

Interkantonaies Steuerrecht

Steuerausscheidung: Beteiligung an einer Kollektivgesellschaft

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 23/1998 vom 26. März 1998

Die Veranlagung eines Steuerpflichtigen, der der Steuerhoheit mehrerer Kantone untersteht, erfolgt in jedem Kanton nach den jeweiligen kantonalen Vorschriften über das Veranlagungsverfahren. Die kantonalen Rechtsmittelinstanzen können nur prüfen, ob die eigenen kantonalen Behörden die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Vermeidung interkantionaler Doppelbesteuerungen befolgt haben, nicht aber den Veranlagungs- oder Rechtsmittelencheid eines anderen Kantons. Bei der interkantonalen Repartition des Vermögens der an einer Kollektivgesellschaft beteiligten Personen werden der Gesellschaftsanteil und die diesem gleichgestellten Guthaben der Gesellschafter objektiv dem Geschäftsort (Gesellschaftssitz) zugewiesen. Zum am Geschäftsort steuerbaren Eigenkapitalzins gehört auch der Zins auf den als Geschäftsvermögen qualifizierten Darlehen der Kollektivgesellschafter an die Gesellschaft. Zuweisung eines Gesellschafterdarlehens an den Geschäftsort im vorliegenden Fall bejaht.

I. Sachverhalt

1. Der Rekurrent wohnt in M./SG. Per 1. Januar 1991 war er unter anderem mit Fr. 45'000.– an der Kollektivgesellschaft L. & Co., Basel, beteiligt und daher kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig.

2. In der Steuererklärung pro 1990 deklarierte der Rekurrent unter Ziffer 26 «Geschäftsvermögen» Fr. 147'742.– (Vorkolonne Fr. 159'742.– und Fr. 2'000.–) als Wert seiner Beteiligungen an Personengesellschaften im Kanton Basel-Stadt.

3. Die Steuerverwaltung hatte die Beteiligung des Rekurrenten an der Kollektivgesellschaft L. & Co., Basel, von Fr. 45'000.– und das von ihm der Kollektivgesellschaft gewährte Darlehen von Fr. 99'742.–, insgesamt also Fr. 144'742.–, dem entsprechenden Geschäftsdomizil in Basel (Fr. 125'525.–) bzw. B./BL (Fr. 19'217.–) zur Besteuerung zugewiesen; ebenso die Darlehenszinsen von Fr. 6'067.–. Darüber wurde die Kollektivgesellschaft L. & Co. mit der Steuerausscheidung vom 17. August 1992 orientiert.

4. In der Folge wurde das im Kanton Basel-Stadt steuerbare Vermögen des Rekurrenten per 1. Januar 1991 auf Fr. 72'805.– (zum Satz von Fr. 93'090.–) und sein hier steuerbares Einkommen pro 1990 auf Fr. 6'997.– (zum Satz von Fr. 46'049.–) festgesetzt. Darüber wurde der Rekurrent mit der Steuerausscheidung vom 11. Januar 1993 in Kenntnis gesetzt, bevor ihm am 28. Januar 1993 die Veranlagung zu

den kantonalen Steuern des Fälligkeitsjahres 1991 (Einkommen 1990 und Vermögen 1991) eröffnet wurde.

5. Gegen diese Veranlagung erhob der Rekurrent mit Schreiben vom 23. Februar 1993 Einsprache, worin er unter anderem festhielt, dass er von den Kantonen Basel-Stadt und St. Gallen in den vergangenen Jahren doppelt besteuert worden sei. Mit Entscheid vom 9. Juni 1994 trat die Steuerverwaltung auf die Einsprache nicht ein, soweit sich diese auf die Veranlagungen zu den kantonalen Steuern der Bezugsjahre 1981 bis 1990 richtete, und wies die Einsprache ab, soweit sie die Veranlagung zu den kantonalen Steuern des Fälligkeitsjahres 1991 (Einkommen 1990, Vermögen 1991) betraf.

6. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 29. Juni 1994. Der Rekurrent beantragt, die Steuerverwaltung habe mittels der interkantonalen Steuerausscheidung dafür zu sorgen, dass es keine Doppelbesteuerung geben könne. Zudem sei die Doppelbesteuerung der vergangenen 10 Jahre zurückzuerstatten. Auf die Einzelheiten der Rekursbegründung wird, soweit sie für den Entscheid von Belang sind, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

7. In ihrer Vernehmlassung vom 7. März 1997 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen. Auf ihre Begründung wird, soweit erforderlich, ebenfalls in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

II. Entscheidungsgründe

1. Der Rekurrent beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 9. Juni 1994 aufzuheben und ihm die aufgrund der Doppelbesteuerung in den letzten 10 Jahren zuviel bezahlten Steuern zurückzuerstatten.

2. Die Veranlagungen zu den kantonalen Steuern der Bemessungsjahre 1980 bis 1989 (Einkommen) sowie 1981 bis 1990 (Vermögen) sind in Rechtskraft erwachsen, weshalb im gegenwärtigen Verfahren nicht mehr auf diese eingegangen werden kann. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist somit noch einzig die Veranlagung vom 28. Januar 1993 zu den kantonalen Steuern des Fälligkeitsjahres 1991 (Einkommen 1990, Vermögen 1991), gegen welche der Rekurrent rechtzeitig den Rechtsmittelweg beschritten hat.

3. Der Rekurrent verlangt, dass mittels interkantonaler Steuerausscheidung dafür gesorgt werde, dass es keine Doppelbesteuerung geben könne, und deswegen die Steuerverwaltung Basel-Stadt anzuweisen sei, mit der Steuerverwaltung St. Gallen einen Konsens zu erarbeiten.

a) Die Veranlagung von Steuerpflichtigen, welche der Steuerhoheit mehrerer Kantone unterstehen, erfolgt in jedem Kanton nach den jeweiligen kantonalen Vor-

schriften über das Veranlagungsverfahren. Sollte durch mehrfache Besteuerung das Doppelbesteuerungsrecht verletzt worden sein, so können die im Veranlagungsverfahren getroffenen Entscheide vom Steuerpflichtigen nach Massgabe des kantonalen Rechts mit den kantonalen Rechtsmitteln wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsrechts angefochten werden. In diesem Fall haben die kantonalen Rechtsmittelinstanzen die Übereinstimmung des Entscheides mit der Praxis des Bundesgerichts zu prüfen. Der Steuerpflichtige ist jedoch, wenn er die Rüge der interkantonalen Doppelbesteuerung erhebt, nicht gezwungen, den kantonalen Instanzenzug auszuschöpfen; er kann vielmehr die Veranlagung oder den Entscheid über die Inanspruchnahme der Steuerhoheit direkt mit der staatsrechtlichen Beschwerde anfechten (Höhn, Interkantonales Steuerrecht, 3. Auflage, Bern 1993, S. 529 f.). Die Beschwerdefrist beträgt in diesen Fällen gemäss Art. 89 Abs. 1 OG 30 Tage. Sie beginnt bei Anwendungsakten mit Mitteilung der Verfügung. Die letzte dreissigtägige Frist beginnt erst dann zu laufen, wenn der letzte der konkurrierenden Kantone dem Steuerpflichtigen seinen Steueranspruch durch die Festsetzung des geforderten Steuerbetrages geltend gemacht hat. Dies gilt auch dann, wenn nicht diese letzte, sondern eine frühere Verfügung eines andern Kantons das Doppelbesteuerungsrecht verletzt. In diesem Fall muss jedoch der Steuerpflichtige ausdrücklich die Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots durch diesen andern Kanton rügen (Höhn, a.a.O., S. 532).

b) Die kantonalen Rechtsmittelinstanzen können wohl prüfen, ob die eigenen kantonalen Behörden die bundesgerichtliche Doppelbesteuerungspraxis befolgt haben. Es ist ihnen aber nicht möglich, auf die Veranlagung oder Rechtsmittelentscheide eines anderen Kantons Einfluss zu nehmen. Insbesondere sind die Kantone auch nicht gehalten, von einer mit den Doppelbesteuerungsgrundsätzen vereinbaren Besteuerung abzusehen, wenn bereits ein anderer Kanton seine vermeintliche Steuerhoheit ausgeübt hat. Sollten mehrere Kantone an einer Besteuerung festhalten, so kann einzig und allein das Bundesgericht feststellen, ob überhaupt eine Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots vorliegt und welcher Kanton in diesem Fall zur Besteuerung berechtigt ist bzw. welcher Kanton nicht berechtigt ist und allenfalls bereits bezahlte Steuerbeträge zurückzuerstatten hat. Aus diesen Gründen kann die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt im vorliegenden Fall nur prüfen, ob die Steuerverwaltung bei der Veranlagung des Rekurrenten die bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungsgrundsätze eingehalten hat.

4. a) Gemäss § 1 Abs. 1 lit. b Ziff. 3 StG ist im Kanton Basel-Stadt unter Vorbehalt abweichender bundesrechtlicher und staatsvertraglicher Vorschriften kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wer als Inhaber oder Teilhaber im Kanton ein Unternehmen oder eine Betriebsstätte eines solchen unterhält. Darunter fällt insbesondere auch der Kollektivgesellschafter.

b) Personenunternehmungen (Einzelunternehmungen und Personengesellschaften) sind als solche nicht steuerpflichtig und verfügen grundsätzlich über kein eigenes Hauptsteuerdomizil. Ihr Gewinn und ihr Vermögen werden (anteilmässig) dem Einkommen und Vermögen der Inhaber zugerechnet und sind an den für diese Per-

sonen massgebenden Steuerdomizilen steuerpflichtig. Sie begründen im interkantonalen Verhältnis in der Regel Nebensteuerdomizile der Inhaber bzw. Gesellschafter, soweit nicht eine Zuteilung an die Hauptsteuerdomizile der Inhaber bzw. Gesellschafter erfolgt (Höhn, a.a.O., S. 193). Beteiligungen an kaufmännischen Kollektiv- und Kommanditgesellschaften begründen am Gesellschaftsort für die Gesellschafter ein Nebensteuerdomizil des Geschäftsortes (Höhn, a.a.O., S. 180).

c) Im Rahmen der Vermögensausscheidung zwischen Hauptsteuerdomizil und Geschäftsort bei Teilhabern an Personengesellschaften werden der Gesellschaftsanteil und die diesem gleichgestellten Guthaben des Gesellschafters mit dem Nettobetrag objektivmässig dem Geschäftsort (Gesellschaftssitz) zugewiesen. Das gesamte Privatvermögen ist am Hauptsteuerdomizil steuerbar. Bei der Einkommensausscheidung werden dem Geschäftsort der Gewinnanteil und der Eigenkapitalzins zugewiesen. Zu dem am Geschäftsort steuerbaren Eigenkapitalzins gehört auch der Zins auf den als Geschäftsvermögen qualifizierten Gesellschaftsdarlehen an die Gesellschaft (Höhn, a.a.O., S. 311 ff.). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind insbesondere auch die Darlehens- oder Kontokorrentguthaben des Kollektivgesellschafters und die Zinsen, welche er dafür erhält, der Besteuerung am Sitz der Kollektivgesellschaft unterworfen, wenn der wirtschaftliche Sachverhalt dergestalt ist, dass die Vermögenswerte, welche er der Gesellschaft ausser seiner Beteiligung zur Verfügung gestellt hat, als Geschäftsvermögen zu betrachten sind. Das Bundesgericht stellt somit weniger auf die zivilrechtliche Form als auf den wirtschaftlichen Sachverhalt ab. Es nimmt Geschäftsvermögen an, «wenn der Gegenwert des Guthabens nach den objektiven Umständen dem Geschäftsbetrieb tatsächlich gedient hat, sei es als notwendiges Betriebskapital, sei es als nach Art und Umfang des Geschäfts erforderliche oder doch der Übung entsprechende Reserve» (BGE 93 I 542 ff. E. 1; ASA 40, S. 532 ff. E. 2).

5. a) In der vorliegenden Angelegenheit begründet die Beteiligung des Rekurrenten an der Kollektivgesellschaft L. & Co. in der Höhe von Fr. 45'000.– für ihn im Kanton Basel-Stadt ein (Neben-)Steuerdomizil des Geschäftsortes. Dies führt unbestrittenermassen dazu, dass der Gesellschaftsanteil von Fr. 45'000.– dem Kanton Basel-Stadt bzw. B. als Geschäftsort zur Besteuerung zuzuweisen ist.

b) Strittig ist jedoch, ob das vom Rekurrenten der Kollektivgesellschaft L. & Co. zur Verfügung gestellte Darlehen in der Höhe von Fr. 99'742.– und der daraus resultierende Zinsertrag von Fr. 6'067.– zu Recht dem Kanton Basel-Stadt als Geschäftsort zur Besteuerung zugewiesen worden ist.

aa) Der per 31. Dezember 1990 erstellten Bilanz der Kollektivgesellschaft L. & Co., Basel, vom 30. Mai 1991 kann entnommen werden, was folgt:

Aktiven	in Fr.
1 Post	1'239.35
2 Debitoren	5'763.85
3 Transitorische Aktiven	16'264.50
4 Guthaben bei T. L. & Co.	172'547.25
5 Guthaben bei S.	10'424.55
6 Guthaben bei V. AG	588'769.95
7 Guthaben bei Z. AG	20'000.00
8 Alternativheizungen	237'214.03
9 Immobilien	9'567'700.00
Total Aktiven	<u>10'619'923.48</u>

Die Bilanzpositionen 1, 2, 3, 8 sowie 9 im Betrag von Fr. 9'828'181.73 sind als betriebsbedingte Aktiven zu qualifizieren, wohingegen bei den Positionen 4 bis 7 diese Feststellung nicht zweifelsfrei erfolgen kann. Allenfalls könnte das unter Position 4 bilanzierte Guthaben bei der T. L. & Co. als Guthaben bei einem Geschäftspartner betriebsbedingt sein. Somit betragen die betriebsbedingten Aktiven mindestens Fr. 9'828'181.73, unter Berücksichtigung von Position 4 Fr. 10'000'728.98.

Passiven	in Fr.
1 Kontokorrent Bank. B.	57'646.00
2 Schulden bei L. u. C. L. & Co.	151'303.64
3 Schulden bei A. L. & Co.	354'631.03
4 Vorausbezahlte Mieten	2'077.90
5 Kreditoren	29'851.05
6 Depot von Mietern	8'123.45
7 Darlehen von X., Y. und Z.	148'592.10
8 Darlehen aus der Familie (Teilhaber)	1'747'698.31
9 Hypotheken	7'200'000.00
10 Eigenkapital (Anteile A Fr. 60'000.–, Anteile B Fr. 860'000.–)	920'000.00
Total Passiven	<u>10'619'923.48</u>

Als eigentliche geschäftliche Kreditoren (Geschäftspartner) zu qualifizieren sind die Positionen 1, 2, 3, 4, 5, 6 und 9 im Betrag von Fr. 7'803'633.07.

bb) Werden von den in der Kollektivgesellschaft L. & Co. steckenden Aktiven von Fr. 9'828'181.73 resp. Fr. 10'000'728.98 die eigentlichen geschäftlichen Kreditoren in Abzug gebracht, verbleiben Fr. 2'024'548.66 resp. Fr. 2'197'095.91 an Aktiven, welche Geschäftskapital in Anspruch nehmen. Das in der Bilanz ausgewiesene Eigenkapital von Fr. 920'000.– vermag davon nur einen Teil abzudecken.

Daraus ergibt sich, dass die unter Position 8 aufgeführten Darlehen aus der Familie in der Höhe von Fr. 1'747'698.31 dem Geschäftsbetrieb der L. & Co. tatsächlich als notwendiges Betriebskapital und als Reserve dienen.

c) Der Eigenfinanzierungsgrad der Kollektivgesellschaft L. & Co. beträgt ohne Berücksichtigung der Darlehen aus der Familie in der Höhe von Fr. 1'747'698.31 lediglich 8,66% der Gesamtpassiven (Eigenkapital Fr. 920'000.– geteilt durch Gesamtpassiven Fr. 10'619'923.48 x 100). Daraus wird ebenfalls ersichtlich, dass die Darlehen aus der Familie notwendiges Betriebskapital und nicht gewöhnliche Darlehen darstellen.

d) Schliesslich spricht auch die Tatsache, dass ein Rückzug der Darlehen aus der Familie die Kollektivgesellschaft L. & Co. bei einem Immobilisierungsgrad von 90% (Immobilien Fr. 9'567'700.– geteilt durch Gesamtaktiven Fr. 10'619'923.48 x 100) in Liquiditätsschwierigkeiten bringen würde, für die Qualifizierung als notwendiges Betriebskapital. Daraus lässt sich schliessen, dass die Darlehen aus der Familie der L. & Co. dauernd zur Verfügung stehen.

e) Das vom Rekurrenten der L. & Co. gewährte Darlehen in der Höhe von Fr. 99'742.– ist unter Berücksichtigung der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis als Geschäftsvermögen zu betrachten. Deswegen ist dieses Darlehen sowie der daraus resultierende Zinsertrag von Fr. 6'067.– nicht am Wohnsitz des Rekurrenten im Kanton St. Gallen, sondern am Sitz der Kollektivgesellschaft L. & Co. im Kanton Basel-Stadt bzw. Kanton Basel-Land zu versteuern.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.