Urteilskopf

120 Ia 361

50. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 2. Dezember 1994 i.S. X. gegen Kantone Basel-Landschaft und Basel-Stadt (staatsrechtliche Beschwerde)

Regeste (de):

Art. 46 Abs. 2 BV (Verbot der Doppelbesteuerung); Abzug des AHV-Sonderbeitrages bei der Veräusserung einer ausserkantonalen geschäftlichen Liegenschaft.

Der zufolge Veräusserung einer ausserhalb des Wohnsitzkantons des Steuerpflichtigen gelegenen geschäftlichen Liegenschaft geschuldete AHV-Sonderbeitrag (Art. 23bis AHVV; SR 831.101) ist vollumfänglich dem Liegenschaftskanton zuzuweisen.

Regeste (fr):

Art. 46 al. 2 Cst. (interdiction de la double imposition); déduction des cotisations spéciales AVS lors de l'aliénation d'un immeuble commercial, situé hors du canton.

Les cotisations spéciales AVS (art. 23bis RAVS; RS 831.101) dues à la suite de l'aliénation d'un immeuble commercial, situé hors du canton de domicile du contribuable, doivent être entièrement prises en compte par le canton de situation de l'immeuble.

Regesto (it):

Art. 46 cpv. 2 Cost. (divieto della doppia imposizione); deduzione del contributo speciale AVS in caso di alienazione di un fondo appartenente al patrimonio aziendale e situato fuori dal cantone.

Il contributo speciale AVS (art. 23bis OAVS; RS 831.101) dovuto a seguito dell'alienazione di un immobile appartenente al patrimonio aziendale e situato fuori del cantone di domicilio del contribuente deve essere interamente preso in considerazione dal cantone di situazione del fondo.

Sachverhalt ab Seite 361

BGE 120 Ia 361 S. 361

X. hat ihren zivilrechtlichen Wohnsitz (Hauptsteuerdomizil) in Y. (Kanton Basel-Landschaft). Sie ist zu 5/8 am Gesellschaftskapital der in der Gemeinde Z. (Kanton Basel-Landschaft) domizilierten Kollektivgesellschaft "W., Architekturbüro und Liegenschaftenverwaltung, Inhaber X. & Co." (im folgenden: Firma X. & Co.) beteiligt. Zu 3/8 ist ihr einziger Sohn T., Mitgesellschafter. Zum Geschäftsvermögen der Firma X. & Co. gehören Grundstücke in den Kantonen Basel-Landschaft und Basel-Stadt. Im Jahre 1986 veräusserte die Firma X. & Co. die in der Stadt Basel gelegenen Liegenschaften A. und B., wobei sie einen Buchgewinn von insgesamt Fr. -.-- erzielte. Der Kanton Basel-Stadt, dem das Recht zur Besteuerung der Liegenschaftengewinne zustand, überliess dem Kanton Basel-Landschaft einen Verwaltungskostenanteil von 5 Prozent des Verkaufserlöses (rund Fr. -.--) zur Besteuerung. Die von der Firma X. & Co. erzielten Gewinne hatten zur Folge, dass X. im Jahre 1988 einen AHV-Sonderbeitrag von total Fr. 381'837.70 zu entrichten
BGE 120 Ia 361 S. 362

hatte. Nach Berücksichtigung verschiedener Nachträge der Jahre 1984 bis 1988 (insbesondere Gutschriften) ergab sich für das Jahr 1988 ein AHV-Betreffnis von total Fr. 362'850.70. Der Kanton Basel-Landschaft als Wohnsitzkanton gewährte indessen diesen Abzug bei den Staatssteuern der Jahre 1989/90 (Bemessungsjahre 1987/88) nur im Umfange von Fr. 219'313.-- (= 60,44%), während der Kanton Basel-Stadt ihn mit Fr. 0.-- einstellte. Mit Einsprache gegen die basel-landschaftliche Veranlagung machte X. geltend, dass gemäss § 29 Abs. 1 lit. h des Steuer- und Finanzgesetzes des

Kantons Basel-Landschaft vom 7. Februar 1974 die AHV-Beiträge und damit auch die AHV-Sonderbeiträge eines Selbständigerwerbenden vom Einkommen abgesetzt werden könnten. Die von der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vorgenommene Repartition verletze kantonales Recht. Zudem liege im Umfange von Fr. 143'538.-- (Fr. 362'851.-- ./. Fr. 219'313.--) eine Doppelbesteuerung vor (Verstoss gegen Art. 46 Abs. 2 BV).
Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft wies die Einsprache ab. X. führt staatsrechtliche Beschwerde gegen die Kantone Basel-Landschaft und Basel-Stadt. Sie beantragt, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft sei aufzuheben; die Doppelbesteuerung zwischen den beiden Kantonen sei zu beseitigen. Der Kanton Basel-Landschaft stellt Antrag auf Abweisung der Beschwerde, soweit sie gegen ihn gerichtet sei. Der Kanton Basel-Stadt sei anzuweisen, den AHV-Sonderbeitrag im Sinne von Gewinnungskosten zu berücksichtigen und bei der Veranlagung 1988 zum Abzug zuzulassen. Eventuell sei die Beschwerde teilweise gutzuheissen und die beteiligten Kantone seien anzuweisen, den Beitrag entsprechend den in den beiden Kantonen steuerbaren Einkommensquoten auszuscheiden. Der Kanton Basel-Stadt schliesst auf Abweisung der Beschwerde, soweit sie sich gegen seine Veranlagung richte.
Erwägungen

Aus den Erwägungen:

1. In einer ersten Beratung (Sitzung) beschloss die urteilende Abteilung des Bundesgerichts, vom Ausschuss der Konferenz staatlicher Steuerbeamter
BGE 120 Ia 361 S. 363

einen Bericht über die Praxis hinsichtlich der Behandlung des AHV-Sonderbeitrages in den schweizerischen Kantonen bei interkantonalen Steuerausscheidungen einzuholen. Aus dessen Schreiben vom 14. Juni 1994 geht im wesentlichen hervor, dass die Kantone Zug, Appenzell-Inner- und -Ausserrhoden, Basel-Landschaft, Glarus, Schaffhausen, Schwyz, Thurgau, Tessin und Zürich die AHV-Sonderbeiträge dem Kanton des Wohnsitz- beziehungsweise Geschäftsortes zuweisen, während die Kantone Freiburg, Genf, Waadt, Neuenburg, Wallis, Luzern, Graubünden und St. Gallen mindestens einen Teil dem Liegenschaftenkanton anlasten.
Der Ausschuss selbst hat zur Ausscheidung der AHV-Sonderbeiträge nicht Stellung genommen. Er äusserte indessen die Meinung, dass bei einer Verpflichtung des Liegenschaftenkantons zur Übernahme des Abzuges wegen des zeitlichen Auseinanderfallens zwischen der Steuerveranlagung und der Berechnung des AHV-Sonderbeitrages das Recht auf Zulassung eines pauschalen Abzuges zu gewähren sei. Die vorliegend an der umstrittenen Ausscheidung beteiligten Kantone Basel-Landschaft und Basel-Stadt erhielten wie die Beschwerdeführerin Gelegenheit, sich zum Bericht des Ausschusses der Konferenz staatlicher Steuerbeamter zu äussern.
2. a) Das Bundesgericht hat aus Art. 46 Abs. 2 BV neben dem Verbot der effektiven und der virtuellen Doppelbesteuerung auch ein Schlechterstellungsverbot abgeleitet. Nach diesem Grundsatz dürfen die Kantone Steuerpflichtige, die nur für einen Teil ihres Vermögens oder Einkommens steuerpflichtig sind, nicht anders belasten, als die ausschliesslich im Kanton steuerpflichtigen Personen (BGE 93 I 236 E. 2 S. 241; Urteil vom 6. Juli 1960, in ASA 30 239; BGE 78 I 327; BGE 74 I 459). Ein Verstoss gegen das Schlechterstellungsverbot liegt dann vor, "wenn ein Kanton einen Steuerpflichtigen deshalb anders und stärker belastet, weil er nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen noch in einem andern Kanton steuerpflichtig ist" (LOCHER, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht in: Praxis der Bundessteuern, § 1 II A, Nr. 15b, 18, 20; HÖHN, Interkantonales Steuerrecht, 3. Auflage, § 4, Ziff. 17, S. 75). b) Vorliegend ist eine aufgrund von Art. 46 Abs. 2 BV unzulässige Doppelbesteuerung gegeben, weil der AHV-Sonderbeitrag von total Fr. 381'837.70 durch die beiden beteiligten Kantone Basel-Landschaft und Basel-Stadt gesamthaft gesehen nur teilweise zum Abzug zugelassen worden ist. Dies obschon beide Kantone nach ihren steuergesetzlichen Vorschriften
BGE 120 Ia 361 S. 364

vom Prinzip der Reineinkommenssteuer ausgehend die Beiträge an die eidgenössische Alters- und Hinterlassenenversicherung vollumfänglich zum Abzug zulassen (vgl. § 29 Abs. 1 lit. h des Steuer- und Finanzgesetzes vom 7. Februar 1974 des Kantons Basel-Landschaft, in der Fassung vom 25. Juni 1986, und § 45 lit. a des Gesetzes vom 22. Dezember 1949 über die direkten Steuern des Kantons Basel-Stadt). Mit der nur teilweisen Zulassung des Abzuges des AHV-Sonderbeitrages durch den Wohnsitzkanton Basel-Landschaft und der gleichzeitigen Weigerung des Kantons Basel-Stadt, die verbleibende Restanz zu übernehmen, wird die Beschwerdeführerin schlechter gestellt, als wenn sie ausschliesslich in einem der beiden Kantone steuerpflichtig gewesen wäre. Auf die rechtzeitig eingereichte und im übrigen den formellen Anforderungen entsprechende staatsrechtliche Beschwerde

ist demnach einzutreten.
3. a) Die im Eigentum der Firma X. & Co. stehenden Immobilien verteilen sich auf die Kantone Basel-Landschaft und Basel-Stadt. Es handelt sich zur Hauptsache um "Mieterliegenschaften". Sie wiesen nach der Bilanz per Ende 1990 einen Wert von über Fr. -.-- auf; der Immobilienertrag stellte sich im Jahre 1990 auf rund Fr. -.--. Im weitern ist unbestritten, dass die im Kanton Basel-Stadt gelegenen Liegenschaften als reine Kapitalanlageliegenschaften keine Betriebsstätte begründet haben, weshalb die Firma X. & Co. nicht als interkantonale Unternehmung zu betrachten ist; ihre Steuerpflicht im Kanton Basel-Stadt beruht vielmehr allein auf blossem Liegenschaftenbesitz. Im Gegensatz zu Betriebsstätteliegenschaften, die zu einer quotenmässigen Ausscheidung des von einer Gesellschaft erzielten Gewinnes führen (LOCHER, a.a.O., § 7 IB; Nrn. 9, 10, 12, 20 und 24; § 8 IA, Nr. 6; HÖHN, a.a.O., § 26, S. 377 ff.), bewirkt der blosse Liegenschaftenbesitz eine objektmässige Ausscheidung (LOCHER, a.a.O., § 9, IA und II; HÖHN, a.a.O., § 28 S. 465 ff.; für Liegenschaften des Privatvermögens, vgl. auch LOCHER, a.a.O., § 9, IA und II, HÖHN, a.a.O., § 21, S. 280 ff.; ZUPPINGER, Probleme der Steuerausscheidung für Liegenschaften des Privatvermögens im interkantonalen Verhältnis bei den direkten Steuern vom Einkommen und Vermögen, in: Festschrift für Ulrich Häfelin zum 65. Geburtstag, S. 414 ff., mit weiteren Hinweisen). b) Selbst wenn keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Firma X. & Co. - die sich praktisch nur noch der Verwaltung der eigenen, aber auch im
BGE 120 Ia 361 S. 365

Eigentum Dritter stehender Liegenschaften widmet - in eindeutiger Weise im Liegenschaftenhandel tätig ist, hat aufgrund der gegebenen Verhältnisse dennoch als erstellt zu gelten, dass sie die in der Stadt Basel gelegenen Liegenschaften A. und B. in Ausnützung ihrer Kenntnisse im Immobilienhandel und auf dem Immobilienmarkt als Immobiliengesellschaft, d.h. als Liegenschaftenhändlerin im weitern Sinne, veräussert hat. Die Ausscheidung im interkantonalen Verhältnis ist demzufolge entsprechend den für Liegenschaftenhändler geltenden bundesgerichtlichen Grundsätzen vorzunehmen (ZUPPINGER, Die Besteuerung des Liegenschaftenhändlers im interkantonalen Verhältnis, S. 13; Urteil vom 19. Februar 1969, in ASA 39 49).
4. a) Die im interkantonalen Verhältnis geltenden Ausscheidungsregeln des Bundesgerichts sind, soweit es um die Zuteilung der Steuerobjekte geht, rein kollisionsrechtlicher Natur. Sie grenzen lediglich das Besteuerungsrecht der Kantone gegeneinander ab. Soweit freilich das Bundesrecht den Kanton zur Übernahme von Aufwendungen verpflichtet, welche die Steuerlast mindern, hat es positive Wirkungen. Es hebt allenfalls abweichendes kantonales Recht auf. b) Veräusserte der Liegenschaftenhändler eine Liegenschaft des Geschäftsvermögens und erzielte er dabei einen Gewinn, wurde nach der früheren Rechtsprechung des Bundesgerichts eine Unterscheidung getroffen, je nachdem, ob der Gewinn auf die persönlichen Bemühungen des Verkäufers oder auf die ohne dessen Zutun eingetretene Wertsteigerung von Grund und Boden zurückzuführen war. Im ersteren Falle wurde der Gewinn hinsichtlich der Zuteilung als Geschäftseinkommen, im letzteren Falle dagegen als Liegenschaftsertrag behandelt (BGE 49 I 39; BGE 54 I 236). Die heute geltende Rechtsprechung des Bundesgerichts sieht von einer solchen Unterscheidung ab und räumt dem Liegenschaftenkanton in jedem Fall das Recht auf die vollumfängliche Besteuerung des Gewinnes ein (BGE 79 I 142; Urteil vom 13. März 1957, in ASA 27 184; BGE 83 I 184; Urteil vom 10. Juli 1957, in ASA 27 301; BGE 92 I 461).
5. a) Die vorliegend in Frage stehenden Liegenschaften A. und B. standen klarerweise gesamthänderisch im Geschäftsvermögen der Gesellschafter. Diese haben daher die aus der Veräusserung von Liegenschaften erzielten Gewinne regelmässig zu versteuern (vgl. hiezu Urteil vom 26. August 1982, in ASA 52 349 E. 5b S. 359). Ob dies im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer oder der ordentlichen Einkommens- beziehungsweise Gewinn- oder Reinertragssteuer zu
BGE 120 Ia 361 S. 366

erfolgen hat, ist nach dem kantonalen Recht zu entscheiden. Im interkantonalen Verhältnis dagegen bestimmt nicht das kantonale Recht, welche Aufwendungen für die Gewinnermittlung zu berücksichtigen sind. Vielmehr ist dies - ungeachtet der vom Kanton getroffenen Ordnung - entsprechend den bundesgerichtlichen Grundsätzen zu beurteilen. b) Veräussert der Liegenschaftenhändler eine Liegenschaft des Geschäftsvermögens, so hat der Liegenschaftenkanton bei der Gewinnberechnung sämtlichen Aufwendungen Rechnung zu tragen, die dem Veräusserer im Hinblick auf die Gewinnerzielung angefallen sind (BGE 88 I 337; BGE 111 Ia 318 E. 4 S. 319). Zu den Betriebskosten, die ebenfalls ausschliesslich den Liegenschaftenkanton belasten, gehören beim Liegenschaftenhändler die Zinsen jeglicher Art auf den zur Finanzierung des Erwerbs, der Überbauung der Liegenschaft oder zur Vornahme wertvermehrender Investitionen eingegangenen Schulden (vgl. LOCHER, a.a.O., § 9, II, Nrn. 15, 17, 18, 21 und 24; BGE 88 I 337; Urteil vom 31. Oktober 1962, in ASA 32 331; BGE 92 I 198; BGE 92 I 461; ZUPPINGER, a.a.O., S. 28). Ebenso hat der

Liegenschaftenkanton einen Anteil an den Unkosten zu übernehmen, die dem Liegenschaftenhändler zufolge der mit dem An- und Verkauf der Liegenschaften verbundenen Umtriebe in der Form von Personal- und Sachauslagen u.a.m. erwachsen sind (BGE 92 I 461, auch in ZBl 68 S. 496 publiziert; BGE 95 I 431; ZUPPINGER, a.a.O., S. 30). c) Wie die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt in ihrer Stellungnahme vom 24. August 1994 ausführt, trifft es zwar zu, dass dem Kanton Basel-Landschaft 5 Prozent des Verkaufserlöses (Fr. -.--) zur Besteuerung überlassen worden sind. Entgegen der von ihr vertretenen Auffassung erfolgte diese Zuteilung jedoch nur als Abgeltung für die der Firma X. & Co. im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaften A. und B. insbesondere in Form von Personal- und Sachauslagen erwachsenen Kosten. Der AHV-Sonderbeitrag gehört indessen nicht dazu.
6. a) Das Bundesgericht strebt mit seiner Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht vor allem eine möglichst wirtschaftlich orientierte Steuerausscheidung an. Die Einkünfte sollen nach Möglichkeit steuerlich dort erfasst werden, wo sie realisiert werden beziehungsweise anfallen. Mit der Zuteilung der Einkünfte ist regelmässig auch darüber zu entscheiden, welches Gemeinwesen die mit der Gewinnerzielung zusammenhängenden Aufwendungen zu übernehmen hat. Dass die Berücksichtigung dieses wirtschaftlichen Konnexes sehr weit geht, zeigt
BGE 120 Ia 361 S. 367

insbesondere das Beispiel des Liegenschaftenhändlers. Unter Umständen wird der Kanton der gelegenen Sache verpflichtet, den Betriebsaufwand, der nicht laufend mit den im Liegenschaftenkanton erzielten Einkünften verrechnet werden konnte, steuerlich zu aktivieren und bei einer allfälligen Veräusserung der Liegenschaft den Anlagekosten zuzurechnen. b) Nachdem das Bundesgericht nicht nur die Erträgnisse aus einer privat oder geschäftlich genutzten Liegenschaft, sondern auch den Gewinn aus der Veräusserung einer Liegenschaft des Geschäftsvermögens dem Kanton der gelegenen Sache vollumfänglich zur Besteuerung zuweist (E. 4b oben), entspricht es dieser Zuteilung, dass der Belegenheitskanton ebenfalls sämtliche Aufwendungen, die mit dem Eigentum der Liegenschaft beziehungsweise deren Veräusserung eng verbunden sind (E. 5b oben), zu übernehmen hat. Dies gilt namentlich im Falle des Liegenschaftenhändlers. Diese sehr weitgehende Konzentration der Steuerpflicht im Belegenheitskanton ist vorliegend auch für den zwingende Folge der Veräusserung der Liegenschaften A. und B. darstellenden AHV-Sonderbeitrag vorzuschreiben, wie dies aufgrund einer Verständigung zwischen den Kantonen der welschen Schweiz bereits heute in Ausscheidungsfällen erwiesenermassen praktiziert wird. c) Die Verpflichtung des Liegenschaftenkantons zur Anrechnung des AHV-Sonderbeitrages bei der Ermittlung des Liegenschaftengewinnes (Grundstückgewinnes) beziehungsweise des im Kanton steuerbaren Einkommens widerspricht zwar dem Grundsatz, wonach der Wohnsitzkanton, der in der Regel zur Besteuerung von Leistungen aus Personenversicherungen zuständig ist, auch die einkommensmindernden Versicherungsprämien und -beiträge zu übernehmen hat. Vorliegend muss indessen in Betracht gezogen werden, dass es sich bei dem von der Beschwerdeführerin entrichteten AHV-Sonderbeitrag nicht um die Finanzierung ihrer eigenen Rente handelt. Vielmehr erbrachte sie damit einen Solidaritätsbeitrag, der wirtschaftlich betrachtet wie eine Steuer wirkt.
7. Die Zuweisung des AHV-Sonderbeitrages, herrührend aus der Veräusserung unbeweglichen Vermögens, an den Kanton der gelegenen Sache kann in der Praxis zwar zu technischen Problemen führen; vor allem deshalb, weil der geschuldete Beitrag von der zuständigen AHV-Behörde zumeist später als die Steuern im Liegenschaftenkanton festgesetzt wird. Gehört der Liegenschaftenkanton zu den Kantonen, die auch Gewinne auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens - gleich wie Gewinne auf Liegenschaften des

BGE 120 Ia 361 S. 368

Privatvermögens - mit einer mehr oder weniger objektivierten Spezialsteuer belasten (vgl. FERDINAND ZUPPINGER/PETER BÖCKLI/PETER LOCHER/MARKUS REICH, Steuerharmonisierung, Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, S. 123) und diese Spezialsteuer (Grundstückgewinnsteuer) in einem besonderen, von der ordentlichen Einkommens- und Vermögenssteuer (Gewinn- und Kapitalsteuer) losgelösten Verfahren festsetzen, so kann die zeitliche Diskrepanz unter Umständen gross sein. Damit die Steuerveranlagung im Liegenschaftenkanton im Hinblick auf die noch nicht vorliegende Abrechnung des AHV-Sonderbeitrages nicht über Gebühr verzögert wird, ist diesem daher das Recht auf eine allfällige Pauschalierung einzuräumen. Hiebei genügt er seiner Übernahmepflicht, wenn er den Sonderbeitrag pauschal anrechnet, sofern die Pauschale in etwa dem effektiv zu bezahlenden Beitrag entspricht.
8. Sowohl der Einspracheentscheid des Kantons Basel-Landschaft wie auch die Veranlagung des

Kantons Basel-Stadt entsprechen nicht den dargelegten Grundsätzen und sind daher aufzuheben. Der Kanton Basel-Stadt wird angewiesen, den vollen AHV-Sonderbeitrag in der Höhe von Fr. 381'837.70 zum Abzug zuzulassen. Demgegenüber hat der Kanton Basel-Landschaft den Sonderbeitrag nicht, auch nicht teilweise, zu übernehmen.
9. Die Beschwerde ist gutzuheissen. Die angefochtenen Verfügungen sind aufzuheben, und die Sache ist zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Kantone Basel-Landschaft und Basel-Stadt zurückzuweisen.