

## S. 100 / Nr. 15 Doppelbesteuerung (d)

BGE 60 I 100

15. Urteil vom 18. Mai 1934 i. S. Conserverfabrik Lenzburg gegen Aargau.

Seite: 100

Regeste:

Art. 46 BV.: Kantonale Vorschrift, wonach Aktiengesellschaften und Erwerbsgenossenschaften ihre Vermögenssteuer einmal von den Liegenschaften ohne Abzug der Hypothekarschulden und zum andern von den Reserven nach Abzug der Liegenschaften zu entrichten haben. Bei interkantonalen Unternehmungen sind zuerst von den Gesamtreserven die gesamten Liegenschaften abzuziehen und erst vom so verbleibenden Reserveüberschuss ist die im Kanton steuerbare Reserven-Quote zu berechnen. Die Berechnung der Reservequote auf den Gesamtreserven und der Abzug nur der innerkantonalen Liegenschaften von der kantonalen Quote verletzt Art. 46 BV.

A. - Die Rekurrentin hat ihre Hauptniederlassung in Lenzburg und eine Filiale in Frauenfeld. Die Steuerschätzung der Immobilien ist in Lenzburg 4026990 Fr., diejenige in Frauenfeld 927570. Das Verhältnis der aargauischen Aktiven zu den Gesamtaktiven ist 90,27%. Dementsprechend ist die Vermögenstaxation für die aargauische Staatssteuer erfolgt.

Nach dem aargauischen Gesetz über die Besteuerung der Aktiengesellschaften und Erwerbsgenossenschaften vom 15. September 1910, § 8, bezahlen diese Verbände an die Gemeinden:

1. Die progressive Vermögenssteuer von den Liegenschaften in der Gemeinde, in der die Immobilien sich befinden, ohne Abzug allfälliger Hypotheken.

2. Die progressive Vermögenssteuer von den Reserven und Saldovorträgen nach dem für Kapitalvermögen geltenden Satze. Die Steuerschätzung der im Kanton versteuerten Liegenschaften wird von dem Betrage der Reserven und Saldovorträge abgezogen.

Bei Verbänden, die auch in andern Kantonen steuerrechtliche Niederlassungen haben, wird bei der Besteuerung nach § 8 Abs. 2 der auf die auswärtigen Niederlassungen entfallende verhältnismässige Teil abgezogen (§ 11 in Verbindung mit den §§ 7 und 3).

Seite: 101

Pro 1932 wurde die Rekurrentin zur Vermögenssteuer an die Gemeinde Lenzburg wie folgt eingeschätzt:

1) Immobilien in Lenzburg Fr. 4026990.-

2) Reserven und Saldovortrag.

total Fr. 4794500.-

wovon die aarg. Quote von 90,27% Fr. 4327995.-

davon geht ab die Steuerschätzung der Liegenschaften in Lenzburg Fr. 4026990.-

verbleiben als steuerbarer Reserveüberschuss Fr. 301005.-

So der Entscheid der Bezirkssteuerkommission vom 13. Oktober 1933.

Die Rekurrentin hatte folgende Einschätzung ad 2 verlangt:

Gesamtimmobilien in Lenzburg und Frauenfeld Fr. 4954560.-

Gesamtreserven Fr. 4794500.-

Es verbleibt daher kein Reservenüberschuss, von dem Lenzburg 90,27% besteuern könnte.

Die Beschwerde der Rekurrentin über den Entscheid der Bezirkssteuerkommission wurde vom Obergericht des Kantons Aargau am 2. Februar 1934 abgewiesen, mit der Begründung: die Veranlagung entspreche der Vorschrift des § 8 Ziff. 2 des Gesetzes vom 15. September 1910, wonach der Schätzungswert nur der im Kanton versteuerten Liegenschaften von Reserven und Saldovortrag abzuziehen sei. Eine Verletzung der Rechtsgleichheit liege darin nicht; denn wenn sämtliche Liegenschaften der Rekurrentin im Kanton Aargau lägen, würden dort auch alle nach dem Bruttowert besteuert. Übrigens verlange der Grundsatz der Rechtsgleichheit nicht, dass der Steuereffekt im interkantonalen Verhältnis der gleiche sein müsse, wie bei Besteuerung des Ganzen nur in einem Kanton. - Dass der Kanton Thurgau die Liegenschaften

Seite: 102

zu einem Betrag besteuere, der den vom Kanton Aargau freigelassenen Teil der Reserven und des

Saldovortrages übersteige, sei nicht nachgewiesen. Also fehle der Nachweis einer Verletzung des Doppelbesteuerungsverbot.

In Frauenfeld wird die Rekurrentin, wie es scheint, nicht für die Liegenschaften als solche, sondern für einen verhältnismässigen Anteil des Gesamtvermögens besteuert.

B. - Gegen das obergerichtliche Urteil hat die Conservenfabrik Lenzburg die staatsrechtliche Beschwerde wegen Doppelbesteuerung ergriffen mit dem Antrag auf Aufhebung. Es wird ausgeführt: Nach der bundesgerichtlichen Praxis dürfe sich der Pflichtige mit Steuerdomizil in mehreren Kantonen nicht günstiger, aber auch nicht ungünstiger stellen, als wenn er nur in einem Kanton steuerpflichtig wäre. Diese Regel sei hier nicht beachtet worden. Wäre die Rekurrentin nur im Kanton Aargau steuerpflichtig, d. h. würde sich auch die Frauenfelder Niederlassung im Kanton Aargau befinden, so hätte sie keine steuerbaren Reserven, während sie jetzt solche in der Höhe von 301005 Fr. versteuern müsse. Würde man übrigens die Reserven nach ihrer wirklichen örtlichen Lage ausscheiden, so ergäben sich für den Aargau nur 3839672 Fr., also weniger als die Schätzung der aargauischen Liegenschaften, sodass auch nach dieser Rechnung in Lenzburg kein Reservenüberschuss über die Schätzung der Liegenschaften verbliebe. Aber man gelange zum richtigen Resultat schon, wenn man den bundesgerichtlichen Grundsatz befolge, wonach zuerst die Einschätzung des gesamten Unternehmens nach kantonalem Steuerrecht vorzunehmen und dann erst der berechnete Verteiler anzuwenden sei. Eine Doppelbesteuerung liege hier vor, weil Lenzburg mehr besteuere als ihm bei richtiger Anwendung der interkantonalen Abgrenzungsregeln zukomme. Ob der andere Kanton seine Steuerhoheit voll ausübe oder nicht, sei gleichgültig.

C. - Das Obergericht und die

Seite: 103

Gemeindesteuerkommission Lenzburg haben die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Das Obergericht bemerkt, dass ihm die Aufstellung über die örtliche Verteilung der Reserven nicht vorgelegt worden sei. Von Doppelbesteuerung könnte nur gesprochen werden, wenn nachgewiesen wäre, dass die Besteuerung der Liegenschaften in Frauenfeld mit einem 466505 Fr. (Anteil von Thurgau an den Reserven, 9,73%) übersteigenden Betrage erfolgte, welcher Nachweis nicht geleistet sei, auch nicht in der staatsrechtlichen Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Die Vermögenssteuer, welche die aargauischen Gemeinden nach § 8 Abs. 1 des Gesetzes vom 15. September 1910 von Aktiengesellschaften (und Erwerbsgenossenschaften) erheben, ist eine Objektsteuer. Sie ergreift alle in der Gemeinde gelegenen Liegenschaften nach ihrem Schätzungswert ohne Abzug von Hypotheken oder sonstigen Passiven. Dagegen ist die Besteuerung nach § 8 Abs. 2 eine Reinvermögenssteuer, wobei als Reinvermögen (Eigenkapital) der Gesellschaft betrachtet werden die Reserven und der Saldovortrag (nicht aber das Aktienkapital, das ja auch für die Gesellschaft kein Vermögen im eigentlichen und engern Sinne darstellt). Die beiden Steuern werden sodann in eigenartiger Weise kombiniert: die Reserven werden nur besteuert, soweit sie den Steuerwert der Liegenschaften übersteigen. Es wird angenommen, dass die Reserven in erster Linie Liegenschaftswert darstellen und dass sie daher durch die Besteuerung der Liegenschaften bereits bis zur Höhe der Grundstückschätzung erfasst sind. Die Gemeinde soll mindestens den vollen Liegenschaftswert besteuern dürfen, nicht aber daneben auch noch die Reserven, soweit sie den Liegenschaftswert vertreten, sondern nur einen allfälligen Reservenüberschuss. In der gleichzeitigen Besteuerung der Liegenschaften und des auf sie entfallenden

Seite: 104

Reserveanteils würde nach dem System des Gesetzes eine unstatthafte doppelte Belastung desselben Vermögenswertes liegen.

Der Regelfall ist der, dass eine Gesellschaft nur in einer Gemeinde steuerpflichtig ist. Das Gesetz fasst aber auch den Tatbestand ins Auge, wo die Steuerpflicht in verschiedenen Gemeinden des Kantons besteht. Während in § 8 Abs. 1 die Rede ist von den in der Gemeinde befindlichen und dort steuerbaren Immobilien, spricht § 8 Abs. 2 von den im Kanton versteuerten Liegenschaften, deren Steuerschätzung vom Reservefonds abzuziehen ist. Die Gemeinde muss also nicht bloss den Steuerwert der von ihr bereits besteuerten, sondern auch denjenigen der von andern Gemeinden besteuerten Liegenschaften abziehen. Die vom Gesetze verpönte unzulässige Doppelbesteuerung läge nicht nur vor, wenn dieselbe Gemeinde Liegenschaft und korrespondierenden Reserveanteil besteuert, sondern auch, wenn die erstere von einer andern Gemeinde besteuert wird. Die Gesellschaft muss in den verschiedenen Gemeinden, neben den Liegenschaften, insgesamt nicht mehr versteuern als den allfälligen Mehrbetrag der Reserven über den ganzen im Kanton gelegenen Grundbesitz. Das Gesetz will also jene Doppelbesteuerung nicht nur in der einzelnen Gemeinde, sondern im Kanton überhaupt vermeiden.

2.- Für das interkantonale Verhältnis, d. h. wenn noch eine ausserkantonale steuerrechtliche

Niederlassung besteht, enthält das Gesetz nur die Vorschrift, dass die Besteuerung der Reserven auf einen verhältnismässigen Anteil beschränkt ist. Im vorliegenden Fall ist vorerst der Reserveanteil für Lenzburg berechnet worden nach Massgabe der Verteilung der Aktiven auf Lenzburg und Frauenfeld auf 90,27%; davon sind dann die Lenzburger Liegenschaften abgezogen worden, und so ergab sich die Folge, dass die Rekurrentin, die, wenn man das Gesamtgeschäft in Betracht zieht, keine den

Seite: 105

Liegenschaftenwert übersteigenden Reserven hat, doch in Lenzburg einen Überschuss von rund 300000 Fr. versteuern soll. Das, was das Gesetz intern, auch im Verhältnis verschiedener Gemeinden, als unzulässige Doppelbesteuerung betrachtet, tritt also hier in Beziehung auf den andern Kanton ein. Das Ergebnis erklärt sich daraus, dass die Verteilung der Reserven vorgängig des Abzuges der Liegenschaftenwerte und nach einem Schlüssel erfolgte, der keinerlei Bezug hat auf die Liegenschafts- und Reservebesteuerung im Sinne von § 8 des kantonalen Gesetzes. Daher sind im Verhältnis zu den Liegenschaftswerten zu wenig Reserven nach Frauenfeld und zu viel nach Lenzburg verlegt worden. Eine solche jener ratio des Gesetzes nicht gemässe Diskrepanz verschwindet indessen sofort, wenn man zuerst den Gesamtliegenschaftswert von den Gesamtreserven abzieht und dann erst vom allfälligen Überschuss der Gemeinde die Quote zuweist, die dem Verhältnis der Aktiven entspricht. Bei der Rekurrentin ergibt sich dabei überhaupt kein Überschuss. Diese Methode der Berechnung der allfällig steuerbaren Reserven steht wohl schon in Übereinstimmung mit dem kantonalen Gesetz, aus dem keineswegs folgt, dass die Verteilung der Reserven vorgängig des Liegenschaftsabzuges zu geschehen habe (sie muss auch zur Anwendung kommen, wenn im Verhältnis verschiedener Gemeinden des Kantons die erwähnte Doppelbesteuerung vermieden werden soll). Die von der Rekurrentin vertretene Lösung, die nach dem Gesagten dem Grundgedanken der gesetzlichen Ordnung Rechnung trägt, lässt sich also sehr wohl schon bei der Handhabung des kantonalen Rechtes erzielen, was freilich das Bundesgericht noch nicht zum Einschreiten ermächtigen würde angesichts seiner beschränkten Kognition, wenn es sich um Probleme des kantonalen Gesetzesrechtes handelt.

3.- Doch führen Überlegungen, die dem Gebiet des eidgenössischen Doppelbesteuerungsrechtes angehören, zum selben Ergebnis. Zwar lässt sich kaum feststellen,

Seite: 106

ob eine effektive Doppelbesteuerung vorliegt, da die Besteuerung der Rekurrentin in Frauenfeld nach einem ganz andern System erfolgt. Allein für die bundesrechtliche Unzulässigkeit einer Besteuerung genügt es, dass in thesi, wenn auch nicht in praxi, eine Doppelbesteuerung vorliegt. Und das trifft hier zu. Eine kantonale Besteuerung ist jedenfalls bundesrechtlich anfechtbar, wenn sie bei gleichem Steuersystem im andern Kanton eine dem übereinstimmenden Steuersystem widersprechende unzulässige doppelte Belastung zur Folge hat. Stellt man sich hier vor, der Kanton Thurgau habe dieselbe Art der Besteuerung der Aktiengesellschaften seitens der Gemeinden wie der Aargau, so würden nach der von den aargauischen Behörden angewendeten Methode auf den Liegenschaftenwert in Frauenfeld von 927570 Fr. Reserven entfallen in der Höhe von 466505 Fr., sodass sich ein (steuerbarer) Liegenschaftsüberschuss von 461065 Fr. ergeben würde, während in Lenzburg ein Reservenüberschuss von rund 300000 Fr. vorhanden ist, den die Rekurrentin neben den dortigen Liegenschaften wiederum versteuern müsste. Die Rekurrentin müsste also über die Liegenschaften hinaus 301000 Fr. Reserven versteuern, obgleich die Reserven den Wert der Liegenschaften nicht erreichen, und es läge für den genannten Betrag die Doppelsteuerung vor, die bei dieser steuerrechtlichen Ordnung gerade verhindert werden soll. Das bundesrechtlich Unzulässige der Besteuerung in Lenzburg zeigt sich, auch ganz abgesehen von der Art und Weise der Besteuerung in Frauenfeld, darin, dass sie zu einer nach dem Grundgedanken des aargauischen Steuersystems unbilligen Überbelastung des Pflichtigen führt, die nicht gegeben wäre, wenn dieser ausschliesslich der aargauischen Steuerhoheit unterstehen würde, dass der Rekurrentin aus der wirtschaftlichen Verbindung mit dem andern Kanton ein besonderer steuerrechtlicher Nachteil erwachsen soll, der andernfalls nicht eintreten würde, speziell auch nicht, wie ausgeführt wurde, wenn man es mit

Seite: 107

Steuerniederlassungen in verschiedenen aargauischen Gemeinden zu tun hätte. Darin erblickt aber die Praxis ein Kriterium unzulässiger Doppelbesteuerung (BGE 48 I 362, 48 I 365; 49 I 531 ff; 59 I 11). Ein Kanton darf den Pflichtigen deshalb nicht anders und nicht stärker belasten, weil er nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge einer territorialen Beziehung auch noch in einem andern Kanton steuerpflichtig ist. Wenn nach dem aargauischen Gesetz eine zu vermeidende Doppelbesteuerung darin liegt, dass neben den Liegenschaften einer Aktiengesellschaft auch der auf sie entfallende Teil des Reservefonds besteuert wird, so ist es ein Gebot interkantonaler Rücksichtnahme und Anerkennung, dass der Kanton diesem Standpunkt treu bleibt nicht nur

innerhalb einer Gemeinde und im interkommunalen, sondern auch im interkantonalen Verhältnis (BGE 49 I 533 f).

Zum richtigen Resultat gelangt man übrigens schon bei Befolgung eines andern Satzes des Doppelbesteuerungsrechtes, nämlich der Regel, dass das auf mehrere Kantone sich erstreckende Gesamtunternehmen zunächst nach kantonalem Steuerrecht einzuschätzen ist (wie wenn es ausschliesslich der kantonalen Steuerhoheit unterstände) und dass dann vom Ergebnis der Kanton seine Quote beanspruchen kann. Richtig verstanden muss diese Regel hier dazu führen, dass zuerst Gesamtliegenschaften und Reserven in Beziehung gesetzt und erst vom allfälligen Reserveüberschuss die verhältnismässige Quote besteuert wird. Es ist in Erw. 2 oben gezeigt worden, dass das umgekehrte Vorgehen der aargauischen Behörden zu unrichtigen Konsequenzen führen muss, weil dabei die nach einem ganz andern Schlüssel berechnete Reservequote in Relation gebracht wird zum Wert der Liegenschaften. Aus jener Regel folgt dann freilich auch, dass der Kanton Aargau nicht verpflichtet ist, die thurgauische Taxation der Liegenschaften in Frauenfeld hinzunehmen, sondern diese Liegenschaften nach eigenen Grundsätzen

Seite: 108

einschätzen kann. Doch wird sich daraus hier kaum ein Reserveüberschuss ergeben.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird gutgeheissen und das Urteil des Obergerichtes des Kantons Aargau vom 2. Februar 1934 wird aufgehoben