

Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.480/2001/leb

Urteil vom 29. Juli 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Ersatzrichter Zweifel,
Gerichtsschreiber Feller.

A. _____,
Beschwerdeführerin, vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG, Stampfenbachstrasse 73, 8035
Zürich,

gegen

Steueramt des Kantons Aargau, Sektion juristische Personen, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau,
Steuerrekursgericht des Kantons Aargau, Bahnhofstrasse 70, 5001 Aarau.

direkte Bundessteuer 1991/1992,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Aargau
vom 20. September 2001.

Sachverhalt:

A.
Die A. _____ mit Sitz in B. _____ (Delaware USA), eine hundertprozentige Tochter der
C. _____ (mit Sitz in D. _____, Pennsylvania USA), unterhielt in X. _____ beziehungsweise
Y. _____ zwischen 1987 und 1998 eine Zweigstelle. In der Steuererklärung 1991/1992 deklarierte
die A. _____ einen Gesamtreinertrag von 4 Mio Franken aus dem Geschäftsjahr 1989 und einen
Gesamtverlust von 5 Mio Franken aus dem Geschäftsjahr 1990. Die Zweigstelle Y. _____ wies
demgegenüber in den Bemessungsjahren 1989 und 1990 Reinerträge von 1 Mio Franken
beziehungsweise 0,5 Mio Franken aus. Nach Abzug eines Vorausanteils resultierte für die Zweigstelle
ein durchschnittlicher Reinertrag von 0,7 Mio Franken Infolge des Verlustüberschusses im
Gesamtunternehmen A. _____ in den Bemessungsjahren 1989 und 1990 ergab sich nach deren
Auffassung in der Schweiz kein steuerbarer Ertrag.

Mit Verfügung vom 26. Juli 1995 veranlagte das Steueramt des Kantons Aargau, Sektion juristische
Personen, A. _____ für die Zweigstelle Y. _____ in Anwendung der so genannten
objektmässigen Methode mit einem für die Schweiz steuerbaren Ertrag von 0,7 Mio Franken und
einem steuerbaren Kapital von 10 Mio Franken (Anteil Schweiz: 11%). Gegen diese Veranlagung
erhob die A. _____ Einsprache.

Im Einspracheverfahren wurden (am Sitz der Vertreterin der A. _____) eine Revision
vorgenommen, verschiedene Unterlagen einverlangt, eine Besprechung durchgeführt und wiederholt
korrespondiert. Am 6. Juni 2000 wies das Steueramt des Kantons Aargau, Sektion juristische
Personen, die Einsprache ab.

B.

Das Steuerrekursgericht des Kantons Aargau wies die dagegen erhobene Beschwerde mit Entscheid
vom 20. September 2001 ab. Es erwog im Wesentlichen, bei der "Zweigniederlassung Y. _____"
beziehungsweise der "X. _____" der A. _____ handle es sich steuerrechtlich unbestritten um
die schweizerische Betriebsstätte eines Unternehmens mit Sitz in den USA, bei welcher die
Gewinnermittlung gestützt auf Art. 52 Abs. 2 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940
über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) grundsätzlich in Anwendung der sogenannt
quotenmässigen Methode zu erfolgen habe. Da allerdings keine zuverlässigen Angaben über das
Ergebnis des Gesamtunternehmens zu erhalten gewesen seien, habe das kantonale Steueramt den
auf die schweizerische Betriebsstätte entfallenden Gewinn zulässigerweise nach der objektmässigen
Methode ermittelt. Insbesondere seien die Beweisaufgaben des kantonalen Steueramts weder
unverhältnismässig noch unzumutbar gewesen. Ebenfalls abzuweisen sei ein auf eine Bilanzkorrektur

abzielender Eventualantrag, da es an den dafür notwendigen klaren und eindeutigen Verhältnissen gebreche. Nichts zu ihren Gunsten abzuleiten vermöge die A._____ schliesslich aus dem Umstand, dass der bei der Veranlagung 1991/92 geltend gemachte, aber nicht anerkannte Verlustüberschuss bei der Veranlagung 1993/94 stillschweigend berücksichtigt worden sei.

