



Fall-Nr.:	B 2019/208
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	30.04.2020
Entscheiddatum:	07.04.2020

Entscheid Verwaltungsgericht, 07.04.2020

Steuerrecht, Art. 127 Abs. 3 BV. Nach bundesgerichtlicher Praxis zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung sind alle beteiligten Kantone verpflichtet, für die Ermittlung der ihnen zustehenden Quote sämtliches inner- wie ausserkantonales Vermögen nach übereinstimmenden Kriterien einheitlich zu bewerten. Die einem Kanton in der entsprechenden Steuerperiode zukommenden Quote ergibt sich aus dem Verhältnis der ihm zuzuordnenden Vermögensobjekte (Aktiven) zu den gesamten Vermögensobjekten der Unternehmung (Gesamtaktiven). Die auf den Kanton St. Gallen entfallende Quote wurde zu Recht nicht bestritten. Die Festlegung bzw. Ermittlung des in der entsprechenden Steuerperiode insgesamt zu versteuernden Kapitals ergibt sich – im Gegensatz zur Quotenermittlung – aus dem (internen) kantonalen Recht der involvierten Kantone. Jeder zur Besteuerung berechnete Kanton kann demnach vom (nach seinem eigenen Recht ermittelten) Gesamtkapital die ihm zustehende Quote (zum Satz des von ihm ermittelten Gesamtkapitals) besteuern. Nur so wird vermieden, dass die steuerpflichtige Person privilegiert wird, weil nicht sämtliche ihre Vermögenswerte der Steuerhoheit des Sitzkantons unterliegen (Verwaltungsgericht, B 2019/208). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 28. Juli 2021 gutgeheissen (Verfahren 2C_401/2020).

Entscheid vom 7. April 2020

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Blanc Gähwiler

Verfahrensbeteiligte



St.Galler Gerichte

Z.__,

Beschwerdeführerin,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28,
9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

Gegenstand

Kantonssteuern aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31.12.2015

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

Die Z.__ mit Sitz in Bern ist seit 19__ als Verein im Handelsregister des Kantons Bern eingetragen. Ihr Hauptzweck besteht darin, die __ (act. 3/2) zu fördern. Sie verfügt über einen grösseren Immobilienbestand, welcher sich über insgesamt 19 Kantone erstreckt und grösstenteils als Betriebsliegenschaften genutzt wird. Der Verkehrswert der Liegenschaften im Kanton St. Gallen beläuft sich auf insgesamt CHF 14'280'000 (act. 8/8/III/00-03). Für das Steuerjahr 2015 wurde die Z.__ von der Steuerverwaltung des Kantons Bern mit einem steuerbaren Gewinn von CHF 0 und einem steuerbaren Kapital von CHF 327'215'869 veranlagt. Für die interkantonale Steuerauscheidung wurden die im Kanton St. Gallen gelegenen Liegenschaften mit einem Repartitionswert von CHF 11'424'000 bewertet. Daraus ergab sich für den Kanton St. Gallen für das



St.Galler Gerichte

Steuerjahr eine Kapitalquote von 2.641 %, was aus Berner Sicht einem steuerbaren Kapitalanteil von CHF 8'641'386 entspricht (act. 3/3).

B.

Im Veranlagungsverfahren korrigierte das kantonale Steueramt St. Gallen die örtlich gebundenen Aktiven (Liegenschaften) aufgrund der Repartitionswerte auf CHF 11'723'378 und veranlagte die Z.___ am 23. August 2018 mit einem im Kanton St. Gallen steuerbaren Eigenkapital von CHF 11'723'300 (zum Satz von CHF 443'918'000). Daraus resultierte ein Steuerbetrag von CHF 7'854.40 (act. 3/5). Das kantonale Steueramt wies die von der Z.___ gegen die Veranlagungsverfügung erhobene Einsprache mit Entscheid vom 9. Januar 2019 ab, wobei der im Kanton St. Gallen steuerbare Kapitalanteil im Sinn einer sog. reformatio in peius neu auf CHF 11'906'000 festgelegt wurde (act. 3/7). Dagegen erhob die Z.___ Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission, welche mit Entscheid vom 29. August 2019 das Rechtsmittel aufgrund der Verletzung des rechtlichen Gehörs teilweise guthiess, den Einspracheentscheid vom 9. Januar 2019 aufhob und die Z.___ für die Kantonssteuer 2015 gemäss der Veranlagung vom 21. August 2018 mit einem steuerbaren Kapital von CHF 11'723'000 (gesamtes Kapital CHF 443'918'000) veranlagte (act. 2).

