

Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.68/2001 /bmt

Urteil vom 30. April 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Matter.

X. _____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch die BDO Visura, Steuern und Recht, Biberiststrasse 16, 4501
Solothurn,

gegen

Kantonales Steueramt St. Gallen, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,
Kantonale Steuerverwaltung Solothurn, Werkhofstrasse 29c, 4509 Solothurn.

Art. 127 Abs. 3 BV (Interkantonale Doppelbesteuerung; Verlustverrechnung zwischen
Betriebsstätten),

(Staatsrechtliche Beschwerde gegen den Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramtes St.
Gallen vom 9. Februar 2001 und die Veranlagungsverfügung der Kantonalen Steuerverwaltung
Solothurn vom 11. Dezember 2000)

Sachverhalt:

A.

Die X. _____ AG mit Sitz in Y. _____ SO und Betriebsstätten in mehreren anderen Kantonen ist
eine Kapitalunternehmung, welche im Bereich der Produktion, Montage, Vermietung und des
Verkaufs von Gerüsten tätig ist. Sie erlitt bis 1993 und erneut im Jahre 1997 Geschäftsverluste. Im
Jahre 1996 begründete sie eine neue Betriebsstätte im Kanton St. Gallen.

Mit Verfügung vom 14. Dezember 2000 veranlagte das Kantonale Steueramt St. Gallen die
X. _____ AG definitiv für die Staatssteuer 1999, wobei es die auf die dortige Betriebsstätte
entfallende Quote des Gesamtertrags so festlegte, dass es gemäss der von der Pflichtigen bis dahin
verwendeten sog. indirekten Ausscheidungsmethode auf den Hilfsfaktor Umsatz abstellte. Gegen
diese Veranlagung erhob die X. _____ AG am 9. Januar 2001 Einsprache mit dem Antrag, ihre
Gewinnsteueraufwendungen 1999 seien ausschliesslich auf diejenigen ihrer Betriebsstätten zu
verteilen, welche tatsächlich mit Gewinn abgeschlossen hätten, unter anderem die st. gallische, im
Gegensatz zu denen jener Kantone - u.a. Solothurn - wo noch Verlustvorträge aus den Vorjahren zu
verrechnen seien und die Übernahme einer Ertragsquote somit nicht in Frage komme. Mit
Einspracheentscheid vom 9. Februar 2001 lehnte das Steueramt St. Gallen eine solche
"objektgemässige Vorwegausscheidung" ab.

B.

Mit Eingabe vom 8. März 2001 hat die X. _____ AG Doppelbesteuerungsbeschwerde beim
Bundesgericht eingereicht. Sie beantragt, es seien der Einspracheentscheid des Kantonalen
Steueramtes St. Gallen vom 9. Februar 2001 und die definitive Veranlagung der Kantonalen
Steuerverwaltung Solothurn vom 11. Dezember 2000, beide hinsichtlich der Staatssteuerperiode
1999, aufzuheben. Auch sei festzustellen, dass durch die erwähnten beiden Entscheide das
interkantonale Doppelbesteuerungsverbot verletzt werde. Eventualiter sei das Verfahren bis zum
Vorliegen des solothurnischen Einspracheentscheides zu sistieren und der Beschwerdeführerin
danach Gelegenheit zur Beschwerdeergänzung zu geben.

C.

Auf kantonaler Ebene hat die X. _____ AG am 9. Januar 2001 zudem gegen die solothurnische
Veranlagungsverfügung Einsprache erhoben. Darauf ist das Verfahren vor Bundesgericht durch
Verfügung des Präsidenten der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 15. März 2001 sistiert, am 7.
September 2001 aber wieder aufgenommen worden, nachdem am 22. Mai 2001 der solothurnische
Einspracheentscheid ergangen ist und die Veranlagungsverfügung vollumfänglich bestätigt hat.

D.

Das Steueramt des Kantons St. Gallen schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Die Kantonale Steuerverwaltung Solothurn beantragt, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Eine staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots (Art. 127 Abs. 3 BV) ist spätestens dann zu erheben, wenn der zweite der einander ausschliessenden Steueransprüche geltend gemacht wird. Dabei braucht der kantonale Instanzenzug nicht ausgeschöpft zu werden (Art. 86 Abs. 2 OG), aber gegenüber dem angefochtenen Entscheid ist die dreissigtägige Beschwerdefrist einzuhalten (vgl. Art. 89 Abs. 1 OG). Führt der Steuerpflichtige gegen den zweitverfügenden Kanton Beschwerde, so kann er die bereits rechtskräftige Steuerveranlagung des erstverfügenden Kantons mitanfechten (Art. 89 Abs. 3 OG; vgl. BGE 123 I 289 E. 1a S. 291 f.).

