

Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.340/2006 /bru

Urteil vom 10. September 2007
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Müller, Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Uebersax.

Parteien
X. _____ A. _____,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch X. _____ AG,

gegen

Administration cantonale des impôts
du canton de Vaud,
Kantonales Steueramt Zürich,
Dienstabteilung Recht.

Gegenstand
Art. 127 Abs. 3 BV (Staats- und Gemeindesteuern 2003; Doppelbesteuerung),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen die Veranlagungsverfügungen des Kantons Zürich vom 20. November 2006 und des Kantons Waadt vom 4. Dezember 2006.

Sachverhalt:

A.

Bei der X. _____ A. _____ mit Sitz in Zürich handelt es sich um eine Vorgängergesellschaft der heutigen X. _____ AG, die im Wesentlichen Dienstleistungen im Bereich der Rechtsberatung anbot. Sie verfügte über mehrere (im hier fraglichen Zeitpunkt sieben) Betriebsstätten in verschiedenen Kantonen, worunter eine im Kanton Waadt. Für die Steuerperiode 2003 unterbreitete das Kantonale Steueramt Zürich einen Vorschlag zur interkantonalen Steuerauscheidung bei der Staats- und Gemeindesteuer, der von einem Anteil am Reingewinn und Nettokapital von 50,76% für den Kanton Zürich als Kanton des Hauptsitzes und von 7,69% für den Kanton Waadt als Kanton der entsprechenden Zweigniederlassung sowie von einem Vorausanteil (so genanntes Präzipium) von 20% des Gesamtgewinns zugunsten des Kantons Zürich ausging.

B.

Mit Einschätzungsmitteilung und Schlussrechnung vom 20. November 2006 veranlagte das Steueramt der Stadt Zürich die X. _____ A. _____ für die Staats- und Gemeindesteuern des Jahres 2003, unter Berücksichtigung eines Vorausanteils von 20% am Gesamtgewinn, mit einem im Kanton Zürich steuerbaren Reingewinn von Fr. 268'000.-- bei einem satzbestimmenden Gesamtgewinn von Fr. 406'100.-- sowie einem steuerbaren Kapital von Fr. 478'000.-- bei einem satzbestimmenden Kapital von Fr. 942'000.--. Am 1. Dezember 2006 taxierte die Steuerverwaltung des Kantons Waadt die X. _____ A. _____ für die Staats- und Gemeindesteuern desselben Jahres 2003, unter Berücksichtigung eines Präzipiums von 10% am Gesamtgewinn, mit einem im Kanton Waadt steuerbaren Reingewinn von Fr. 30'600.-- bei einem satzbestimmenden Gesamtgewinn von Fr. 442'200.-- und einem steuerbaren Kapital von Fr. 72'000.-- bei einem unveränderten satzbestimmenden Kapital von Fr. 942'000.--.

C.

Mit staatsrechtlicher Beschwerde vom 21. Dezember 2006 an das Bundesgericht beantragt die X. _____ AG (als Nachfolgegesellschaft der X. _____ A. _____), die Veranlagung der Steuerverwaltung des Kantons Waadt vom 1. Dezember 2006 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern der Jahre 2003 sei aufzuheben und die Steuerverwaltung des Kantons Waadt sei anzuweisen, diesen Veranlagungen einen Vorausanteil von 20% zugunsten des Kantons Zürich zugrunde zu legen; eventuell sei die Veranlagungsverfügung (Einschätzungsmitteilung und

Schlussrechnung) des Steueramtes der Stadt Zürich vom 20. November 2006 betreffend der Staats- und Gemeindesteuern für die Jahre 2003 aufzuheben und das Steueramt anzuweisen, bei diesem Entscheid ein Präzipium von lediglich 10% zu berücksichtigen.

Mit Vernehmlassung vom 16. Februar 2007 schliesst die Steuerverwaltung des Kantons Waadt auf Abweisung der staatsrechtlichen Beschwerde, soweit sie sich gegen die Veranlagung durch den Kanton Waadt richtet. Das kantonale Steueramt des Kantons Zürich beantragt, den Hauptantrag der Beschwerde gutzuheissen und den Eventualantrag abzuweisen, soweit auf die Beschwerde einzutreten sei. In Replik und Duplik halten die X. _____ AG und die Steuerverwaltung des Kantons Waadt im Ergebnis an ihren Standpunkten fest.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Die angefochtenen Entscheide ergingen vor dem 1. Januar 2007, d.h. vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (BGG; SR 173.110; vgl. AS 2006 1242). Das Verfahren richtet sich daher noch nach dem Bundesrechtspflegegesetz vom 16. Dezember 1943 (OG; siehe Art. 132 Abs. 1 BGG).

1.2 Eine staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV ist spätestens im Anschluss an die Geltendmachung des letzten der einander ausschliessenden Steueransprüche zu erheben, wobei der kantonale Instanzenzug nicht ausgeschöpft zu werden braucht, aber gegenüber dem angefochtenen Entscheid die dreissigtägige Beschwerdefrist eingehalten werden muss (Art. 86 Abs. 2 und Art. 89 Abs. 3 OG; zu Art. 46 Abs. 2 aBV vgl. BGE 111 Ia 44 E. 1a S. 45 f.; 104 Ia 257 E. 1; zu Art. 127 Abs. 3 BV vgl. die nicht in der Amtlichen Sammlung veröffentlichte E. 1.1 von BGE 130 I 205 = Urteil 2P.5/2002 vom 30. Juni 2004).

1.3 Durchläuft der Steuerpflichtige den kantonalen Instanzenzug ganz oder teilweise, so hat sich die Doppelbesteuerungsbeschwerde gegen den Entscheid derjenigen kantonalen Instanz zu richten, die sich zuletzt mit der Sache befasst hat (BGE 111 Ia 44 E. 1a S. 45 f.; 83 I 95/96 E. 2; nicht in der Amtlichen Sammlung veröffentlichte E. 1.2 von BGE 130 I 205 = Urteil 2P.5/2002 vom 30. Juni 2004).

1.4 Die Beschwerde richtet sich hauptsächlich gegen den Veranlagungsentscheid des Kantons Waadt vom 1. Dezember 2006 und subsidiär gegen die Taxationsverfügung (Einschätzungsmitteilung und Schlussrechnung vom 20. November 2006) des Kantons Zürich. Die frist- und formgerecht erhobene staatsrechtliche Beschwerde erweist sich insoweit als zulässig. Mangels Letztinstanzlichkeit des angefochtenen Entscheides kann mit der vorliegenden staatsrechtlichen Beschwerde nur die Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots gerügt werden, was die Beschwerdeführerin jedoch nicht verkennt.

1.5 Die staatsrechtliche Beschwerde ist grundsätzlich kassatorischer Natur, d.h. es kann mit ihr nur die Aufhebung des angefochtenen Entscheides, nicht aber der Erlass positiver Anordnungen verlangt werden. Eine Ausnahme ist nur gerechtfertigt, wenn der verfassungsmässige Zustand nicht bereits mit der Aufhebung des angefochtenen Entscheides herzustellen ist (BGE 122 I 351 E. 1f S. 355; 118 Ia 184 E. 1d S. 188; 117 Ia 336 E. 1b, je mit Hinweisen). Dies ist bei Beschwerden wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV der Fall, wenn sich das Bundesgericht nicht auf die Aufhebung einer oder mehrerer kantonalen Steuerveranlagungen beschränken kann, sondern den betroffenen Kantonen allenfalls verbindliche Weisungen hinsichtlich der verfassungskonformen Steuerauscheidung zu erteilen hat (BGE 111 Ia 44 E. 1c S. 46, mit Hinweisen; nicht in der Amtlichen Sammlung veröffentlichte E. 1.3 von BGE 130 I 205 = Urteil 2P.5/2002 vom 30. Juni 2004). In diesem Sinne sind die von der Beschwerdeführerin gestellten Anträge zulässig.

2.

2.1 Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt insbesondere vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem andern Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung; BGE 130 I 205 E. 4.1 S. 210, mit Hinweisen). Durch die Berücksichtigung eines Vorausanteils von 20% durch den Kanton Zürich und lediglich eines solchen von 10% durch den Kanton Waadt entsteht für die Beschwerdeführerin eine aktuelle interkantonale Doppelbesteuerung im Umfang der Differenz von 10% des Präzipiums. Dies ist unter den Beteiligten auch nicht umstritten. Uneinigkeit besteht hingegen darüber, wie diese Doppelbesteuerung zu vermeiden ist.

2.2 Nach einem feststehenden Grundsatz des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts können die Kantone die auf ihrem Gebiet gelegenen Betriebsstätten einer interkantonalen Unternehmung nicht selbstständig für das Sondervermögen oder Sondereinkommen der Betriebsstätten besteuern; es ist also nicht eine objektmässige Ausscheidung vorzunehmen. Vielmehr können die Kantone nur eine

Quote des Gesamtgewinns und des Gesamtkapitals der ganzen Unternehmung erfassen (quotenmässige Ausscheidung). Der Gesamtgewinn und das Gesamtkapital sind demnach anteilmässig auf die Betriebsstättenkantone und den Hauptsitzkanton aufzuteilen. Für die Quotenbestimmung kommt die direkte oder die indirekte Methode in Frage. Bei der direkten Methode werden die Quoten aufgrund der Buchhaltungen der Betriebsstätten ermittelt, bei der indirekten Methode werden Hilfsfaktoren herangezogen, für die Ausscheidung des Gesamtgewinns zumeist die Umsätze der Betriebsstätten oder die in den einzelnen Betriebsstätten eingesetzten Erwerbsfaktoren (Kapital und Arbeit; zum Ganzen: vgl. BGE 103 Ia 233 E. 3b S. 236 f.; StR 2000, 569 E. 3; ASA 58 538 E. 2b, 53 444 E. 4a; Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2000, S. 395 ff.).

2.3 Die Quotenermittlung kann nun aber zu einem Ergebnis führen, das der Tätigkeit der Zentralleitung und deren Einfluss auf das Geschäftsergebnis zu wenig Rechnung trägt, indem die für den Hauptsitz rechnerisch ermittelte Quote, gemessen an dessen Bedeutung für das Gesamtunternehmen, zu niedrig ausfällt. In solchen Fällen dient die Zuweisung eines Vorausanteils am Gewinn an den Hauptsitz als Korrekturfaktor, der dazu bestimmt ist, einen Ausgleich zu schaffen, wo besondere Verhältnisse bei der ordentlichen Ausscheidung nicht genügend zur Geltung kommen (BGE 92 I 264 E. 2b S. 268 f.; Höhn/Mäusli, a.a.O., S. 406; Daniel de Vries Reilingh, La double imposition intercantonale, Bern 2005, Rz. 612 f.). Die Zuweisung eines solchen Präzipiums bildet genauso eine Ermessensfrage wie die Bestimmung der Höhe des Vorausanteils (Höhn/Mäusli, a.a.O., S. 407). Im vorliegenden Fall besteht unter den Beteiligten grundsätzlich Übereinstimmung, dass zugunsten des Kantons Zürich als Hauptsitzkanton ein Vorausanteil zu berücksichtigen ist. Umstritten ist hingegen die Höhe desselben, d.h. welcher prozentuale Anteil als Präzipium bestimmt werden muss. Auch wenn es sich dabei grundsätzlich um eine Ermessensfrage handelt, entscheidet das Bundesgericht

darüber zwecks Vermeidung der Doppelbesteuerung mit freier Kognition.

3.

3.1 Nach einer verbreiteten und anerkannten Praxis wird bei interkantonal tätigen Treuhandgesellschaften der Gewinn unter Einschluss des Wertschriftenertrags indirekt nach Massgabe der Honorareinnahmen ausgeschieden. Dem Hauptsitz wird ein Vorausanteil zugewiesen, der regelmässig 20% beträgt, unter Umständen jedoch, etwa bei erheblicher Selbständigkeit der Betriebsstätten, nur mit 10% angesetzt wird (Höhn/Mäusli, a.a.O., S. 419; Kurt Locher/Peter Locher, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Bd. 4, § 8 II C 3 Nr. 13 und § 8 II C 6 Nr. 33).

3.2 Im vorliegenden Fall erfolgte die quotenmässige Ausscheidung nach der indirekten Methode gestützt auf die Lohnsummen, was von keiner Seite in Frage gestellt wird. Damit wurde der Bedeutung des Hauptsitzes bereits in wesentlichem Umfang Rechnung getragen, kommt doch die Wichtigkeit der am Hauptsitz ausgeübten zentralen Funktionen schon in den dort für die Kader und die Stabsstellen ausbezahlten Löhnen zum Ausdruck. Der Kanton Zürich anerkennt denn auch ausdrücklich, dass dies sogar nahe legen würde, auf die Zuweisung eines Präzipiums (überhaupt) zu verzichten. Dadurch würde allerdings nach seiner Auffassung den besonderen Verhältnissen des vorliegenden Falles zu wenig Rechnung getragen, die einen Vorausanteil eben doch im Umfang von 20% rechtfertigen würden.

3.3 Bei der steuerpflichtigen Unternehmung handelt es sich um eine Tochtergesellschaft der X._____ Holding, Zürich. Bis zur Fusion der verschiedenen Konzerngesellschaften zur X._____ AG, die im Dezember 2006 mit Wirkung auf den 1. Oktober 2006 erfolgte, bildeten die folgenden Gesellschaften die vier wichtigsten Tochtergesellschaften der X._____ Holding: die X._____ B._____, die vor allem Dienstleistungen im Bereich Wirtschaftsprüfung erbrachte, die X._____ C._____, die insbesondere im Bereich Steuerberatung tätig war, die beschwerdeführende X._____ A._____ als rechtsberatendes Unternehmen und die X._____ B._____ Management AG, bei der die gesamten gemeinsamen Dienste (Personal, Finanzen, Marketing & Sales, Risk Management, Mitarbeiterschulung usw.) zentralisiert waren. Der Kanton Zürich und die Beschwerdeführerin (in ihrer Replik) machen dazu geltend, die zentralen Kosten seien bei der Schwestergesellschaft X._____ B._____ Management AG angefallen, die auch die entsprechenden Löhne bezahlt habe, weshalb ihre Kosten in der Lohnsumme der Beschwerdeführerin nicht reflektiert würden und damit nicht in die Ausscheidungsquoten eingeflossen seien.

3.4 Die Kosten der zentralen Dienste wurden somit nicht von der Beschwerdeführerin an deren Hauptsitz, sondern von einer Drittfirma erbracht. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin und des Kantons Zürich rechtfertigt dies nicht erst recht einen Vorausanteil des Kantons des Hauptsitzes, sondern stellt einen solchen eher in Frage. Die entsprechenden Leistungen bzw. die darauf entfallenden Gewinne konnte bzw. kann der Kanton Zürich nämlich bei der Managementgesellschaft, die ihren Sitz ebenfalls im Kanton Zürich hat, besteuern. Dass es sich dabei um eine Konzerngesellschaft handelt und diese ihre Leistungen möglicherweise, wie behauptet

wird, nicht zu Marktpreisen verrechnete, ist nicht massgeblich. Wenn der Kanton Zürich solche zu tiefen Preise akzeptiert und die Managementgesellschaft - aus welchen Gründen auch immer - massvoll besteuert, ist das allein seine Angelegenheit und kann dies den Kantonen anderer Konzerngesellschaften, d.h. der Schwestergesellschaften, nicht entgegengehalten werden. Im Grunde genommen gewährleistet insofern bereits die Verteilung nach den Lohnsummen im Wesentlichen, dass auf die tatsächlich erbrachten Leistungen des Hauptsitzes für die Betriebsstätten abgestellt wird (vgl. E. 3.2). Damit besteht

kein Anlass, dem Kanton Zürich als Kanton des Hauptsitzes ein Präzipium von mehr als 10% zuzugestehen.

4.

4.1 Infolgedessen ist die staatsrechtliche Beschwerde gutzuheissen, soweit sie sich gegen den Kanton Zürich richtet, und die entsprechende Veranlagungs- bzw. Ausscheidungsverfügung des Kantons Zürich ist aufzuheben. Die staatsrechtliche Beschwerde muss hingegen abgewiesen werden, soweit sie sich gegen den Kanton Waadt richtet. Es ist festzustellen, dass der interkantonalen Ausscheidung für das Steuerjahr 2003 zugunsten des Kantons Zürich ein Präzipium von 10% zugrunde zu legen ist.

4.2 Bei diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten dem unterliegenden Kanton Zürich aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 2 OG). Eine Parteientschädigung ist praxisgemäss nicht geschuldet, nachdem sich die Beschwerdeführerin selbst vertritt, handelt es sich doch bei der als Vertretung bezeichneten Einheit seit der Fusion nicht mehr um eine selbständige Unternehmung, sondern um eine Betriebsstätte der beschwerdeführenden Gesellschaft.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die staatsrechtliche Beschwerde wird gutgeheissen, soweit sie sich gegen den Kanton Zürich richtet, und die Einschätzungsmitteilung und Schlussrechnung des Steueramtes der Stadt Zürich vom 20. November 2006 für das Steuerjahr 2003 wird aufgehoben.

2.

Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen, soweit sie sich gegen den Kanton Waadt richtet.

3.

Es wird festgestellt, dass der interkantonalen Steuerauscheidung für das Steuerjahr 2003 zugunsten des Kantons Zürich ein Präzipium von 10% zugrunde zu legen ist.

4.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'500.-- wird dem Kanton Zürich auferlegt.

5.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

6.

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Administration cantonale des impôts du canton de Vaud und dem Kantonalen Steueramt Zürich schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 10. September 2007

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: