sie nach den Gewinn- und Verlustrechnungen der Betriebsstätten erfolgt, zu den indirekten Methoden gerechnet. Bei der direkten Methode im Sinne des internationalen Doppelbesteuerungsrechtes konstruiert jeder Staat - was nach der bundesgerichtlichen Praxis im interkantonalen Verhältnis unzulässig ist (BGE 53 I S. 455) - ein Sondereinkommen der auf seinem Gebiet liegenden Betriebsstätte. Auf Grund einer Fiktion der Selbständigkeit der an sich unselbständigen Betriebsstätte besteuert jeder Staat den im Inland erzielten Gewinn, unabhängig vom Gesamtergebnis der Unternehmung, also selbst wenn dieses mit

einem Verlust abschliesst. Diese «direkte» Methode eignet sich - nach der in der Literatur herrschenden Auffassung - für die internationale Steuerauscheidung besser als

Seite: 201

irgend eine der «indirekten» Methoden. Im internationalen Verhältnis muss die Aufteilung und Abgrenzung des Besteuerungsrechtes derart erfolgen, dass wenn immer möglich jeder Staat eine direkte Kontrollmöglichkeit hat. Die Tätigkeit der Steuerbehörden ist aber, wie jede andere staatliche Funktion, auf das eigene Staatsgebiet beschränkt. Auch die Steuerbehörden können jenseits der Landesgrenze keine Nachprüfungen vornehmen und daher auch nicht die von einem ausländischen Unternehmen über den Gesamtgewinn und die Verteilungsfaktoren gemachten Angaben durch einen eigenen Steuerbeamten an Hand der Geschäftsbücher nachprüfen lassen. Rechtshilfe wird seitens des ausländischen Staates nur auf Grund eines Staatsvertrages geleistet. Der Beizug eines ausländischen Privatexperten aber kann den Steuerbehörden nicht zugemutet werden und zwar nicht nur wegen der langen Verzögerung und der grossen Kosten, die hieraus erwachsen würden, sondern vor allem auch deswegen, weil ein ausländischer Privatexperte, wie übrigens auch ein Beamter des auswärtigen Staates, keine hinreichende Gewähr für zuverlässige Erhebungen bieten würde, da er die von den Steuerbehörden und Gerichten des ersuchenden Staates befolgten Richtlinien, ihre Bemessungs- und Schätzungsgrundsätze, nicht genügend kennen würde. Eine direkte Kontrollmöglichkeit steht den Steuerbehörden bei Unternehmungen, die in mehreren selbständigen Staaten Betriebstätten besitzen, in vollem Umfange nur bei Anwendung der «direkten» Ausscheidungsmethode zu, d. h. nur dann, wenn jeder Staat den Ertrag der auf seinem Gebiet gelegenen Betriebstätte als selbständiges Steuerobjekt, also ohne Rücksicht auf das Gesamteinkommen der Unternehmung, zur Steuer heranzieht. Ein Mangel -haftet dieser Methode freilich insofern an, als sie, wenn eine Betriebstätte mit Verlust abschliesst, zu einer mehr als 100-prozentigen Gesamtbelastung führt, weil die Summe der von den einzelnen Staaten besteuerten Erträge den Gesamtertrag der Unternehmung übersteigt. Doch dieser Nachteil wird

Seite: 202

mehr als nur aufgewogen durch den grossen Vorteil, der darin liegt, dass das Steuerobjekt der einzelnen Staaten genau abgegrenzt und dessen leichte und zuverlässige Feststellung jedem Staate ermöglicht wird. Ein Staat, der die direkte Methode befolgt, d. h. den Ertrag der inländischen Betriebstätte als Steuerobjekt behandelt, muss freilich diesen Grundsatz konsequent durchführen, d. h. das Ergebnis der ausländischen Betriebstätten stets, gleichgültig ob es positiv oder negativ ausgefallen ist, unberücksichtigt lassen und besitzt daher nicht nur, wenn die inländische Betriebstätte mit Verlust, das Gesamtunternehmen jedoch mit Gewinn arbeitet, keine Steuerforderung, sondern darf auch bei der Festsetzung eines progressiven Steuergesetzes den Auslandsgewinn nicht zum Inlandsgewinn hinzurechnen (SPITALER, Das Doppelbesteuerungsproblem S. 541 ff.; WACKERNAGEL in der Festgabe für Carl Wieland S. 418 ff.; WETTER, Die internationale Doppelbesteuerung, insbesondere bei Erwerbsunternehmungen S. 178 ff., S. 292 ff.). Die separate Besteuerung der Betriebstätten wird denn auch im Vertragsentwurf des Völkerbundes «über die zwischenstaatliche Aufteilung des Einkommens und Vermögens aus Gewerbebetrieb zum Zwecke der Besteuerung» den Staaten in erster Linie empfohlen (WETTER, 1. C. S. 283 ff., insbesondere 286/7; WACKERNAGEL, 1. C. S. 419 ff.).

4. Die bernischen Steuerbehörden durften daher jedenfalls dann, wenn das bernische Steuerrecht keine abweichenden Vorschriften enthielt, den in der Bieler Niederlassung der Rekurrentin erzielten Gewinn als Sondereinkommen zur Einkommenssteuer I. Klasse heranziehen. Nun enthielt aber das bis Ende des Jahres 1944 geltende bernische Steuerrecht in § 6 des Einkommenssteuerdekretes vom 16. November 1927/14. November 1935 die Bestimmung, dass interkantonale Unternehmungen, die im Kanton Bern ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen unterhalten, mittels deren sich daselbst ein wesentlicher Teil ihres technischen oder

Seite: 203

kommerziellen Betriebes vollzieht, innert den Grenzen der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungsgrundsätze steuerpflichtig sind. Doch lässt sich wenigstens ohne Willkür die Auffassung vertreten, dass damit die vom Bundesgericht lediglich für das interkantonale Verhältnis aufgestellten Doppelbesteuerungsgrundsätze nur insoweit auch für das internationale Verhältnis anwendbar erklärt werden, als nicht Unterschiede bestehen, die ein Abweichen von diesen Grundsätzen rechtfertigen. Nun fehlt aber die Möglichkeit, die bruchteilmässige Aufteilung des Gesamtgewinnes auf die einzelnen Betriebstätten zu kontrollieren wohl im internationalen, nicht aber auch im interkantonalen Verhältnis und zwar hier schon deshalb nicht, weil das Bundesgericht als oberste Instanz alle eventuell noch fehlenden Erhebungen in den beteiligten Kantonen anordnen kann. Es ist daher eine durch die tatsächlichen Verhältnisse gerechtfertigte Abweichung von den vom

Bundesgericht für das interkantonale Verhältnis aufgestellten Doppelbesteuerungsgrundsätzen, wenn bei der Rekurrentin die Steuerauscheidung nicht durch eine bruchteilmässige Aufteilung des Gesamtgewinnes der Unternehmung, sondern durch separate Besteuerung des in der Bieler Niederlassung erzielten Gewinnes erfolgt, zumal zwischen der Schweiz einerseits und den USA und Kanada andererseits keine Vereinbarung besteht, die eine gegenseitige Rechtshilfpflicht in Steuersachen vorsehen würde.

Im vorliegenden Falle ergibt sich übrigens auch dann kein anderes Resultat, wenn angenommen wird, dass die bernischen Steuerbehörden - wie sie dies wenigstens vereinzelt getan haben (BGE 40 I S. 466 ff.; Steuerpraxis II S. 122 ff.; nicht publizierter Entscheid des Bundesgerichts i. S. Gothaer Lebensversicherungsbank vom 19. Februar 1914) - sich im internationalen Verhältnis an die von der bundesgerichtlichen Praxis für das interkantonale Verhältnis aufgestellten Ausscheidungsgrundsätze zu halten hatten und daher kein Sondereinkommen der Bieler Niederlassung sondern nur einen ihrer Tätigkeit entsprechenden

Seite: 204

Anteil am Gesamteinkommen des ganzen Unternehmens besteuern durften.

Jedenfalls durften in diesem Falle die bernischen Steuerbehörden, ohne sich einer willkürlichen Missachtung der bundesgerichtlichen Praxis schuldig zu machen, eine bruchteilmässige Aufteilung des Gesamtgewinnes nach den Gewinn- und Verlustrechnungen der einzelnen Betriebstätten vornehmen. Diese Methode ist nach der bundesgerichtlichen Praxis zu Art. 46 Abs. 2 BV stets dann anzuwenden, wenn sie in besserer und sicherer Weise als indirekte Methoden das Mass anzeigt, in welchem jede Niederlassung mitgewirkt hat an der Erzielung des Gesamtgewinnes der Unternehmung (nicht publizierter Entscheid i. S. AG. J. Gfeller-Rindlisbacher vom 14. Juli 1933, S. 9 und i. S. Noba S.A. vom 30. September 1938, S. 30 ff.). Eine Steuerauscheidung nach den Umsätzen fällt im vorliegenden Fall, wie die Rekurrentin im kantonalen Verfahren selbst anerkannt hat, ausser Betracht, da sich diese Methode nur für reine Handelsunternehmungen eignet. Aber auch die von der Rekurrentin vorgeschlagene Steuerauscheidung nach Erwerbsfaktoren durften die Steuerbehörden im vorliegenden Falle ablehnen, da sie sich nur für Fabrikationsunternehmungen eignet (BGE 51 I S. 404; 52 I S. 252), das Unternehmen der Rekurrentin aber unbestrittenermassen kein ausschliessliches Fabrikationsgeschäft, sondern in beträchtlichem Umfang Handelsgeschäft ist und insbesondere auch in Biel die für den Export nach Amerika bestimmten Waren nur zum kleinem Teil selbst herstellt, im übrigen aber bei andern Schweizergeschäften bestellt. Die Steuerauscheidung durfte daher im vorliegenden Falle ganz zweifellos ohne Willkür an Hand der Gewinn- und Verlustrechnungen der einzelnen Betriebstätten vorgenommen werden, sofern es möglich sein, sollte, auf diese Weise mit einiger Sicherheit das Mass festzustellen, in welchem die Bieler Niederlassung im Geschäftsjahr 1942/43 an der Erzielung des Gesamtgewinnes mitgewirkt hatte. Diese Möglichkeit besteht aber, wie in Erwägung Ziff. 5 dargetan wird.

Seite: 205

Schliessen alle Betriebstätten des steuerpflichtigen Unternehmens mit einem Gewinn ab, so ergibt sich bei der Aufteilung des Gesamtgewinnes nach den Gewinn- und Verlustrechnungen der einzelnen Betriebstätten das gleiche Resultat wie bei der Heranziehung des von den einzelnen Betriebstätten ausgewiesenen Reingewinnes als Steuerobjekt. Die beiden Aufteilungsmethoden führen nur dann zu einem andern Ergebnis, wenn eine Betriebstätte mit Verlust abschliesst. Die Rekurrentin hat nun aber nie behauptet, dass bei einer ihrer Betriebstätten das für die Veranlagung pro 1944 massgebende Geschäftsjahr 1942/43 mit einem Verlust abgeschlossen habe. Gemäss den von ihr im kantonalen Beschwerdeverfahren gemachten Angaben hat im Geschäftsjahr 1942/43 ihr Gesamtreingewinn nach Abzug von 20 % Fr. 8,984,592.-, also ohne diesen Abzug Fr. 11,230,740. betragen. Das amerikanische Geschäft, das bei der Steuerauscheidung ohne Willkür als Einheit dem Schweizergeschäft, d. h. der Bieler Niederlassung gegenübergestellt werden darf, schliesst also auch dann noch mit einem grossen Reingewinn ab, wenn gemäss dem angefochtenen Entscheid der schweizerische Anteil am Reingewinn auf Fr. 4,243,137.50 angesetzt wird.

Die Untersuchung der bei den amerikanischen Niederlassungen geführten Bücher war daher für die Ermittlung des im Kanton Bern steuerpflichtigen Einkommens unerheblich und zwar nicht nur dann, wenn das Einkommen der Bieler Niederlassung als Sondereinkommen besteuert werden durfte, sondern - nachdem als feststehend betrachtet werden durfte, dass auch die Rechnungen der amerikanischen Niederlassungen mit einem Gewinn abschlossen - auch dann, wenn ein dem Gewinn der Bieler Niederlassung entsprechender Anteil des Gesamtgewinns zur Steuer heranzuziehen war. In der Nichtanordnung einer Bücheruntersuchung bei den amerikanischen Niederlassungen kann daher keine Rechtsverweigerung liegen.

5. Die Rechnung der Bieler Niederlassung für das Geschäftsjahr 1942/43 schliesst weder mit Gewinn noch mit Verlust ab, sondern ist ausgeglichen, da die Lieferungen

Seite: 206

nach Amerika zu den Gestehungskosten verbucht sind. Den Steuerbehörden steht aber, wie allgemein anerkannt ist, sowohl bei der interkantonalen, wie auch bei der internationalen Steuerabgrenzung das Recht zu, an den Gewinn- und Verlustrechnungen der Betriebstätten Korrekturen vorzunehmen, um künstliche Gewinnverschiebungen rückgängig zu machen und den wirklichen Anteil der Niederlassungen an der Erzielung des Gesamtertrages zum Ausdruck zu bringen (BGE 64 I S. 403; 71 I S. 337; WETTER 1. C. S. 179 ff; SPITALER 1. C. S. 542; Vertragsentwurf des Völkerbundes Art. 3 Ziff. 2 bei WACKERNAGEL 1. c. S. 419 oder bei WETTER 1. C. S. 286). Im vorliegenden Falle liegt nun aber, wie ohne jede Willkür angenommen werden kann, eine künstliche Gewinnverschiebung nach dem Ausland insofern vor, als die Bieler Niederlassung ihre Waren nach Amerika an die Hauptniederlassung oder was unbestrittenemassen als wirtschaftlich und rechtlich gleichbedeutend betrachtet werden durfte an eine ihrer Tochtergesellschaften zu den Gestehungskosten in einer Zeit verbucht hat, da in der Schweiz viel höhere Exportpreise vorgeschrieben waren, die von allen jenen amerikanischen Bezüglern bezahlt werden mussten, die in der Schweiz keine Niederlassung hatten. Solche Exportpreise bestanden in der Schweiz nicht erst seit dem 1. Januar 1943, d. h. seit dem Inkrafttreten der Verfügung des eidg. Volkswirtschaftsdepartements vom 29. Dezember 1942, sondern auch schon für die frühern Jahre. (Vgl. die Verfügung des eidg. Volkswirtschaftsdepartements vom 29. Juli 1936, AS Bd. 52, S. 615 ff.; den Bundesratsbeschluss vom 29. Dezember 1939, AS Bd. 55 S. 1649 ff.). Möglich ist, dass die Bieler Niederlassung der Rekurrentin bis zum 1. Januar 1943 ihre Waren - auf Grund von Visa der Chambre suisse de l'horlogerie - ausnahmsweise zu den Gestehungskosten nach Amerika exportieren durfte. Doch diese Visa wurden der Bieler Niederlassung nur erteilt gegen die Zusicherung, dass die Waren in Amerika nicht zu einem den schweizerischen Exportpreisen nicht entsprechenden Preise verkauft werden. (Vgl. das Schreiben der Société

Seite: 207

générale de l'horlogerie suisse vom 2. Oktober 1936.) An diese Zusicherung hat sich die Rekurrentin nach ihren eigenen Angaben - wie die Rekurskommission festgestellt hat und unbestritten geblieben ist - beim Verkauf in Amerika auch tatsächlich gehalten. Ob aber die Bieler Niederlassung, wie dies laut Schreiben des eidg. Volkswirtschaftsdepartements vom 8. August und 2. November 1946 seit dem 1. Januar 1943 zutraf, nur zu den amtlich vorgeschriebenen Exportpreisen nach Amerika liefern durfte, oder ob sie die zu billigeren Preisen exportierte Ware in Amerika nicht unter den von der Schweiz amtlich festgesetzten Exportpreisen verkaufen durfte, ist aber, wie jedenfalls ohne Willkür angenommen werden darf, für die Berechnung des von der Bieler Niederlassung erzielten Gewinnes bedeutungslos; denn in beiden Fällen bildet die Differenz zwischen den amtlich festgestellten Exportpreisen und den Gestehungskosten einen Gewinn, von dem angenommen werden darf, dass er grundsätzlich in der Schweiz erzielt wurde und daher auch hier steuerpflichtig ist. Von den Exportpreisen war freilich ein Abzug zu machen, weil die Bieler Niederlassung nicht direkt an amerikanische Grossisten geliefert hat, sondern diese Lieferung durch eine amerikanische Niederlassung der Rekurrentin besorgen liess. Für diese in Amerika sich abspielende Tätigkeit haben die bernischen Steuerbehörden gemäss dem Gutachten des amtlichen Experten 10 % des auf Fr. 23,124,552. sich belaufenden Umsatzes, also Fr. 2,312,455.20, in Abzug gebracht. Es ist daher nicht richtig, wenn die Rekurrentin behauptet, der bernische Fiskus betrachte die Differenz zwischen dem Exportwert und den in Biel ersichtlichen Gestehungskosten in vollem Umfang als ein der Niederlassung Biel zuzurechnendes Einkommen. Dass 10 % des Gesamtumsatzes keine hinreichende Entschädigung für jene amerikanische Niederlassung darstelle, die den Verkauf an die amerikanischen Grossisten zu besorgen hatte, hat die Rekurrentin nicht darzutun versucht. Der auf diese Weise errechnete Gewinnanteil der Bieler

Seite: 208

Niederlassung wäre höchstens dann noch zu kürzen gewesen, wenn der Hauptsitz in New-York Anspruch auf ein Präcipuum gehabt hätte. Doch einen solchen Anspruch hätte er nur dann gehabt, wenn die dortige Zentraleitung im Geschäftsjahr 1942/43 einen Einfluss auf das Geschäftsergebnis der Bieler Niederlassung ausgeübt hätte (42 I S. 136). Die Rekurrentin hat aber die von der Rekurskommission in ihrem Entscheide (S. 5 unten) aufgestellte Behauptung, dass die Bieler Niederlassung während des Krieges gar nicht von Amerika aus habe geleitet werden können, nicht zu entkräften versucht.

Das Verwaltungsgericht durfte daher sehr wohl der Auffassung sein, dass die von ihm für die Feststellung des Gewinnanteils der Bieler Niederlassung zur Anwendung gebrachte Berechnungsmethode den besondern Verhältnissen des vorliegenden Falles am besten entspreche und auch einer Berechnung auf Grund von Erfahrungszahlen vorzuziehen sei, da der tatsächlich

erzielte Gewinn sehr wohl infolge besonderer Umstände beträchtlich von dem Gewinne abweichen kann, der durchschnittlich im betreffenden Gewerbe erzielt wird.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Vgl. auch Nr. 27. - Voir aussi no 27