

S. 367 / Nr. 66 Doppelbesteuerung (f)

BGE 74 I 367

66. Urteil vom 7. Oktober 1948 i. S. Steinfabrik Zürichsee A.-G. gegen Kantone Schwyz und Zürich.

Regeste:

Doppelbewertung: Wann und in welchem Umfange verwirkt der Steuerpflichtige durch vorbehaltlose Selbsteinschätzung das Recht, die daraufhin ergangene Veranlagung wegen Doppelbesteuerung anzufechten?

Double imposition: Quand et dans quelle mesure un contribuable qui fait sa déclaration d'impôt sans formuler de réserves perd-il le droit d'attaquer pour double imposition la taxation dont il est l'objet par la suite?

Doppio imposta: Quando e in quale misura il contribuente, che ha fatto la sua dichiarazione d'imposta senza esprimere delle riserve, perde il diritto d'impugnare in seguito la tassazione per doppia imposta?

Seite: 368

A. Die Beschwerdeführerin Steinfabrik Zürichsee, bis Ende 1946 eine Genossenschaft mit Sitz in Pfäffikon (Schwyz), seither eine Aktiengesellschaft mit Sitz in Zürich, befasst sich mit der Gewinnung, der Herstellung und dem Vertrieb von Baustoffen (Hartstein, Zementröhren, Sand und Kies). Die Fabrikation erfolgt in Pfäffikon. Von dort werden die Produkte mit eigenen Schiffen nach Zürich verbracht, wo sie auf gemieteten, mit Kranen, Baggern usw. ausgestatteten Plätzen gelagert und direkt an die Verbraucher verkauft werden. Die kaufmännische und technische Leitung des Unternehmens befindet sich in Zürich.

Die Beschwerdeführerin, die bis 1943 nur im Kanton Schwyz besteuert worden ist, reichte dort für 1944 und 1945 Steuererklärungen ein, in denen sie ihren gesamten, aus den Gewinn- und Verlustrechnungen der Vorjahre ersichtlichen Reingewinn und das gesamte, durch die Bilanzen ausgewiesene Reinvermögen vorbehaltlos als steuerbar angab. Die kantonale Steuerkommission setzte sowohl den steuerbaren Reingewinn wie auch das Reinvermögen erheblich höher an, indem sie verschiedene Abschreibungen sowie Teile der Gehälter von Vorstandsmitgliedern zum buchmässigen Reingewinn hinzurechnete und einzelne Vermögensgegenstände höher bewertete. Die Beschwerdeführerin reichte gegen diese ihr am 8. Januar 1946 eröffneten Veranlagungen am 17. Januar eine Einsprache ein, zu deren Begründung sie die Berechtigung eines Teils jener Aufrechnungen bestritt. In einer weiteren Eingabe vom 25. Januar wies sie sodann darauf hin, dass ihre «Steuersubstanz» nicht ganz dem Kanton Schwyz, sondern zum Teil dem Kanton Zürich gehöre, wo sie ständige Anlagen unterhalte; sofern die streitigen Einschätzungen nicht ihren Anträgen entsprechend herabgesetzt würden, werde sie sie wegen bundesrechtswidriger Doppelbesteuerung anfechten.

Durch Entscheid vom 15. Juli 1946 wies die Steuerkommission die Einsprache ab. Die Erwägungen enthalten nur

Seite: 369

Ausführungen über die angefochtenen Aufrechnungen und belassen sich nicht mit der Frage der Doppelbesteuerung.

Die Beschwerdeführerin rekurrierte gegen diesen Entscheid mit dem Antrag, den steuerbaren Reingewinn und das Reinvermögen herabzusetzen und den im Kanton Schwyz steuerbaren Anteil am gesamten Reingewinn und Vermögen auf 50 % festzusetzen.

Durch Entscheid vom 7. November 1947 bestätigte die Steuerrekurskommission des Kantons Schwyz die angefochtene Einschätzung in Bezug auf die Höhe und wies die Frage der Doppelbesteuerung «zur Prüfung und Erledigung» an die Vorinstanz.

Diese lehnte jedoch die Vornahme einer Steuerauscheidung durch Entscheid vom 29. April/21. Mai 1948 ab mit der Begründung: Die über 20 Jahre in Pfäffikon ansässige und steuerpflichtige Beschwerdeführerin habe bisher noch nie eine Steuerauscheidung verlangt, und ihren Steuererklärungen habe nie entnommen werden können, dass ein Steueranspruch eines andern Kantons in Frage komme. Auch aus der Buchhaltung seien keine Anhaltspunkte ersichtlich, die einen Steueranspruch des Kantons Zürich rechtfertigen würden. Dieser habe erstmals 1948 einen Steueranspruch für die Jahre 1946 ff. angemeldet. Materiell liege somit eine Doppelbesteuerung nicht vor. Den Ausführungen der Beschwerdeführerin sei übrigens zu entnehmen, dass sie sich nicht wegen Doppelbesteuerung beschwert hätte, wenn ihre Selbsteinschätzung angenommen worden wäre; es gehe ihr somit nicht um die Verhinderung einer Doppelbesteuerung, sondern lediglich um die

Herabsetzung der Einschätzung.

B. Mit staatsrechtlicher Beschwerde vom 17. Juni 1948 beantragt die Steinfabrik Zürichsee, der Entscheid der Steuerkommission des Kantons Schwyz vom 29. April/ 21. Mai 1948 sei aufzuheben und das Besteuerungsrecht des Kantons Schwyz in den Steuerjahren 1944 und 1945 auf 50 % des Vermögens und des Reinertrages festzusetzen; eventuell möge das Bundesgericht die zahlenmässige

Seite: 370

Ausscheidung zwischen den Kantonen Zürich und Schwyz bestimmen.

Die Beschwerdeführerin erklärt, die Steuerkommission habe sich an den klaren Auftrag der Rekurskommission, die Doppelbesteuerungsfrage materiell zu prüfen, nicht gehalten, und macht unter Berufung auf Art. 46 Abs. 2 BV weiter geltend:

a) Dass der Kanton Zürich die Beschwerdeführerin für 1944 und 1945 nicht besteuert habe, sei unerheblich, da die bundesrechtlichen Ausscheidungsnormen absolute Geltung hätten und eine in die Steuerhoheit eines andern Kantons eingreifende Besteuerung auch dann ausschliessen, wenn dieser Kanton von seinem Besteuerungsrecht keinen Gebrauch mache. Unerheblich sei ferner, dass die Beschwerdeführerin in früheren Jahren nie eine interkantonale Steuerauscheidung verlangt habe. Es stehe jedem Steuerpflichtigen frei, solange auf eine solche Ausscheidung zu verzichten, als keine wirkliche, sondern bloss eine virtuelle Doppelbesteuerung vorliege. Der Verzicht sei aber nur für ein einzelnes Jahr möglich, nicht zum voraus für künftige Jahre. Die Beschwerdeführerin hätte den Anspruch auf Steuerauscheidung für 1944/45 nur verwirkt, wenn sie die Steuern für diese Jahre vorbehaltlos bezahlt oder wenn sie ausdrücklich auf die Ausscheidung verzichtet hätte oder wenn der Kanton Schwyz keine höhere als die in der Steuererklärung der Beschwerdeführerin angebotene Steuersubstanz beanspruchen würde. Keine dieser Voraussetzungen treffe aber zu.

b) Die Beschwerdeführerin besitze in Zürich ein sekundäres Steuerdomizil der Geschäftsniederlassung und sei dort für die Hälfte ihres Vermögens und ihres Reingewinns steuerpflichtig (wird näher ausgeführt).

C. Die Finanzdirektion des Kantons Zürich erklärt, sie stelle keinen Antrag, da sich die Beschwerde ausschliesslich gegen den Kanton Schwyz richte. Das Steueramt, das die Sache gegenwärtig überprüfe, beabsichtige, demnächst über die Erhebung von Nach- und Strafsteuern für die

Seite: 371

Jahre vor 1946 und über die noch offenen Einschätzungen für 1946 ff. Antrag zu stellen. Im Anschluss an die zu treffenden Entscheide werde die Beschwerdeführerin allenfalls gegenüber dem Kanton Zürich Beschwerde wegen Doppelbesteuerung führen können.

D. Die Steuerkommission des Kantons Schwyz beantragt, auf die Beschwerde sei nicht einzutreten, eventuell sei sie gegenüber dem Kanton Schwyz abzuweisen. Zur Begründung des Antrags auf Nichteintreten wird ausgeführt: Die Beschwerdeführerin habe ihre Steuererklärungen für 1944/45 vorbehaltlos abgegeben; sie habe darin weder eine interkantonale Steuerauscheidung verlangt noch geltend gemacht, dass sie der Steuerhoheit mehrerer Kantone unterstehe. Damit habe sie das Recht, sich wegen Doppelbesteuerung zu beschweren, verwirkt (BGE 50 I 42). Was in der staatsrechtlichen Beschwerde über die Voraussetzungen der Verwirkung ausgeführt werde, treffe nicht zu. Es würde insbesondere dem Grundsatz einer gesetzmässigen Verwaltung widersprechen, wenn die Steuerbehörde die von ihr festgestellten Steuerfaktoren deshalb nicht im vollen Umfange gemäss Gesetz zur Veranlagung heranziehen könnte, weil der Pflichtige nachträglich behauptete, seine Steuererklärung sei aus andern, für die Steuerbehörde nicht überprüfbaren Gründen (hier wegen interkantonalen Steuerauscheidung) trotzdem richtig.

E. In der Replik führt die Beschwerdeführerin zur Frage der Verwirkung aus: Der Einwand, sie habe die vom Kanton Schwyz beanspruchte Steuersubstanz vorbehaltlos angeboten, gehe fehl, da die Einschätzung weit über die in der Steuererklärung deklarierten Beträge hinausgehe; wenn es beim Entscheid über die Beschwerde auf die Steuererklärung ankäme, könnte Schwyz auch nur zugesprochen werden, was dort angegeben worden sei. Die Beschwerdeführerin habe das Recht zur Doppelbesteuerungsbeschwerde nicht verwirkt. Sie habe die Rüge bundesrechtswidriger Doppelbesteuerung schon im Einspracheverfahren und dann in aller Form im Rekursverfahren

Seite: 372

erhoben, und die Rekurskommission habe entgegen dem Antrag der Steuerkommission entschieden, dass diese Rüge rechtsgültig und rechtzeitig erhoben worden sei. Die Steuerkommission habe diese Frage daher nicht mehr zu prüfen gehabt und könne auch vor Bundesgericht mit der Einrede der Verspätung nicht mehr gehört werden. Selbst wenn aber der Entscheid der Steuerrekurskommission für das Bundesgericht nicht verbindlich wäre, so müsste die Beschwerde gleichwohl geschützt werden, da es nicht zutrefte, dass das Beschwerderecht durch vorbehaltlose Steuererklärung verwirkt

werde. Die Steuerkommission berufe sich zu Unrecht auf BGE 50 I 42; denn dort sei die Beschwerde nicht wegen vorbehaltloser Steuererklärung, sondern wegen Nichtbeachtung einer kantonalen Verfahrensvorschrift abgewiesen worden. Der in jenem Urteil angeführte Entscheid 28 I 121 sodann betreffe den Fall, wo die Steuerhoheit eines Kantons überhaupt bestritten sei, während hier die Steuerhoheit des Kantons Schwyz als solche ausdrücklich anerkannt und nur die quantitative Ausscheidung streitig sei. In diesem Falle ziehe aber, wie aus den bundesgerichtlichen Urteilen vom 4. Februar 1946 i. S. Elektrizitätswerk Luzern-Engelberg und vom 8. Juli 1946 i. S. Bartenstein hervorgehe, die vorbehaltlose Steuererklärung die Verwirkung des Beschwerderechts nur dann nach sich, wenn sie in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs eines andern Kantons erfolgt sei. Das treffe hier nicht zu, da die Beschwerdeführerin von den Steueransprüchen des Kantons Zürich erst später Kenntnis erhalten habe.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Art. 46 Abs. 2 BV ist nach feststehender Rechtsprechung verletzt, sobald ein Kanton durch eine Steuerauflage in die einem andern Kanton vorbehaltene Steuerhoheit übergreift, auch wenn dieser Kanton von seinem Besteuerungsrecht keinen oder nicht vollen Gebrauch macht (BGE 68 I 146 und dort angeführte frühere Urteile,

Seite: 373

69 I 233, 72 I 10 und 85). Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin für die streitigen Jahre 1944/45 bisher nur im Kanton Schwyz und nicht auch im Kanton Zürich besteuert werden ist, hindert sie daher nicht, die schwyzerische Veranlagung wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbotens anzufechten.

2. Die staatsrechtliche Beschwerde aus Art. 46 Abs. 2 BV setzt die Erschöpfung der kantonalen Instanzen nicht voraus (Art. 86 Abs. 2 OG). Die Beschwerdeführerin konnte deshalb den Entscheid der kantonalen Steuerkommission Schwyz direkt anfechten. Sie hat das mit der vorliegenden Eingabe rechtzeitig getan. Fraglich ist einzig, ob das Beschwerderecht nicht durch Verwirkung untergegangen ist. In diesem Falle ist nicht, wie der Kanton Schwyz beantragt, das Eintreten auf die Beschwerde abzulehnen, sondern diese abzuweisen.

3. Die kantonale Steuerkommission Schwyz hat die Berufung der Beschwerdeführerin auf das Doppelbesteuerungsverbot nicht auf Grund einer kantonalen Verfahrensvorschrift als verspätet zurückgewiesen, sondern weil nach ihrer Auffassung die Voraussetzungen erfüllt sind, unter denen die bundesgerichtliche Rechtsprechung das Recht zur Doppelbesteuerungsbeschwerde als verwirkt betrachtet. Ob der Beschwerdeführerin die Berufung auf Art. 46 Abs. 2 BV aus diesem bundesrechtlichen Grunde versagt ist, hat das Bundesgericht unabhängig von der Auffassung der kantonalen Steuerrekurskommission zu prüfen. Wenn diese, wie die Beschwerdeführerin behauptet, der Einschätzungsbehörde verbindlich vorgeschrieben hat, die Frage der Doppelbesteuerung materiell zu prüfen, so stellt die Nichtbeachtung dieser Weisung jedenfalls keine Verletzung des allein angerufenen Art. 46 Abs. 2 BV dar. In Frage käme höchstens ein Verstoß gegen Art. 4 BV. Diese Rüge ist jedoch von der Beschwerdeführerin nicht erhoben worden und könnte, wenn erhoben, übrigens nicht gehört werden, da es an der hierfür erforderlichen Erschöpfung der kantonalen Instanzen (Art. 87 OG) fehlen würde.

Seite: 374

4. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts verwirkt der Steuerpflichtige das Recht zur Anfechtung einer Steuerauflage wegen Missachtung des Doppelbesteuerungsverbotens vor allem dann, wenn er sie in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs eines andern Kantons anerkennt, sei es ausdrücklich, sei es durch freiwillige und vorbehaltlose Bezahlung der geforderten Steuer (BGE 73 I 225 ff. mit Zitaten). Die gleiche Wirkung hat das Bundesgericht von jeher der vorbehaltlosen Selbsteinschätzung beigelegt (BGE 28 I 121, 50 I 41). Wer der Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung in einem Kanton vorbehaltlos nachkommt, unterwirft sich damit der Steuerhoheit dieses Kantons und kann sie nachher nicht mehr bestreiten, gleichgültig, ob er seiner Selbsttaxation gemäss oder höher eingeschätzt wird (BGE 28 I 121). Die Beschwerdeführerin glaubt, dass die vorbehaltlose Selbsteinschätzung der Bestreitung nur der Steuerhoheit als solcher, nicht auch dem Umfange nach entgegenstehe. Wenn jedoch die Einreichung einer Steuererklärung als Anerkennung der Steuerhoheit dieses Kantons und Verzicht auf die Bestreitung seines grundsätzlichen Besteuerungsrechtes anzusehen ist, so muss dasselbe folgerichtig ebensogut für den quantitativen Umfang dieser Steuerhoheit gelten. Das hat das Bundesgericht bereits in den nicht veröffentlichten Urteilen vom 12. Februar 1932 i. S. Voser und Haller unter Einweis auf BGE 50 I 41 ausgeführt. Etwas anderes folgt auch aus den von der Beschwerdeführerin angerufenen Urteilen vom 4. Februar 1946 i. S. Elektrizitätswerk Luzern-Engelberg und vom 8. Juli 1946 i. S. Bartenstein nicht. Im ersten dieser Urteile (S. 15) wird vielmehr ausgeführt, dass derjenige, der in einem Kanton eine Selbsteinschätzung für bestimmte Objekte, Vermögens- und Einkommensteile, einreicht, sich damit

der Steuerhoheit des Kantons in diesem Umfange unterwerfe, an diese Erklärung grundsätzlich gebunden sei und eine daraufhin ergangene Veranlagung nicht dem Bundesgericht unterbreiten könne, um prüfen zu lassen, ob sie

Seite: 375

dem Umfange der besteuerten Werte nach mit Art. 46 Abs. 2 BV im Einklang stehe. Wer Teile seines Vermögens oder Einkommens in einem Kanton vorbehaltlos als steuerbar deklariert, kann demnach die Steuerhoheit hinsichtlich dieser Steuerobjekte nicht mehr bestreiten, und zwar auch dann nicht, wenn sie von der Veranlagungsbehörde höher bewertet werden als in der Selbsteinschätzung; er kann sich wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV nur beschweren, wenn und soweit nicht deklarierte Vermögens- oder Einkommensteile von der Veranlagung erfasst worden sind.

Die Beschwerdeführerin hat im Kanton Schwyz für die Steuerjahre 1944 und 1945 vorbehaltlose Steuererklärungen eingereicht. Dass sie sich damit für ihren gesamten Reingewinn und für ihr gesamtes Vermögen der schwyzerischen Steuerhoheit unterwerfen wollte, ergibt sich vor allem aus den den Steuererklärungen beigelegten und zugrunde liegenden Gewinn- und Verlustrechnungen und Bilanzen, aber auch daraus, dass die Beschwerdeführerin noch im Einspracheverfahren die Einrede bundesrechtlicher Doppelbesteuerung nicht vorbehaltlos, sondern nur für den Fall der Abweisung ihrer Einschätzungsanträge erhob und erst, als sie damit keinen Erfolg hatte, im Rekurs erklärte, darauf antworte sie nun mit der Bestreitung der Steuerhoheit des Kantons Schwyz. Dass die streitigen Veranlagungen sowohl beim Reingewinn wie beim Vermögen erheblich über die Selbsteinschätzung hinausgehen, ist bedeutungslos, da dies nicht auf die Einbeziehung nicht deklarerter Gewinn- oder Vermögensteile in die Veranlagung beruht, sondern ausschliesslich auf höherer Bewertung des deklarierten Gesamtertrages und Gesamtvermögens. Diese Veranlagungen können daher nicht mehr wegen bundesrechtswidriger Doppelbesteuerung angefochten werden, auch nicht mit der Begründung, dass das in der Selbsteinschätzung zu niedrig angegebene Gesamteinkommen und -vermögen dem Betrage nach dem im Kanton Schwyz steuerbaren Teil des richtig bewerteten

Seite: 376

Gesamteinkommens und -vermögens entspreche; wenn die zu niedrige Selbsteinschätzung die Bedeutung einer teilweisen Bestreitung der Steuerhoheit haben soll, so muss dies in der Steuererklärung irgendwie zum Ausdruck kommen, damit die Steuerbehörden prüfen können, ob und in welchem Umfange der Pflichtige der Steuerhoheit eines andern Kantons unterstehe.

5. Wie die vorbehaltlose Steuerzahlung (BGE 73 I 225 ff.), so lässt auch die vorbehaltlose Selbsteinschätzung das Recht zur Anfechtung der Steueraufgabe aus Art. 46 Abs. 2 BV nur verwirken, wenn und soweit der Pflichtige dabei vom kollidierenden Steueranspruch des andern Kantons Kenntnis hatte. Dieser für den Fall effektiver Doppelbesteuerung formulierte Grundsatz bedeutet für die virtuelle Doppelbesteuerung, dass das Recht zu deren Geltendmachung verwirkt ist, wenn und soweit die tatsächlichen Verhältnisse, auf Grund deren die Steuerhoheit teilweise bestritten wird, zur Zeit der vorbehaltlosen Steuererklärung bzw. -zahlung schon vorlagen und dem Pflichtigen bekannt waren. Im vorliegenden Falle bestanden die Verhältnisse, die nach Auffassung der Beschwerdeführerin ein sekundäres Steuerdomizil in Zürich begründen, schon bei Abgabe ihrer Steuererklärungen für 1944 und 1945. Sie hat daher das Recht, die daraufhin ergangenen Veranlagungen wegen virtueller Doppelbesteuerung anzufechten, verwirkt. Dagegen wusste sie damals und auch bei Einreichung der vorliegenden Beschwerde noch nicht, ob es zu einer effektiven Doppelbesteuerung für diese Jahre kommt, hat doch der Kanton Zürich noch in der Antwort auf die Beschwerde keine bestimmten Ansprüche erhoben, sondern lediglich erklärt, dass das Steueramt die Frage der Erhebung von Nach- und Strafsteuern für die Jahre vor 1946 prüfe und der Einschätzungsbehörde darüber demnächst Antrag stellen werde. Der Beschwerdeführerin bleibt es daher, wenn der Kanton Zürich noch Steueransprüche für 1944/45 stellen sollte, unbenommen, dann die für sich allein wegen bloss virtueller Doppelbesteuerung

Seite: 377

nicht anfechtbaren schwyzerischen Veranlagungen für diese Jahre zusammen mit den zürcherischen Einschätzungen wegen effektiver Doppelbesteuerung anzufechten. Demnach erkennt das Bundesgericht: Die Beschwerde wird abgewiesen