C.

Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 31. Oktober 2001 beantragt die A._____, der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 20. September 2001 und die Veranlagung für die direkte Bundessteuer 1991/92 seien aufzuheben und die Steuer sei "unter Anwendung des Steuersatzes aufgrund der Gesamtfaktoren nach Art. 52 Abs. 2 BdBSt mit einem steuerbaren Ertrag von CHF 0 festzusetzen".

Während das Steuerrekursgericht des Kantons Aargau auf Vernehmlassung verzichtet, schliessen das Steueramt des Kantons Aargau sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung (Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben) auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

Der angefochtene Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Aargau ist ein letztinstanzliches kantonales Urteil, gegen welches die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zulässig ist (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG, Art. 98 lit. g und Art. 98a OG sowie Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG] beziehungsweise Art. 112 Abs. 1 BdBSt).

2.

Mit dem am 1. Januar 1995 in Kraft getretenen Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer ist der Bundesratsbeschluss grundsätzlich aufgehoben worden (Art. 201 DBG). Für die vor dem 1. Januar 1995 geschuldeten Steuern gelten indessen die materiellrechtlichen Bestimmungen des Bundesratsbeschlusses weiter (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, Art. 201 N. 3). Da die die Steuer auslösenden tatsächlichen Vorgänge sich im vorliegenden Fall in den Jahren 1989 und 1990 verwirklicht haben, ist in materieller Hinsicht auf den Bundesratsbeschluss und die dazu entwickelte Praxis abzustellen.

3.

3.1 Nach Art. 3 Ziff. 3 lit. d BdBSt sind unter anderem steuerpflichtig ausländische juristische Personen, die in der Schweiz Betriebsstätten unterhalten. Gegenstand, Bemessung und Berechnung der Steuer richten sich nach Art. 48 ff. BdBSt. Gemäss Art. 52 Abs. 1 BdBSt werden juristische Personen des ausländischen Rechts denjenigen inländischen Steuerpflichtigen gleichgestellt, mit denen sie nach ihrer rechtlichen Natur und tatsächlichen Gestalt die meiste Ähnlichkeit haben. Die Beschwerdeführerin wickelt einen Teil ihres Geschäfts in der schweizerischen Betriebsstätte ab, weshalb sie der direkten Bundessteuer nach Art. 48 ff. BdBSt unterliegt. Als Aktiengesellschaft US-amerikanischen Rechts ist sie den schweizerischen Aktiengesellschaften, mit denen sie nach ihrer rechtlichen Natur und tatsächlichen Gestalt die meiste Ähnlichkeit aufweist, gleichgestellt.

3.2 Die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin ist, wie die aller anderen in Art. 3 Ziff. 3 BdBSt aufgeführten ausländischen natürlichen oder juristischen Personen, die infolge sogenannter wirtschaftlicher Zugehörigkeit besteuert werden, beschränkt auf den Gewinn beziehungsweise den Ertrag ihrer schweizerischen Betriebsstätten und das in diesen Betriebsstätten investierte Vermögen beziehungsweise Kapital. Das ergibt sich nicht nur aus den einschlägigen Bestimmungen der Steuergesetzgebung, sondern auch aus dem System des Gesetzes und den Grundsätzen des schweizerischen Steuerrechts, die dem Gesetz zugrunde liegen und nur die Besteuerung derjenigen Gegenstände erlauben, die der schweizerischen Gebietshoheit unterworfen sind (BGE 117 Ib 248 E. 1b S. 252, mit Hinweisen). Indessen fragt es sich, wie Kapital und Ertrag der schweizerischen Betriebsstätten steuerrechtlich ausgeschieden werden sollen. Dabei ist nicht von vornherein ausgeschlossen, dass auf die Ergebnisse des Gesamtunternehmens Bezug genommen wird.

3.3 Art. 3 Ziff. 3 BdBSt ist auch im internationalen Verhältnis anwendbar, es sei denn, ein Staatsvertrag zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enthalte gesonderte Bestimmungen (vgl. Art. 3 Ingress BdBSt). Das in Betracht fallende Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 24. Mai/27. September 1951 (aDBA-USA [AS 1951 892], in Kraft seit 1. Januar 1951 bis am 19. Dezember 1997, als es durch das Abkommen vom 2. Oktober 1996/10. Oktober 1997 [DBA-USA; SR 0.672.933.61] ersetzt wurde) enthält indessen keine derartige abweichende Regelung (vgl. insbesondere Art. III Abs. 1 lit. b aDBA-USA).

4.

4.1 Das Bundesgericht hat die Anwendung des Bundesrechts auf Verwaltungsgerichtsbeschwerde hin

frei und ohne Bindung an die Begründung der Parteien zu prüfen (Art. 104 lit. a und Art. 114 Abs. 1 OG). Es kann auch die Feststellung des Sachverhalts auf entsprechende Rüge hin oder von Amtes wegen mit freier Kognition überprüfen (Art. 104 lit. b in Verbindung mit Art. 105 Abs. 1 OG). Die Feststellung des Sachverhalts bindet das Bundesgericht jedoch dann, wenn - wie im vorliegenden Fall - ein verwaltungsunabhängiges Rekursgericht entschieden hat und dieses den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).

4.2 Nach welcher Methode die Beschwerdeführerin zu besteuern ist beziehungsweise der in der Schweiz steuerbare Anteil am Gesamtertrag und Gesamtkapital ausgeschieden werden muss, ist eine Rechtsfrage und mithin frei zu prüfen. Dasselbe gilt für die Frage, ob und inwiefern das öffentliche Recht des Bundes, insbesondere das Bundessteuerrecht, verlangt, dass bei der Ermittlung des für die Veranlagung massgeblichen Ertrags und Kapitals die Buchhaltungswerte rechnerisch zu korrigieren sind. Sachverhaltsfrage ist in diesem Zusammenhang, welche Grössen für die rechtlich massgebenden Werte den Büchern der Steuerpflichtigen zu entnehmen sind; (nur) insoweit ist das Bundesgericht an Feststellungen der Vorinstanz - mit den Einschränkungen des Art. 105 Abs. 2 OG - gebunden (BGE 117 Ib 248 E. 2b S. 253 mit Hinweisen).

5.

Grundsätzlich stehen für die steuerrechtliche Ausscheidung von Kapital und Ertrag schweizerischer Betriebsstätten eines ausländischen Unternehmens verschiedene Methoden zur Verfügung. Nach der so genannten objektmässigen Besteuerung werden Kapital und Ertrag für die Zweigniederlassung unabhängig von den Gesamtfaktoren der ausländischen Unternehmung errechnet; dieser - im internationalen Doppelbesteuerungsrecht auch direkt genannten - Methode liegt letztlich die Fiktion der Selbstständigkeit der (unselbstständigen) Betriebsstätten zugrunde, welche demnach rechnerisch wie eine selbstständige Gesellschaft behandelt werden. Bei der quotenmässigen - beziehungsweise im internationalen Doppelbesteuerungsrecht als indirekt bezeichneten - Methode hingegen werden Kapital- und Ertragsanteil der schweizerischen Niederlassung im Verhältnis zum Gesamtunternehmen veranlagt (BGE 117 Ib 248 E. 3a S. 253, mit Hinweisen; Max Widmer/Markus Kronauer, Zuteilung und Besteuerung der Unternehmensgewinne bei Betriebsstätten, in: Ernst Höhn [Hrsg.], Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Aufl., Bern/Wien/Stuttgart 1993, S. 226 ff., 243, 252 f.). Im vorliegenden Fall haben die Vorinstanzen die Beschwerdeführerin nach einer objektmässigen

Ausscheidungsmethode veranlagt, da keine zuverlässigen Angaben über das Ergebnis des Gesamtunternehmens zu erhalten gewesen seien.

6.

6.1 Die Vorinstanzen stützen ihre Vorgehensweise auf Ziffer 2 des Kreisschreibens der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 1. Juni 1960, wonach die objektmässige Ausscheidungsmethode dann zulässig ist, wenn keine zuverlässigen Angaben über das Ergebnis des Gesamtunternehmens zu erhalten gewesen sind (dazu Ernst Käzlig, Die direkte Bundessteuer, 2. Aufl., Basel 1992, Art. 52 N. 7). Die Beschwerdeführerin wendet sich nicht grundsätzlich gegen die genannten Voraussetzungen und bestreitet die Rechtmässigkeit des erwähnten Kreisschreibens als solches - zu Recht - nicht. Sie bringt dagegen vor, das Ergebnis des Gesamtunternehmens sei einwandfrei zu ermitteln gewesen und habe den Steuerbehörden auch vorgelegen. Deshalb sei es ohne weiteres möglich gewesen, eine quotenmässige Ausscheidung vorzunehmen. Nur weil es aufgrund der unterschiedlichen Rechnungslegungsvorschriften - die Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin, die C._____, unterliege als börsennotierte Unternehmung den Vorschriften der Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP) - dem Steueramt Schwierigkeiten bereitet habe, die Feststellung der Gesamtfaktoren zu ermitteln, sei eine Abweichung von der quotenmässigen zur objektmässigen Steuerausscheidung nicht gerechtfertigt. Dies gelte umso mehr, als die US-GAAP weitestgehend mit den Rechnungslegungsvorschriften des OR identisch seien.

6.2 Ein Unternehmen muss dem Betriebsstättestaat alle Unterlagen zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um den steuerlich massgebenden Gesamtgewinn nach den Regeln des nationalen Rechts zu ermitteln (Widmer/Kronauer, a.a.O., S. 261). Dabei bildet nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz die kaufmännische Bilanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung. Massgebend sind die nach den zwingenden Vorschriften des Handelsrechts ordnungsmässig geführten Bücher (Francis Cagianut/Ernst Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl., Bern/Wien/Stuttgart 1993, S. 152 ff., 169; Rolf Benz, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsgemässer Bilanzierung, Zürich 2000, S.194 ff.; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.157/2001 vom 11. März 2002, E. 2b mit Hinweisen).

In diesem Licht ist nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanzen trotz zahlreicher eingereichter

Unterlagen zum Schluss gekommen sind, der geltend gemachte Gesamtverlust der Beschwerdeführerin sei nicht hinreichend nachgewiesen, und dabei insbesondere für wichtig erachtet haben, dass für deren Jahresrechnung nicht einmal ein Revisionsstellenbericht vorhanden sei. Das Bestehen eines solchen Berichts wird von der Beschwerdeführerin denn auch gar nicht behauptet; sie bringt lediglich vor, nach amerikanischem Recht sei nicht erforderlich, dass für jede einzelne Gesellschaft ein Revisionsstellenbericht vorliege; es genüge eine vom Konzernprüfer revidierte konsolidierte Jahresrechnung des Gesamtkonzerns; bei der Beschwerdeführerin handle es sich in diesem Sinn nur um einen Teil des "Konsolidierungskreises". Insoweit sind denn aber auch die Rechnungslegungsvorschriften der US-GAAP entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin nicht mit denjenigen des OR vergleichbar. Dieses verlangt nämlich angesichts des Fehlens eines eigentlichen Konzernrechts konsequenterweise für jede einzelne Aktiengesellschaft einen entsprechenden Revisionsstellenbericht (Art. 728 ff. OR). Aus dem eingereichten testierten und nach Angaben der Beschwerdeführerin