Vorliegend hat die Pflichtige staatsrechtliche Beschwerde gegen den st. gallischen Einspracheentscheid und gegen die solothurnische Veranlagungsverfügung eingereicht. Gegen diese Verfügung hat sie aber auch Einsprache erhoben, was zur Sistierung des bundesgerichtlichen Verfahrens geführt hat. Bei Wiederaufnahme des Verfahrens hat es die von einer Treuhandgesellschaft vertretene Beschwerdeführerin unterlassen, gegen den solothurnischen Einspracheentscheid noch einmal separat staatsrechtliche Beschwerde zu erheben, obwohl sie in der bundesgerichtlichen Sistierungsverfügung auf diese Notwendigkeit aufmerksam gemacht worden war. Da der Einspracheentscheid die Veranlagungsverfügung ersetzt hat, lässt sich diese Unterlassung auch nicht durch eine blosser Beschwerdeergänzung beheben. Vielmehr ist die staatsrechtliche Beschwerde vom 8. März 2001 gegenstandslos geworden, soweit sie sich gegen den Kanton Solothurn richtet.

1.2 Bei Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots erfährt der Grundsatz der kassatorischen Natur der staatsrechtlichen Beschwerde eine Ausnahme. Demgemäss könnte das Bundesgericht zusammen mit der Aufhebung eine Feststellung treffen, wie vorliegend beantragt, und eine verbindliche Weisung für die verfassungskonforme Steuerauscheidung erteilen (BGE 111 Ia 44 E. 1c S. 46 f., 120 E. 1b S. 123; vgl. auch Walter Kälin, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, 2. Auflage, Bern 1994, S. 402). Dies erweist sich hier indessen nicht als notwendig.

2.

2.1 Die Beschwerdeführerin rügt eine verfassungswidrige interkantonale Doppelbesteuerung sowie eine Verletzung des Schlechterstellungsverbots, und zwar im Zusammenhang mit der Ausscheidung ihrer Gewinnsteueraufwendungen 1999 zwischen den verschiedenen Betriebsstättenkantonen. Als geschäftsmässig begründete Unkosten dürfe sie die kommunalen und kantonalen Steuern in ihrer Erfolgsrechnung gewinnreduzierend zum Abzug bringen. Nun habe sie aber nicht in allen Betriebsstättenkantonen Gewinne erzielt, sondern nur in jenen, wo ihre Steuerpflicht erst seit kurzem bestehe und somit weniger Vorjahresverluste zu verrechnen seien.

Im Fall von (Vorjahres-)Verlusten führe die Gewinnausscheidung gemäss der sog. indirekten Methode zu einer Verfälschung. Durch die quotenmässige Aufteilung des Gesamtgewinnes gemäss dem Umsatz und nicht nach Massgabe des tatsächlich erzielten Gewinns würden nämlich selbst die Steueraufwendungen, welche in jenen Kantonen zu entrichten seien, in welchen ein Gewinn ausgewiesen sei, auf alle Kantone mit Betriebsstätten verteilt, was ungerechtfertigterweise jenen Kantone zugute komme, wo tatsächlich ein steuerbarer Gewinn erwirtschaftet worden sei.

Vielmehr müssten die Kantone mit Gewinn, d.h. ohne Vorjahresverluste, den Abzug der gesamten Gewinnsteueraufwendungen übernehmen. Diese sollten nämlich nur in jenen Kantonen abgezogen werden, wo wirklich ein steuerbarer Ertrag erzielt worden sei, weil nur dort ein direkter Zusammenhang mit der Gewinnerzielung bestehe. Einzig eine solche objektmässige Zuordnung der Steuerauslagen, im Sinne einer Berücksichtigung gemäss der effektiven Ertragserzielung, werde den tatsächlichen Verhältnissen gerecht. Demgemäss seien im Kanton Solothurn zusätzliche Abzüge von Gewinnsteueraufwendungen vorzunehmen, die unzutreffenderweise auf andere Kantone verteilt worden seien, und zwar im Betrag von Fr. 6'856.--, wodurch sich für 1999 ein Verlust von Fr. 423'757.-- ergebe. Dem Kanton St. Gallen seien dagegen zu wenig hohe Gewinnsteueraufwendungen angelastet worden, die nicht anderen Kantonen hätten angelastet werden dürfen, nämlich Fr. 21'303.--, die zusätzlich vom steuerbaren Ertrag abzuziehen seien, weshalb der dortige Ertrag sich nur auf Fr. 85'214.-- belaufen dürfe.

2.2 Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt 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). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot; vgl. BGE 107 Ia 41 E. 1a S. 42; 116 Ia 127 E. 2a S. 130; 117 Ia 516 E. 2 S. 518; 123 I 264 E. 2a S. 265).

2.3 Nach einem feststehenden Grundsatz des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts können die Kantone die auf ihrem Gebiet gelegenen Betriebsstätten einer interkantonalen Unternehmung nicht selbständig 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 Betriebsstättekantone 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). Der direkten Methode kommt grundsätzlich der Vorrang vor der Hilfsfaktorenmethode zu. Die Quotenfestsetzung aufgrund der Buchhaltungsergebnisse, also die direkte Methode, ist stets anzuwenden, wenn sie in besserer

oder sichererer Weise als die indirekte Methode das Mass anzeigt, in dem eine Betriebsstätte an der Erzielung des Gesamtgewinns mitgewirkt hat. Voraussetzung für ihre Anwendung ist, dass für die Betriebsstätten und den Hauptsitz getrennte Buchhaltungen vorliegen und sich in der Betriebsstätte ein vollständiger Handels- oder Fabrikationsbetrieb mit weitgehender Selbständigkeit und einer eigenen örtlichen Geschäftsleitung befindet (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; Locher, Doppelbesteuerungspraxis, § 8 II C 1a, 1b u. 3; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Bd. II, 8. Aufl., Bern usw. 1999, S. 895 ff.; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Bern 1999, S. 118 ff.; Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., Bern usw. 2000, S. 395 ff.).

2.4 Vor dem Hintergrund dieser Grundsätze erweisen sich die Rügen der Beschwerdeführerin als unbegründet.

2.4.1 Die hier verfochtene objektmässige Ausscheidung der Gewinnsteueraufwendungen wird von der Rechtsprechung und der Lehre abgelehnt. Nur eine quotenmässige Ausscheidung kommt in Betracht. Selbst die direkte Methode der Quotenfestlegung würde mit der objektmässigen Zuordnung nur in dem - hier gerade nicht vorliegenden - Fall übereinstimmen, in dem alle Betriebsstätten mit Gewinn abschliessen, und auch dann nur unter dem zusätzlichen Vorbehalt eines dem Sitzkanton vorweg zugewiesenen prozentualen Vorausanteils.

2.4.2 Eine objektmässige Zuordnung ist hier umso weniger angebracht, als die Beschwerdeführerin nicht die direkte Quotenausscheidung anwendet. Vielmehr hat sie die indirekte Methode mit dem Hilfsfaktor Umsatz selbst vorgeschlagen und über Jahre hinweg konstant angewendet. Sie hat diese Methode seit jeher bevorzugt und auf eine direkte Ausscheidung verzichtet, obwohl es ihr unbenommen gewesen wäre, z.B. nach Eröffnung der neuen Betriebsstätte im Kanton St. Gallen, auf die direkte Methode umzustellen. Bei dieser Wahl muss sie sich weiter behaften lassen und auch die Nachteile in Kauf nehmen, die untrennbar mit der Hilfsfaktorenmethode verbunden sind. Namentlich kann es sich bei den nach dem Umsatz festgelegten Gewinnsteuerquoten bloss um Annäherungsgrössen handeln, die von den tatsächlichen Verhältnissen abweichen können.

Für die interkantonale Ausscheidung von Steueraufwendungen und (Vorjahres-)Verlusten ergibt sich daraus entgegen der Beschwerdeführerin zwangsläufig, dass die Gewinnzuordnung nach dem Umsatz sich auf den gesamten Gewinn erstreckt, mit Ausnahme des Anlageliegenschaftsertrages, der dem Belegenheitskanton ausschliesslich vorbehalten bleibt. Systemgemäss wird der Gesamtgewinn automatisch auf sämtliche Betriebsstätten verteilt, soweit sie nur einen Umsatz erzielen, also selbst auf jene, die mit Verlust abschliessen. Die betreffenden Kantone müssen nicht auf die Ertragsbesteuerung verzichten, solange das Unternehmen als Ganzes einen Gewinn aufweist (vgl. ASA 59 568 E. 4; Höhn/Mäusli, a.a.O., S. 443, Peter Locher, a.a.O., S. 119, Roman Blöchliger, Steuerliche Probleme des Abzuges geschäftlicher Verluste insbesondere auch im interkantonalen und internationalen Verhältnis, StR 1981, S. 248 f.; Madeleine Simonek, Ausgewählte Probleme der steuerlichen Behandlung von Verlusten bei Kapitalgesellschaften, ASA 67, 514 ff., 528, Bernhard Felix Schärer, Verlustverrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, Diss. Zürich 1997, S. 219 ff.).

2.4.3 Gegen die Argumentation der Beschwerdeführerin ist zudem einzuwenden, dass die von ihr verfochtene objektmässige Zuordnung der Steueraufwendungen nur eine ungenügende Angleichung an die tatsächlichen Verhältnisse mit sich bringen würde. Dabei ist nicht ersichtlich, weshalb bei der

indirekten Ausscheidungsmethode nur die Steuerlasten nach der tatsächlichen Verursachung zugewiesen werden sollten und nicht sämtliche direkt zuweisbaren Aufwendungen. Andererseits würde jede weiter gehende Verfeinerung der indirekten Methode zum System der direkten Methode zurückführen, auf welche die Beschwerdeführerin aber bewusst verzichtet hat.

2.4.4 Entscheidend ist hier, dass selbst mit der indirekten Methode zwischen dem Sitzkanton und den Betriebsstättenkantonen nicht mehr verteilt wird als der Gesamtgewinn, bzw. der Gesamtverlust in Anbetracht der noch verrechenbaren Vorjahresverluste. Das Gesamtergebnis entspricht dem Total der Teilergebnisse aller beteiligten Kantone. Es liegt hier somit weder eine - aktuelle oder virtuelle - Doppelbesteuerung vor, noch eine Verletzung des Schlechterstellungsverbot. Bei dieser Rechtslage braucht auch nicht entschieden zu werden, ob das Steuerharmonisierungsgesetz zu einer anderen Lösung führen würde.

2.5 Unzutreffend ist die Argumentation der Beschwerdeführerin auch insoweit, als sie behauptet, eine objektmässige Zuordnung der Steueraufwendungen würde - zumindest analog - der Lösung entsprechen, welche von der Rechtsprechung und der Lehre befürwortet werde, wenn eine Unternehmung ohne ausserkantonale Betriebsstätte aus einer in einem anderen Kanton gelegenen Liegenschaft einen Ertrag erziele. Beide Fälle unterscheiden sich aber grundlegend, weil Kapitalanlageliegenschaften von Unternehmungen am Ort der gelegenen Sache ausnahmslos ein Spezialsteuerdomizil begründen, was eine andere Besteuerung rechtfertigt (vgl. namentlich Peter Locher, a.a.O., S. 127 f.; Höhn/Waldburger, a.a.O., S. 899 ff.). Im Übrigen muss eine Betriebsstättengründung nicht zwingend gleich behandelt werden wie eine Sitzverlegung.

3.

Es ist schliesslich nicht ersichtlich, inwiefern das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin verletzt worden wäre. Aus dem in Art. 29 Abs. 2 BV garantierten Anspruch auf rechtliches Gehör folgt zwar die grundsätzliche Pflicht der Behörden, ihre Entscheide zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf welche sich ihr Entscheid stützt. Sie darf sich aber auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken und muss sich nicht ausdrücklich mit jeder tatsächlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinander setzen (vgl. BGE 125 II 369 E. 2c; 124 II 146 E. 2a; 124 V 180 E. 1a; 112 Ia 107 E. 2b). Diesen Anforderungen hat der st. gallische Einspracheentscheid Genüge getan. Aus ihm geht deutlich hervor, warum ein Abweichen von der indirekten Ausscheidungsmethode abgelehnt wird, nämlich weil die beantragte objektmässige Ausscheidung der Steuerauslagen dem geltenden System der Quotenausscheidung als solcher zuwiderlaufen würde. Angesichts dieser Systemwidrigkeit drängte es sich nicht auf, noch näher auf Teilargumente oder auf vermeintliche besondere Umstände des Einzelfalls einzugehen, die an diesem grundlegenden Widerspruch nichts zu ändern vermochten.

4.

Nach dem Gesagten erweist sich die Doppelbesteuerungsbeschwerde als unbegründet, soweit sie nicht gegenstandslos geworden ist.

Bei diesem Verfahrensausgang wird die unterliegende Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 OG in Verb. mit Art. 153 und 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen, soweit sie nicht als gegenstandslos geworden abzuschreiben ist.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.-- wird der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, dem Kantonalen Steueramt St. Gallen und der Kantonalen Steuerverwaltung Solothurn schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 30. April 2002

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: