

S. 340 / Nr. 50 Doppelbesteuerung (d)

BGE 61 I 340

50. Urteil vom 25. Oktober 1935 i. S. Schweizerische Treuhandgesellschaft A.-G. gegen Basel-Stadt, Zürich und Genf.

Seite: 340

Regeste:

Art. 46 Abs. 2 BV: Einkommensrepartition bei interkantonalen Unternehmungen:

- Das Einkommen ist grundsätzlich als Einheit zu behandeln. Erw. 2.
- Im Vorausanteil für den Hauptsitz soll dessen Tätigkeit als Verwalter des Wertschriftenportefeuilles schon berücksichtigt sein. Erw. 4.
- Einkommensrepartition bei Treuhandunternehmungen. Erw. 3.

A. - Die Rekurrentin, deren Gesellschaftszweck die Besorgung aller Arten von Treuhandgeschäften ist, besitzt ausser ihrer Hauptniederlassung in Basel noch Zweigniederlassungen in Zürich und Genf. Sie hatte im Jahr 1933 einen Reingewinn von 186593 Fr. 90 Cts. erzielt, worin ausser dem Reinertrag aus Geschäftstätigkeit von 154656 Fr. 85 Cts. noch ein Wertschriftenertrag von 31937 Fr. 5 Cts. enthalten war. Die Kantone Basel-Stadt, Zürich und Genf sind sich im Grundsatz darüber einig, dass bei Berechnung ihrer Quoten am Gesamteinkommen 1933 der Rekurrentin (für das Steuerjahr 1934) dem Hauptsitzkanton Basel-Stadt ein Vorausanteil von 20% und von den verbleibenden 80% jedem Kanton der Teil zuzuerkennen sei, der dem von seiner Niederlassung erzielten Umsatz im Verhältnis zum Gesamtumsatz entspreche. Streit besteht nur über die Behandlung des Einkommens aus Wertschriftenertrag. Der Kanton Basel-Stadt verlangt, dass dieses Einkommen von 31937 Fr. 5 Cts. aus dem Gesamteinkommen aus- und ihm zugeschrieben werde als dem Kanton, in welchem die Wertschriften verwahrt und verwaltet würden. Nur die verbleibenden 154656 Fr.

Seite: 341

85 Cts. sollten als das Gesamteinkommen nach Quoten verteilt werden, wobei 20% Voraus wiederum dem Kanton Basel-Stadt und die übrigen 80% im Verhältnis zum Umsatz den drei Kantonen Basel-Stadt, Zürich und Genf zukommen sollen. Der Kanton Zürich erklärte sich mit der von Basel-Stadt vorgeschlagenen Berechnungsweise einverstanden. Der Kanton Genf dagegen will, dass die 31937 Fr. 5 Cts. Wertschriftenertrag ins Gesamteinkommen der Rekurrentin einzurechnen seien, dass also von einem Gesamteinkommen von 186593 Fr. 90 Cts. in der oben angegebenen Weise die Quoten der drei Kantone zu errechnen seien.

B. - Die Folge dieser verschiedenen Berechnungsweise ist eine doppelte Besteuerung der Rekurrentin im gleichen Steuerjahr 1934 für das gleiche Objekt durch zwei Kantone, indem der Wertschriftenertrag in diesem Jahr von Basel-Stadt ganz und von Genf anteilmässig besteuert wird. Deswegen erhob die Rekurrentin am 8. Dezember 1935 die staatsrechtliche Beschwerde aus Art. 46 Abs. 2 BV.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

2.- Das Einkommen der Rekurrentin wird gebildet aus den ihr bezahlten Honoraren einerseits und dem Werttiterertrag andererseits als Gesamtroheinkommen, unter Abzug der Gesamtkosten. Der Kanton Basel-Stadt will mit Zustimmung des Kantons Zürich das Einkommen aus Honoraren und das aus dem Werttiterertrag als zwei besondere Einkommen des einen Bezügers behandelt wissen, deren Zuteilung an die beteiligten Kantone sich für jedes nach seinen eigenen Verhältnissen bestimmt - wobei das Einkommen aus Wertpapierertrag eben vollumfänglich dem Kanton Basel-Stadt zugeteilt werden solle (offensichtlich sogar ohne Abzug eines entsprechenden Gesamtkostenanteils). Der Kanton Genf dagegen betrachtet Honorar- und Wertpapierertrag als ein Gesamteinkommen, das als solches auf die beteiligten Kantone zu repartieren sei.

Seite: 342

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts ist das Einkommen einer interkantonalen Unternehmung interkantonal-steuerrechtlich als Einheit zu behandeln in dem Sinne, dass die einzelnen Niederlassungskantone nicht das auf ihrem Gebiet erzielte Einkommen, sondern nur eine Quote des Gesamteinkommens besteuern dürfen (BGE 36 I 581; 37 I 271; 54 I 402; BURCKHARDT, Kommentar zur BV 3. Aufl. S. 429; GEORG, in V.S.A. 1922 S. 102). Dem Gesamteinkommen sind dabei alle Einkünfte zuzurechnen, die richtigerweise in der Gewinn- und Verlustrechnung aufzuführen sind, einschliesslich des Ertrages des Wertschriftenportefeuilles. Ob von diesem Grundsatz der Einheitlichkeit des steuerbaren Einkommens Ausnahmen zu machen seien und wenn ja, unter welchen Voraussetzungen, kann hier dahingestellt bleiben, da besondere Umstände, die eine

Ausscheidung des Wertschriftenertrages aus dem Gesamteinkommen gerade hier zu rechtfertigen vermöchten, nicht vorhanden sind.

3.- Es kann sich also nur noch fragen, nach welchen Grundsätzen das Gesamteinkommen der Rekurrentin auf die beteiligten Kantone zu verteilen sei, insbesondere wie dabei die Tatsache zu berücksichtigen sei, dass das Wertschriftenportefeuille am Hauptsitz Basel verwahrt und verwaltet wird.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes wird das Gesamteinkommen einer interkantonalen Unternehmung nach Massgabe der besonderen Verhältnisse des Einzelfalles auf die Niederlassungskantone verteilt (BGE 42 I 138). Bei reinen Handelsunternehmungen geschieht die Verteilung normalerweise nach Massgabe des Umsatzes (BGE 50 I 93; 55 I 157 Erw. 3), bei Banken nach Massgabe der Gewinn- und Verlustrechnung (BGE 49 I 36), sofern das zu einer billigen Steuerverteilung unter Vermeidung einer Doppelbesteuerung führt (BGE 56 I 231). Der Betrieb der Rekurrentin ist nun keine Handelsunternehmung im eigentlichen Sinne; sie steht der Bankunternehmung viel näher, so dass es naheliegen würde, auch bei ihr die

Seite: 343

den Niederlassungskantonen zukommenden Einkommensquoten nach der Gewinn- und Verlustrechnung zu bestimmen. Doch darf nicht übersehen werden, dass nach dem eben Ausgeführten in erster Linie die besonderen Verhältnisse des Einzelfalles für die Einkommensverteilung massgebend sein und dass deshalb die für die verschiedenen Unternehmungsarten aufgestellten Repartitionsregeln nur dann zur Anwendung kommen sollen, wenn das im Einzelfall auch wirklich zu einer billigen Lösung führt, was in BGE 56 I 231 für die Banken noch speziell bestätigt worden ist. Die Verteilung des Einkommens einer Treuhandunternehmung ohne weiteres nach der Gewinn- und Verlustrechnung aber würde im Endergebnis ganz allgemein deshalb unbillig sein, weil die Verrichtungen, in die die Ausführung der einem Treuhandunternehmen erteilten Aufträge sich auflösen, nur in viel geringerem Umfang unmittelbar in Buchungsvorgänge sich übersetzen, als die eigentlichen bankmässigen Verrichtungen. Die Gewinn- und Verlustrechnung ist deshalb bei Treuhandunternehmungen in der Tat nicht im gleichen Mass der unmittelbare Ausdruck der gewinnbildenden Vorgänge, wie bei den Bankunternehmungen.

Da hier die Rekurrentin und die beteiligten Kantone übereinstimmend der Auffassung sind, dass das Verhältnis der von einer Geschäftsniederlassung bezogenen Honorare zum Gesamtbetrag der Honorare, d. h. das Umsatzverhältnis die auf die Niederlassung entfallende Quote des steuerbaren Einkommens bestimmen soll, so darf angenommen werden, dass diese Repartitionsweise den besonderen Verhältnissen der Rekurrentin am besten gerecht wird, ohne dass es einer Prüfung der Verhältnisse, wie sie bei Treuhandunternehmungen im allgemeinen bestehen, bedürfte.

4.- Die Rekurrentin und die beteiligten Kantone sind sich fernerhin im Grundsatz darüber einig, dass dem Kanton Basel-Stadt als dem Hauptsitzkanton ein Vorausanteil von 20% des Gesamteinkommens zukommen soll, das

Seite: 344

nach dem in Erwägung 2 Ausgeführten auch das Einkommen aus Wertpapierertrag umfasst. Mit diesem Vorausanteil ist die besondere Tätigkeit der Zentraleitung angemessen berücksichtigt, und zu dieser Tätigkeit gehört auch die Verwaltung und Verwahrung des Wertpapierportefeuilles der Rekurrentin. Würde dieser Ertrag den von der Basler Niederlassung bezogenen Honoraren zugerechnet und auf dieser Grundlage dann die Einkommensrepartition nach den Honorareingängen vorgenommen, so hätte das zur Folge, dass die Mitwirkung der Zentraleitung an der Einkommensbildung doppelt berücksichtigt würde.

Die dem Kanton Basel-Stadt zukommende Quote des pro 1934 steuerbaren Einkommens der Rekurrentin bestimmt sich also in der Weise, dass der Kanton Basel-Stadt vom Gesamteinkommen einschliesslich dem Wertschriftenertrag 20% zum Voraus und von den verbleibenden 80% den Teil für sich in Anspruch nehmen kann, der den Basler Honorareingängen im Verhältnis zu den Gesamteingängen entspricht. Dementsprechend bestimmt sich auch die den Kantonen Zürich und Genf zukommende Einkommensquote, wobei dahingestellt bleiben kann, ob der Kt. Zürich, der bei der Veranlagung der Rekurrentin unter seiner Quote geblieben ist, nach Massgabe des kantonalen Rechts darauf noch zurückkommen kann.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Der Rekurs wird gegenüber dem Kanton Basel-Stadt in dem Sinne gutgeheissen, dass der Ertrag der Titel und der Zins der Kapitalien dem Gesamteinkommen des Unternehmens zuzurechnen ist, von welchem der Kanton Basel-Stadt diejenige Quote besteuern kann, welche dem Verhältnis der in der baselstädtischen Niederlassung erzielten Honorare zum Gesamtumsatz entspricht, nach Vorwegnahme des der Tätigkeit des Hauptsitzes entsprechenden Vorausanteils.

Gegenüber den Kantonen Zürich und Genf wird der Rekurs abgewiesen