

Doppelbesteuerung Grundstückgewinnsteuer

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 1. Oktober 1998

Bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer sind auch im Falle eines interkantonalen Liegenschaftshändlers keine Eigenkapitalzinsen als Gesteungskosten zu berücksichtigen. Der Grundstückgewinn ist vielmehr unter Miteinbezug der ausbezahlten Eigenkapitalzinsen vollumfänglich dem Belegenheitskanton zuzuweisen. Kollisionsrechtlich sind die Eigenkapitalzinsen auch nicht wie Schuldzinsen zu verlagern, da sie keine wirklichen Ausgaben darstellen.

Tatsachen:

A. X hat seinen zivilrechtlichen Wohnsitz in Z (BL). Er ist Teilhaber der einfachen Gesellschaft «XY Architekten SIA/BSA» mit Sitz in Basel. Gemäss Steuerausscheidung des Kantons Basel-Stadt vom 16. Januar 1996 betrug sein steuerbares Einkommen im Steuerjahr 1994 im Kanton Basel-Stadt Fr. 300'341.–, im Kanton Basel-Landschaft Fr. 35'296.–.

Mit Konsortialvertrag vom 17. Februar 1993 schlossen sich die A Baugeschäft AG und «XY Architekten SIA/BSA» unter der Bezeichnung «Baukonsortium B» zu einer einfachen Gesellschaft mit Sitz in Basel zusammen. Gemäss Ziff. 1 Abs. 2 des Vertrages hatte das Konsortium den Zweck, das Grundstück Parzelle 6543 Grundbuch C (BL) zu erwerben, mit Einfamilienhäusern und Carports zu überbauen sowie die erstellten Bauten zu verkaufen. Neben einer umfangreichen Fremdfinanzierung brachten die beteiligten Partner Eigenmittel von insgesamt Fr. 1'740'000.– in bar ein, wovon auf die A Baugeschäft AG Fr. 1'305'000.– (75 %) und auf XY Architekten Fr. 435'000.– (25 %) entfielen. In Ziff. 3 Abs. 8 des Konsortialvertrages wurde vereinbart, die Bareinlagen zu verzinsen, und zwar zu ½ % unter dem Zinssatz, den der Schweizerische Bankverein für Neuhypotheken auf Wohnliegenschaften berechnete.

Im Laufe des Jahres 1994 verkaufte das Baukonsortium sämtliche Einfamilienhäuser und Carports der Überbauung B. Ende 1994 wurden den Partnern gestützt auf Ziff. 3 Abs. 8 des Gesellschaftsvertrages Zinserträge im Gesamtbetrag von Fr. 140'407.– ausbezahlt. Davon entfielen auf die A Baugeschäft AG Fr. 97'928.– und auf «XY Architekten SIA/BSA» Fr. 42'479.–. Der Zinsanteil von X betrug Fr. 14'160.–.

B. Mit Verfügung vom 13. März 1996 eröffnete die Steuerverwaltung Basel-Landschaft dem Baukonsortium B eine Grundstückgewinnsteuer-Rechnung in der Höhe von Fr. 53'702.20, basierend auf einem steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 125'107.–. Bei dessen Berechnung wurden die ausbezahlten Zinserträge im Gesamtbetrag von Fr. 140'407.– nicht als abzugsfähige Anlagekosten anerkannt.

C. Mit Eingabe vom 19. April 1996 hat X staatsrechtliche Beschwerde erhoben. Er stellt den Antrag, die durch die Grundstückgewinnsteuer-Rechnung des Kantons Basel-Landschaft vom 13. März 1996 ausgelöste drohende Doppelbesteuerung zwischen den Kantonen Basel-Landschaft und Basel-Stadt sei zu beseitigen. Zu diesem Zweck sei festzustellen, ob der Kanton Basel-Landschaft mittels Grundstückgewinnsteuer oder der Kanton Basel-Stadt mittels Ertragssteuer die gutgeschriebenen Eigenkapitalzinsen besteuern dürfe. Eventualiter, wenn die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft als richtig erachtet werden sollte, sei der Kanton Basel-Stadt anzuweisen, die Einkommenssteuer 1994 (Bezugsjahr 1995) auf den besagten Zinsen nicht zu erheben respektive nicht einzufordern; zudem seien die Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft zu veranlassen, das satzbestimmende Einkommen um den Betrag, der allenfalls der Grundstückgewinnsteuer zugewiesen werde, zu reduzieren.

Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft schliesst auf Abweisung der Beschwerde gegenüber dem Kanton Basel-Landschaft. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt beantragt Abweisung, soweit sich die Beschwerde gegen die Veranlagung zur baselstädtischen Einkommenssteuer 1994 richte. Sie beantragt ferner, der Kanton Basel-Stadt sei anzuweisen, den AHV-Sonderbeitrag nicht zu übernehmen; überdies sei ein Drittel der Verwaltungskosten in der Höhe von Fr. 56'289.65 dem Einkommen des Beschwerdeführers aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinzuzurechnen.

Erwägungen:

1. a) Im vorliegenden Fall sind ausschliesslich erstinstanzliche Entscheide angefochten: einerseits die Grundsteuerveranlagungsverfügung des Kantons Basel-Landschaft, andererseits die baselstädtische Einkommenssteuerveranlagung 1994. Jedoch braucht nach Art. 86 Abs. 2 OG der kantonale Instanzenzug bei Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots nicht ausgeschöpft zu werden. Als Steuerpflichtiger ist der Beschwerdeführer zur staatsrechtlichen Beschwerde legitimiert (Art. 88 OG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist im Prinzip einzutreten.

b) Die staatsrechtliche Beschwerde ist grundsätzlich kassatorischer Natur (BGE 122 I 120 E. 2a S. 123, mit Hinweisen). In der Regel kann somit nur die Aufhebung des angefochtenen Hoheitsaktes verlangt werden. Weitergehende Anträge sind im Allgemeinen unzulässig. Eine Ausnahme gilt, wenn der verfassungsmässige Zustand nicht schon mit der Aufhebung des angefochtenen Entscheides hergestellt wird. Auch bei Zuständigkeitsentscheiden kann es im Interesse der Rechtssicherheit liegen, dass das Bundesgericht im Dispositiv des Beschwerdeentscheides die Folgen der Aufhebung regelt (BGE 117 II 95 E. 4 S. 95 f., mit Hinweisen). Bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots kann das Bundesgericht also zusammen mit der Aufhebung eine Feststellung treffen und den

beteiligten Kantonen eine verbindliche Weisung hinsichtlich der verfassungskonformen Steuerauscheidung erteilen (BGE 111 Ia 44 E. 1c S. 46 f.; 120 E. 1b S. 123).

Die im Haupt- und Eventualantrag enthaltenen Zusatzbegehren sind somit zulässig. Vorliegend kommt ihnen indessen keine eigenständige Bedeutung zu: Alle sich hier stellenden Zuständigkeitsfragen können entweder durch die Abweisung oder die Gutheissung der Beschwerde gegenüber dem einen oder dem anderen der betroffenen Kantone beantwortet werden. Die im Eventualantrag geforderten Anweisungen kämen nur dann in Betracht, wenn die Beschwerde gegenüber dem Kanton Basel-Stadt gutzuheissen wäre (siehe dazu E. 3).

c) Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt beantragt in ihrer Vernehmlassung, der Kanton Basel-Stadt sei anzuweisen, den AHV-Sonderbeitrag nicht zu übernehmen; überdies sei ein Teil der Verwaltungskosten dem Einkommen des Beschwerdeführers aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinzuzurechnen.

Das staatsrechtliche Beschwerdeverfahren sieht eine Anschlussbeschwerde, und somit die Möglichkeit, den Streitgegenstand zu erweitern, nicht vor (*Walter Kälin*, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, 2. Aufl., Bern 1994, S. 221). Die Beschwerdeschrift befasst sich ausschliesslich mit den Eigenkapitalzinsen. Indem sie Streitfragen hinsichtlich des AHV-Sonderbeitrages und der Verwaltungskosten aufwirft, weitet die baselstädtische Steuerverwaltung das Prozessthema auf unzulässige Weise aus. Auf diese weitergehenden Anträge kann nicht eingetreten werden.

2. a) Der Beschwerdeführer rügt einen Verstoss gegen das Doppelbesteuerungsverbot gemäss Art. 46 Abs. 2 BV. Ein solcher Verstoss liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, zu deren Erhebung ein anderer Kanton zuständig wäre (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton einen Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil er nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (sogenanntes Schlechterstellungsverbot, BGE 116 Ia 127 E. 2a S. 130; 115 Ia 157 E. 3 S. 163, mit Hinweisen). Das Doppelbesteuerungsverbot gilt dann als verletzt, wenn der steuerbare Tatbestand in beiden Kantonen einer ähnlichen Steuer unterworfen ist, wobei völlige Gleichartigkeit der Steuern nicht vorausgesetzt wird. Es genügt, dass die beiden Steuern wirtschaftlich dieselbe Berechnungsgrundlage erfassen, gleichgültig, wie sie rechtlich ausgestaltet sind, beispielsweise durch die Belastung mit einer Grundstückgewinnsteuer und einer Einkommens- bzw. Ertragssteuer (vgl. *Ernst Höhn*, Interkantonales Steuerrecht, 3. Aufl., Bern/Stuttgart 1993, RZ 11 zu § 4).

b) Vorab ist zu prüfen, ob eine unzulässige Doppelbesteuerung dadurch entsteht, dass der Kanton Basel-Landschaft für sich in Anspruch genommen hat, den Grundstückgewinn des Beschwerdeführers zu besteuern, ohne dessen Eigenkapitalzinsen

zum Abzug zuzulassen. Dabei muss berücksichtigt werden, dass der Beschwerdeführer nur schon aufgrund seiner Beteiligung an der Veräusserung der verschiedenen Einfamilienhäuser und Carports der Überbauung B als Liegenschaftenhändler zu qualifizieren ist. Des Weiteren hat diese Liegenschaft keine Betriebsstätte begründet.

Nach ständiger Rechtsprechung sind das Grundeigentum und sein Ertrag dem Kanton der gelegenen Sache zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten. Ebenso steht die Besteuerung der Veräusserungsgewinne bzw. des Wertzuwachses von Grundeigentum ausschliesslich dem Liegenschaftskanton zu. Seit der Änderung der Rechtsprechung in BGE 79 I 148 gilt diese Regelung selbst für die Gewinne gewerbmässiger Liegenschaftenhändler. Sie betrifft im Übrigen nicht nur die von einem Einzelnen erzielten Grundstücksgewinne. Vielmehr rechtfertigt es sich, auch die auf einfacher Gesellschaft beruhenden Anteilsrechte an Grundstücksgewinnen vollumfänglich dem Liegenschaftskanton zur Besteuerung zuzuweisen (vgl. *Höhn*, a.a.O., RZ 27 ff. zu § 13, RZ 41 ff. zu § 28 und RZ 18 ff. zu § 29).

Dafür hat der Liegenschaftskanton unabhängig von der Ausgestaltung seiner Grundstückgewinnbesteuerung sämtliche Aufwendungen zu übernehmen, die mit dem Erwerb und der Veräusserung der Liegenschaft zusammenhängen. Zu diesen Aufwendungen, die dem Händler im Hinblick auf die Gewinnerzielung erwachsen und die der Liegenschaftskanton bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinns zu berücksichtigen hat, gehören insbesondere die Schuldzinsen auf Fremdgeldern, die der Liegenschaftenhändler zur Finanzierung des Erwerbs, der Überbauung der Liegenschaft oder zur Vornahme wertvermehrender Investitionen eingegangen ist (BGE 120 Ia 361 E. 4b S. 365, StR 49 1994 422 E. 3 S. 424, je mit Hinweisen; ASA 56 569 E. 4 S. 571 ff.). Ferner hat der Liegenschaftskanton einen Anteil an den Unkosten des Liegenschaftenhändlers am Hauptsitz zu übernehmen, die mit dem Verkauf von Liegenschaften zusammenhängen (vgl. BGE 120 Ia 361 E. 5b S. 366).

c) Aufgrund dieser im interkantonalen Verhältnis geltenden Ausscheidungsregeln ist der Grundstücksgewinn unter Miteinbezug der ausbezahlten Eigenkapitalzinsen hier vollumfänglich dem Belegenheitskanton Basel-Landschaft zuzuweisen. An dieser ausschliesslichen Besteuerungskompetenz ändert weder, dass der Veräusserungsgewinn durch einen Liegenschaftenhändler, noch, dass er im Rahmen einer einfachen Gesellschaft erzielt worden ist. Kollisionsrechtlich sind die Eigenkapitalzinsen auch nicht wie Schuldzinsen auf Fremdgeldern zu verlegen, da sie keine wirklichen Ausgaben darstellen und den Schuldzinsen somit nicht gleichgestellt werden dürfen (siehe dazu auch E. 2d).

d) Die angefochtene Besteuerung der Eigenkapitalzinsen steht nicht nur im Einklang mit den bundesgerichtlichen Steuerausscheidungsregeln, sie beruht zudem auf einer genügenden materiellrechtlichen Gesetzesgrundlage im Liegenschaftskanton.

Nach § 75 Abs. 1 des Steuer- und Finanzgesetzes des Kantons Basel-Landschaft vom 7. Februar 1974 ist der Grundstücksgewinn der Betrag, um den der Veräusse-

rungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrende Aufwendungen) übersteigt. Die Gestehungskosten umfassen nebst dem Erwerbspreis alle weiteren Leistungen des Erwerbers (§ 77 Abs. 1). Als wertvermehrende Aufwendungen gelten gemäss § 78 Abs. 1: Kosten für Bauten, Umbauten, Bodenmeliorationen und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstücks bewirkt haben (lit. a); Grundeigentümerbeiträge für den Anschluss des Grundstückes an Strassen und öffentliche Werke (lit. b); Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Maklerprovision (lit. c).

In Anwendung dieser Bestimmungen hat die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft die dem Beschwerdeführer ausbezahlten Eigenkapitalzinsen nicht als gewinnschmälernde Gewinnungskosten (§ 78 Abs. 1 lit. c) eingestuft, da sie nicht in direktem Zusammenhang mit der Grundstücksveräusserung stehen. Sie hat ihnen darüber hinaus generell Aufwandcharakter abgesprochen und sie somit auch nicht als wertvermehrende Aufwendungen (§ 78 Abs. 1 lit. a) anerkannt.

Dagegen wendet der Beschwerdeführer ein, die an die Gesellschafter ausbezahlten Eigenkapitalzinsen hätten bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer als abzugsfähige Anlagekosten anerkannt werden müssen, da es bei einem Baukonsortium, das sich aus einem Baugeschäft und drei Architekten zusammensetze, kaufmännisch richtig sei, für deren Aufwendungen Eigenkapitalzinsen auszurichten. Entgegen einem Grundstückverkauf durch Privatpersonen seien solche Zinsen bei einem Geschäftsbetrieb für die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer mitzuberechnen, da sie bei der Festlegung des Verkaufspreises in Betracht gezogen würden.

Diese Argumentation verkennt, dass die strittige Gesetzesauslegung sowohl mit der Rechtsprechung als auch mit der Lehre übereinstimmt: Unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten stellt der Zins zwar als Entgelt für die Nutzung von zur Verfügung gestelltem Kapital Aufwand dar, unabhängig davon, ob das Kapital aus dem Vermögen von Gläubigern oder von Geschäftsinhabern stammt (*Karl Käfer*, Berner Kommentar, N. 223 zu Art. 958 OR). In der heutigen steuerrechtlichen Praxis sind dagegen nur die effektiv geschuldeten oder bezahlten Zinsen auf dem Fremdkapital, nicht aber Eigenkapitalzinsen als Aufwand abzugsfähig. Diese stellen laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht effektive Kosten bzw. Aufwand dar, der tatsächlich getätigt wird, sondern werden bloss kalkulatorisch im Rahmen der Kostenrechnung in Anschlag gebracht; sie vermindern weder das Einkommen (bzw. den Ertrag) noch den Grundstückgewinn (Urteil i.S. O. vom 10. Juni 1998). Sie sind also Kalkulationskosten für die ertragslose Verwendung des eigenen Kapitals, sozusagen entgangene Gewinne (*R. Blöchliger*, Baukreditzinsen als Anlagekosten, StR 1975 386 f.) und dienen lediglich dem wirtschaftlichen Einsatz der eigenen Geldmittel. Im vorliegenden Fall sind die ausgeschütteten Zinsen denn auch keineswegs ein «kaufmännisch richtiges» Entgelt für geleistete Aufwendungen, wie der Beschwerdeführer behauptet. Vielmehr waren sie als eine vorweggenommene Gewinnausschüttung aus der Veräusserung der Überbauung B geplant:

Die Konsortialpartner haben nicht bis zur effektiven Gewinnrealisierung zuwarten wollen, sondern die Verzinsung des investierten Eigenkapitals vereinbart, um schon vorher in den Genuss einer minimalen Rendite zu kommen.

e) Die Eigenkapitalzinsen sind somit zu Recht vom Kanton Basel-Landschaft besteuert und von ihm nicht zum Abzug zugelassen worden. Die Beschwerde erweist sich diesem Kanton gegenüber als unbegründet.

3. Für den Fall, dass die Grundstücksgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft als richtig erachtet werden sollte, stellt der Beschwerdeführer den Eventualantrag, der Kanton Basel-Stadt sei anzuweisen, die Einkommenssteuer 1994 (Bezugsjahr 1995) auf den besagten Zinsen nicht zu erheben respektive nicht einzufordern; zudem seien die Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft zu veranlassen, das satzbestimmende Einkommen um den Betrag, der allenfalls der Grundstücksgewinnsteuer zugewiesen werde, zu reduzieren.

Gemäss Art. 90 Abs. 1 lit. b OG muss die staatsrechtliche Beschwerde die wesentlichen Tatsachen und eine kurzgefasste Darlegung darüber enthalten, welche verfassungsmässigen Rechte bzw. welche Rechtssätze inwiefern durch den angefochtenen Entscheid verletzt worden sind. Ob die Beschwerdeschrift die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich des Eventualantrages erfüllt, ist zweifelhaft, kann indessen offen bleiben, da sich dieses Begehren ohnehin als unbegründet erweist. Der Beschwerdeführer hat es nämlich unterlassen, rechtsgenügend zu belegen, dass er die ihm gutgeschriebenen Eigenkapitalzinsen im Kanton Basel-Stadt auch tatsächlich verbucht und deklariert hat. Weder seiner Steuererklärung 1994 noch dem Fragebogen 1994 betreffend die einfache Gesellschaft «XY Architekten SIA/BSA» hat er eine Bilanz oder eine Betriebsrechnung 1994 hinsichtlich des Baukonsortiums B beigelegt oder die Verkaufsabrechnung bezüglich des im Kanton Basel-Landschaft erfolgten Liegenschaftenverkaufs eingereicht. In der Betriebsrechnung per 31. Dezember 1994 weist die einfache Gesellschaft «XY Architekten SIA/BSA» als Ertrag nur zwei Pauschalpositionen aus, die keinerlei Rückschlüsse zulassen: «Honorareinnahmen» von Fr. 2'445'989.40 und «Übriger Ertrag/Zins-/Dividendeneinn./Mieten» von Fr. 104'014.95. Dass die eine oder die andere dieser Positionen Zinsen von Fr. 42'479.– aus dem Baukonsortium B umfassen würde, ist nicht ersichtlich. Ebenso wenig ergibt sich aus der Selbstdeklaration des Beschwerdeführers, dass im Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ein Zinsanteil von Fr. 14'160.– enthalten wäre. Eine Verletzung des Doppelbesteuerungsverbotes ist somit diesbezüglich ebenfalls nicht dargetan. Die Beschwerde erweist sich auch gegenüber dem Kanton Basel-Stadt als unbegründet, soweit darauf einzutreten ist.

4. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Gemäss diesem Verfahrensausgang wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 OG in Verb. mit Art. 153 OG und Art. 153a OG).

Demgemäss wird erkannt:

Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.