US-GAAP konformen Geschäftsbericht mit Jahresrechnung der Konzernmutter, der C._____, kann die Beschwerdeführerin deshalb nichts zu ihren Gunsten ableiten. Infolgedessen ist entgegen ihren Aussagen nicht von selbst erstellt, dass "die vorgelegte Gesamtbuchhaltung [der Beschwerdeführerin] den schweizerischen Rechnungslegungsvorschriften entspricht". Unter diesen Umständen durfte die Vorinstanz im Rahmen einer antizipierten Beweiswürdigung ohne Verletzung der Untersuchungspflicht und damit ohne Verletzung des rechtlichen Gehörs auch darauf verzichten, die von den Revisoren des kantonalen Steueramts geprüfte und von der Beschwerdeführerin im kantonalen Beschwerdeverfahren noch einmal angebotene Buchhaltung einzuverlangen. Aus dem nämlichen Grund schliesslich kann auch das Bundesgericht von der Einsicht in die in der vorliegenden Beschwerde noch einmal angebotene Buchhaltung absehen. An dieser Einschätzung ändern auch die mit der Replik vom 13. Dezember 2000 in Kopie der Vorinstanz eingereichten - zum Teil mit von Hand geschriebenen Zahlen versehenen - Unterlagen nichts.

6.3 Die Beschwerdeführerin bringt schliesslich vor, sie habe sämtliche ihr zur Verfügung stehenden Unterlagen beigebracht, sodass eine weitergehende Beweispflicht als überspitzter Formalismus zu würdigen sei. Sinngemäss wird damit auch vor Bundesgericht geltend gemacht, die Beweisaufgabe des kantonalen Steueramts sei unverhältnismässig und unzumutbar.

Eingestandenermassen hat die Beschwerdeführerin nicht sämtliche der einverlangten Unterlagen eingereicht. Die Vorinstanz hat dargelegt, weshalb die Beweisaufgabe des kantonalen Steueramts weder unverhältnismässig noch unzumutbar gewesen sei. Mit diesen Ausführungen setzt sich die Beschwerdeführerin nicht weiter auseinander; sie macht lediglich geltend, es sei überspitzt formalistisch, wenn wegen nicht eingereichter Unterlagen der Gesamtverlust nicht anerkannt werde. Dass mit diesem Vorbringen über die behauptete Unverhältnismässigkeit der Auflage nichts ausgesagt wird, braucht nicht weiter erörtert zu werden. Die Beweisaufgaben des kantonalen Steueramts erweisen sich jedenfalls als verhältnismässig (zur Verhältnismässigkeit von Beweisaufgaben vgl. Ernst Käzigi/Urs Behnisch, Die direkte Bundessteuer, 2. Aufl., Basel 1992, Art. 89 N. 2; Martin Zweifel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Basel/Genf/München 2000, Art. 126 N. 4 ff.).

6.4 Der Umstand, dass der in Frage stehende Verlustüberschuss bei der in Rechtskraft erwachsenen Einschätzung 1993/94 stillschweigend berücksichtigt worden ist, ist mit Blick auf die vorliegend allein umstrittene Veranlagung 1991/92 nicht entscheidungswesentlich, zumal die Beschwerdeführerin insoweit auch nicht benachteiligt worden ist. Im Übrigen kann aus der Berücksichtigung des Verlusts bei der nachfolgenden Veranlagung jedenfalls nicht abgeleitet werden, die Massnahmen des kantonalen Steueramts zur Ermittlung der Gesamtergebnisse für die streitbetroffene Steuerperiode 1991/92 seien unverhältnismässig gewesen.

7.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

8.

Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG), und es steht ihr keine Parteientschädigung zu (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht :

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 5'000.-- wird der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, dem Steueramt und dem Steuerrekursgericht des Kantons Aargau sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben) schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 29. Juli 2002

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: