

S. 142 / Nr. 25 Doppelbesteuerung (d)

BGE 79 I 142

25. Urteil vom 3. Juni 1953 i. S. Landgesellschaft Bruderholz A. G. gegen Kanton Baselstadt.

Regeste:

Doppelbesteuerung: Die Besteuerung des Kapitalgewinns aus der Veräusserung von Liegenschaften steht, auch wenn er von einem Liegenschaftshändler erzielt worden ist, ausschliesslich dem Kanton der gelegenen Sache zu, sofern dessen Steuerhoheit nur durch Grundeigentum bestimmt ist (Praxisänderung).

Seite: 143

Double imposition: Même lorsqu'il est obtenu à titre professionnel, le gain résultant de la vente d'immeubles doit être imposé uniquement par le canton du siège, à condition que la souveraineté fiscale ne soit déterminée que par la propriété foncière (changement de jurisprudence).

Doppia imposta: Anche quando è conseguito a titolo professionale, il guadagno risultante da una vendita immobiliare dev'essere imposto unicamente dal Cantone ove l'immobile è situato, purchè la sovranità fiscale sia determinata soltanto dalla proprietà fondiaria (cambiamento della giurisprudenza).

A. - Die Landgesellschaft Bruderholz A. G. bezweckt, Liegenschaften, namentlich auf dem Bruderholz bei Basel, anzukaufen, zu parzellieren und zu verkaufen; Bauunternehmungen und damit zusammenhängende Geschäfte sind nicht ausgeschlossen (§ 1 der Statuten). Die Aktiven der Gesellschaft bestehen in der Hauptsache in Grundstücken auf dem Bruderholz. Ihr Grundbesitz, der unmittelbar nach der Gründung (1905) rund 570,000 m² umfasste, liegt zum Teil auf baselstädtischem, zum Teil auf basellandschaftlichem Boden. Ihr Sitz ist in Basel.

Im Jahre 1947 verkaufte die Gesellschaft Liegenschaften zu Preisen, welche insgesamt Fr. 250,599.- ausmachen. Davon entfallen auf den Grundbesitz in Basel-Stadt Fr. 160,734.- (64,14 %) und auf denjenigen in Baselland Fr. 89,865. (35,86 0/o).

Der Kanton Baselland belegte die Verkäufe der in seinem Gebiete liegenden Grundstücke mit der Liegenschaftsgewinnsteuer gemäss § 13 des Staatssteuergesetzes. Die steuerpflichtigen Gewinne wurden für 1947 auf insgesamt Fr. 30,627.80 (Differenz zwischen früherem und neuem Erwerbspreis abzüglich Vermittlungskosten) festgesetzt (Veranlagungen vom 1 7./21. Juli und vom 11/16. September 1947). Im übrigen wird die Gesellschaft in Baselland für ihren dortigen Grundbesitz und die daraus gezogenen Nutzungen den ordentlichen Steuern unterworfen.

Der Kanton Baselstadt erfasste bei der Veranlagung der Gesellschaft zur Ertragssteuer für 1947 den Gewinn

Seite: 144

dieses Jahres, welcher hauptsächlich aus den Landverkäufen herrührt, nach folgender Rechnung:
Fr. Fr.

Gesamter Reingewinn 54150.58

abzüglich 10 % Voraus für

Baselstadt 5415.08 5415.08

zu verteilen 48735.50

Anteil Baselstadt 64,14 % 31258.95

In Baselstadt

steuerbarer Reingewinn: 36674.03

Diese Veranlagung wurde im Einsprache- und Rekursverfahren bestätigt, zuletzt vom Regierungsrat (Entscheid vom 29. Februar 1952).

B. - Gegen diesen Entscheid führt die Landgesellschaft Bruderholz A. G. staatsrechtliche Beschwerde wegen Doppelbesteuerung (Art. 46 Abs. 2 BV) mit dem Antrag, ihn aufzuheben und die Steuerverwaltung Baselstadt anzuweisen, den Gewinn aus Verkäufen im Kanton Baselland gelegener Grundstücke nicht zu besteuern und demnach den in Baselstadt für 1947 steuerbaren Gewinn auf Fr. 150.73 festzusetzen. Es wird geltend gemacht, die Beschwerdeführerin sei keine Liegenschaftshändlerin, sondern eine Liquidationsgesellschaft. Der von ihr aus Landverkäufen erzielte Gewinn sei nicht, jedenfalls nicht im wesentlichen, auf ihre Tätigkeit zurückzuführen, sondern auf die günstige Lage der Objekte, die Konjunktur, die Verknappung des Angebots an Boden und die von ihr nicht beabsichtigte Erschliessung neuer Wohngebiete. Man habe es daher nicht mit Händlergewinn zu tun, sondern mit ausgesprochenem Wertzuwachs, welcher nach dem für Erträge aus Grundbesitz allgemein geltenden Grundsatz der Besteuerung am Ort der gelegenen Sache unterliege. Deshalb sei

die Steuerverteilung so vorzunehmen, dass jedem Kanton der Teil des Ertrages zugewiesen werde, der sich aus dem Überschuss des Erlöses aus dem Verkauf der daselbst gelegenen Grundstücke über den Einstandspreis nach Abzug der mit den betreffenden Verkäufen verbundenen Unkosten ergebe, wobei in Baselstadt als dem Kanton des Geschäftssitzes noch

Seite: 145

die eigentlichen Verwaltungsspesen abzuziehen seien. Auf Baselstadt entfalle daher ein Reingewinnanteil von Fr. 150.73, auf Baselland ein solcher von Fr. 53,999.85.

C. - Der Regierungsrat des Kantons Baselstadt beantragt Abweisung der Beschwerde. Er führt aus, die Beschwerdeführerin sei nach ihrem statutarischen Zweck, den Gründungsakten und der Tätigkeit, die sie zur Verwirklichung ihrer spekulativen Absichten entfaltet habe, als Liegenschaftshändlerin zu betrachten. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts sei daher Baselstadt befugt, auch den aus dem Verkaufe von Liegenschaften im Nachbarkanton erzielten Gewinn voll zu besteuern.

D. - Der Regierungsrat des Kantons Baselland hält dafür, dass die Besteuerung des Gewinns aus dem Verkauf von Liegenschaften, soweit es sich nicht um blossen Buchgewinn handle, im interkantonalen Verhältnis ausschliesslich dem Ort der gelegenen Sache zugewiesen werden sollte. Er ersucht daher das Bundesgericht, die einschlägige Rechtsprechung auf ihre Begründetheit zu überprüfen. Er fügt bei, dass die Beschwerdeführerin seines Erachtens mit Recht bestreite, eine Liegenschaftshändlerin zu sein.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- (Verweisung auf BGE 78 I 326, 79 I 138 Erw. 3).

2.- Zu den der Steuerhoheit des Liegenschaftskantons unterliegenden Erträgen gehört einmal der durch den Grundbesitz ermöglichte Nutzungsgewinn. Sodann ist diesem Kanton das Recht vorbehalten, den bei der Veräusserung einer Liegenschaft erzielten Gewinn aus sogenanntem Wertzuwachs zu erfassen, sei es mit der allgemeinen Einkommenssteuer, sei es mit einer Spezialsteuer. Gemeint ist eine Wertsteigerung, welche die Liegenschaft in der Zeit zwischen Erwerb und Veräusserung ohne Zutun des Eigentümers infolge allgemeiner Ursachen (Konjunktur, Geldentwertung) und besonderer örtlicher Verhältnisse (Zunahme der Überbauung und der

Seite: 146

Nachfrage nach Land, Anlage von Strassen und Kanalisationen) erfahren hat. Dieser Zuwachs wird wegen seines engen Zusammenhanges mit den örtlichen Gegebenheiten als Liegenschaftsertrag im weiteren Sinne betrachtet und den Nutzungen der Liegenschaft gleichgestellt (BGE 45 I 286, 49 I 45, 54 I 240).

Dagegen hat das Bundesgericht entschieden, dass es sich anders verhalte, wenn der Gewinn aus der Veräusserung von Liegenschaften im wesentlichen die Folge einer gewerblichen Tätigkeit des Verkäufers sei. Das treffe zu beim Liegenschaftshändler, dessen Tätigkeit ausser im An- und Verkauf im Aufsuchen der Gelegenheiten dazu, den erforderlichen Auskündungen und der Bereitstellung der Objekte zum Verkauf (Parzellieren usw.) besteht. Als Quelle des Gewinns erscheine hier nicht die Liegenschaft, sondern die persönliche Tätigkeit des Händlers. Die Besteuerung des Ergebnisses solcher Tätigkeit stehe aber nach dem für Erwerbseinkommen allgemein geltenden Grundsatz demjenigen Kanton zu, wo der Pflichtige wohnt oder seinen Geschäftssitz hat (BGE 49 I 46). Gleich zu behandeln sei der Bauunternehmer, der Land kauft, darauf Häuser erstellt, sie verkauft und aus diesem Gewerbe einen Gewinn zieht (BGE 54 I 241). Im erstgenannten Urteil hat das Bundesgericht beigefügt (S. 46/47), da bei der Tätigkeit des Liegenschaftshändlers die Ausnützung der Konjunktur nur ein nebensächliches, zufälliges, nicht ein notwendiges Element sei, könne auch nicht verlangt werden, dass der Kanton des Wohn- oder Geschäftssitzes bei der ihm zustehenden Besteuerung des Einkommens (Ertrages) eine Ausscheidung treffe, die einzelnen Mehrerlöse in den Geschäftsgewinn und einen andern Teil, der allenfalls als Ausdruck einer objektiven Wertsteigerung erscheinen könnte, zerlege; ob der Händler für die mühelose, ohne sein Zutun eingetretene Wertvermehrung, soweit eine solche überhaupt in Betracht falle, daneben auch noch durch den Liegenschaftskanton besteuert werden dürfe, könne offen gelassen werden. In späteren

Seite: 147

Entscheiden hat das Gericht eingeräumt, dass auch bei einem geschäftlichen Verkauf die Spekulation auf den Konjunkturgewinn eine erhebliche Rolle spielen und dass andererseits bei einem Verkauf im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung ein Gewinn unter Umständen durch Ausnützung anderer Umstände als einer objektiven Wertsteigerung erzielt werden könne; es hat darin indes keinen Grund zu einer Praxisänderung gesehen. Es ist noch einen Schritt weitergegangen, indem es die in BGE 49 I 47 offen gelassene Frage verneint hat mit der Begründung, bei Gewinnen aus Liegenschaftsverkäufen könne nicht wohl auseinandergelassen werden, was durch persönliche Geschicklichkeit und was durch objektive Werterhöhung gewonnen worden Sei, zu mal auch die

Ausnützung der Konjunktur persönliches Geschick erfordern könne (Urteile vom 26. März 1945 i. S. Schwarz und vom 25. Januar 1950 i. S. von Arx).

Eine erneute Prüfung ergibt jedoch, dass an der durch BGE 49 I 46 begründeten Rechtsprechung nicht festgehalten werden kann. Zwar ist die Unterscheidung zwischen dem ohne Zutun des Verkäufers eingetretenen Wertzuwachs und dem durch seine persönliche Bemühung bewirkten Gewinn an sich richtig aber die Lösung, welche die Praxis gestützt darauf für die Besteuerung der Liegenschaftshändler (und der Bauunternehmer, die sich ebenfalls mit An- und Verkauf von Liegenschaften befassen) vorgesehen hat, befriedigt nicht. Die Annahme, im Betriebe dieser Geschäftsleute sei die durch objektive Ursachen bedingte Steigerung des Wertes der Liegenschaften ein nebensächlicher, zufälliger Faktor, trifft jedenfalls in den Verhältnissen, wie sie sich schon seit einiger Zeit herausgebildet haben und heute vorherrschen, in der Regel nicht zu. Äussere, vom Willen des Verkäufers unabhängige Ursachen, wie Konjunktur, Währungsverhältnisse, vor allem auch die Entwicklung und die Aufwendungen des örtlichen Gemeinwesens, spielen heutzutage im allgemeinen nicht nur eine erhebliche, sondern eine entscheidende

Seite: 148

Rolle auch bei der Entstehung des Gewinnes, welchen gewerbsmässige Händler durch den Verkauf von Liegenschaften erzielen. Es wird selten vorkommen, dass solcher Gewinn vorwiegend oder gar ausschliesslich die Folge der gewerblichen Tätigkeit des Veräusserers ist. Zwischen dem Gewinn, welchen der Verkauf einer Liegenschaft im Rahmen blosser Vermögensverwaltung einträgt, und dem Gewinn des berufsmässigen Liegenschaftshändlers besteht, was die Bedeutung der objektiven Faktoren anbelangt, nicht ein Unterschied, der eine Sonderbehandlung des Händlers hinlänglich rechtfertigen würde - abgesehen davon, dass die Abgrenzung der beiden Tatbestände hin und wieder Schwierigkeiten bereiten kann, wie gerade der vorliegende Fall zeigt. Hier wie dort steht der Einfluss der äusseren Verhältnisse, die Ausnützung der Lage des Liegenschaftsmarktes normalerweise durchaus im Vordergrund. Da es aber meist schwer hält, den Anteil dieses Faktors und denjenigen der persönlichen Tätigkeit des Verkäufers am Gewinn auseinanderzuhalten (Urteile Schwarz und von Arx), kommt eine Aufteilung des Besteuerungsrechts in dem Sinne, dass dem Liegenschaftskanton der unverdiente Wertzuwachs und dem Kanton des Wohn- oder Geschäftssitzes der übrige, auf den Einsatz des Verkäufers zurückzuführende Teil des Gewinns zugewiesen würde, nicht in Betracht. Daher ist der Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Liegenschaften durchweg, auch soweit er auf persönliche Geschäftstätigkeit zurückgeht, als mit dem Grundbesitz verbunden anzusehen und demgemäss als Liegenschaftsertrag zu behandeln. Er ist deshalb ausschliesslich dem Kanton der gelegenen Sache zur Besteuerung zuzuweisen, sofern dessen Steuerhoheit nur durch Grundeigentum bestimmt ist. Vorbehalten bleibt der Fall, wo das verkaufte Grundstück zu einer vom Steuerpflichtigen in diesem Kanton unterhaltenen Betriebsstätte gehört hat; ferner der Fall blossen Buchgewinns, wo der Verkaufserlös nur den abgeschriebenen Buchwert übersteigt, die Gestehungskosten

Seite: 149

aber nicht erreicht (BGE 54 I 409; nicht veröffentlichtes Urteil vom 9. Mai 1951 i. S. Papierfabriken Landquart).

3.- Hier ist der Kanton Baselland unter dem Gesichtspunkte des Verbotes der Doppelbesteuerung ausschliesslich Liegenschaftskanton; die Beschwerdeführerin hat daselbst weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte. Für diesen Kanton war die Beschwerdeführerin keine interkantonale Unternehmung, sondern lediglich Eigentümerin in seinem Gebiet liegender Grundstücke. Er konnte daher nur diese Liegenschaften als solche erfassen, nicht als Bestandteile des Vermögens der Unternehmung und als Quelle der im Betriebe der Unternehmung erzielten Gewinne. Es verhält sich wie bei einem Privaten, der nicht im Liegenschaftskanton wohnt, diesem also nur als Grundeigentümer angehört und von ihm nur in dieser Eigenschaft besteuert werden darf (BGE 79 I 140 Erw. 4). Tatsächlich hat der Kanton Baselland die Beschwerdeführerin lediglich als Grundeigentümerin besteuert, und auch die Belastung mit der Liegenschaftsgewinnsteuer beim Verkauf von Liegenschaften hält sich nach dem Ausgeführten im Rahmen des ihm zustehenden Besteuerungsrechts.

Der Kanton Baselstadt hat zwar in die Besteuerung der Beschwerdeführerin für den Reingewinn der Unternehmung nicht den gesamten Liegenschaftsertrag aus dem Nachbarkanton einbezogen, sondern eine Ertragsausscheidung vorgenommen, als ob die Beschwerdeführerin eine interkantonale Unternehmung wäre. Dabei hat er aber auf das entgegenstehende Besteuerungsrecht des Liegenschaftskantons Baselland zu wenig Rücksicht genommen und damit das Verbot der Doppelbesteuerung verletzt; denn er hat dem Liegenschaftskanton nicht den ganzen Reinertrag zugewiesen, welcher ausschliesslich dessen Steuerhoheit vorbehalten ist. Er hat deshalb seine Steuerberechnung abzuändern, den steuerbaren Ertrag unter voller Ausscheidung des im Kanton Baselland besteuerten

Seite: 150

Reingewinnes neu festzusetzen (BGE 78 I 331 Erw. 4, 79 I 141, Erw. 5).

Demnach erkennt das Bundesgericht

Die Beschwerde wird dahin gutgeheissen, dass der angefochtene Entscheid aufgehoben und der Kanton Baselstadt angewiesen wird, die Steuer der Beschwerdeführerin für 1947 unter Weglassung des Gewinnes aus Verkäufen von im Kanton Baselland gelegenen Grundstücken neu zu berechnen