C.

Die Z.___ (Beschwerdeführerin) erhob gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 29. August 2019 mit Eingabe vom 2. Oktober 2019 Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Sie beantragte, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass dieser insofern das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung verletze, als der Methodenpluralismus der interkantonalen Kapitalausscheidung in einer schweizweiten Betrachtung zu einer verbotenen interkantonalen Doppelbesteuerung führe. Das steuerbare und satzbestimmende Kapital der Beschwerdeführerin sei gestützt auf die interkantonale Kapitalausscheidung des Kantons Bern neu zu berechnen und zu eröffnen. Der steuerbare Reingewinn wurde explizit nicht bestritten (act. 1).

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 15. Oktober 2019 die Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid (act. 7). Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) liess sich am 8. November 2019 vernehmen und beantragte ebenfalls die Abweisung der Beschwerde (act. 11). Die Beschwerdeführerin erhielt mit Schreiben vom 12. November 2019 Gelegenheit, sich dazu zu äussern, wovon sie jedoch keinen Gebrauch machte.



Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP). Als Steuerpflichtige, deren Begehren mit dem angefochtenen Entscheid abgewiesen wurde, ist die Beschwerdeführerin in ihren eigenen finanziellen Interessen berührt und daher zur Beschwerdeerhebung befugt. Die Beschwerde gegen den am 30. August 2019 versandten Rekursentscheid wurde mit Eingabe vom 2. Oktober 2019 rechtzeitig erhoben und erfüllt formell und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

Soweit die Beschwerdeführerin beantragt, es sei festzustellen, dass der angefochtene Entscheid das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung verletze, ist darauf nicht einzutreten. Feststellungsansprüche gelten praxismässig als subsidiär. Sie bestehen dann nicht, wenn die gesuchstellende Person für die betreffende Frage ebenso gut – das heisst ohne unzumutbare Nachteile – ein Gestaltungsurteil erwirken kann (BGE 137 II 199 E. 6.5 mit Hinweisen). Sollte in diesem Fall eine interkantonale Doppelbesteuerung vorliegen, wird der Entscheid der Vorinstanz aufzuheben und – auch wenn von der Beschwerdeführerin nicht beantragt (vgl. Art. 196 Abs. 2 StG) – die Angelegenheit zur neuer Veranlagung an den Beschwerdegegner zurückzuweisen sein. Damit ist ein Interesse der Beschwerdeführerin an einer zusätzlichen Feststellung der Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots zu verneinen.

2.

Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin im Kanton St. Gallen aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig ist. Sie macht jedoch geltend, dass im Steuerjahr 2015 durch die schweizweite Anwendung verschiedener Ausscheidungsmethoden eine interkantonale Doppelbesteuerung resultiere, welche gemäss Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101, BV) untersagt sei.

2.1.

Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person 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, die einem andern Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten (Schlechterstellungsverbot), weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem andern Kanton steuerpflichtig ist (BGE 133 I 19 E. 2.1; Vallender/Wiederkehr, in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender, Die schweizerische Bundesverfassung – St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, N 70 zu Art. 127 BV).

2.2.

Die Vorinstanz hat sich ausführlich mit der Rechtslage im Zusammenhang mit der Besteuerung aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit auseinandergesetzt; die entsprechenden Ausführungen erweisen sich als korrekt, weshalb – anstelle von Wiederholungen – darauf verwiesen werden kann (vgl. E. 3b des angefochtenen Entscheids).

Zusammengefasst sind nach bundesgerichtlicher Praxis zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) alle beteiligten Kantone verpflichtet, für die Ermittlung der ihnen zustehenden Quote sämtliches inner- wie ausserkantonales Vermögen nach übereinstimmenden Kriterien einheitlich zu bewerten. Die einem Kanton in der entsprechenden Steuerperiode zukommenden Quote ergibt sich aus dem Verhältnis der ihm zuzuordnenden Vermögensobjekte (Aktiven) zu den gesamten Vermögensobjekten der Unternehmung (Gesamtaktiven). Da die Ermittlung der Quoten auf die Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung des Kapitals abzielt, muss sie nach einheitlichen, bundesrechtlichen Grundsätzen erfolgen; die Summe der Quoten darf dabei nie mehr als 100 % betragen. Überschreitet die Summe der Quoten 100 %, liegt eine interkantonale Doppelbesteuerung vor (Teuscher/Lobsiger, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 32 Rz. 1 ff.).

2.3.

Streitig ist im vorliegenden Fall die Höhe des steuerbaren und des satzbestimmenden Kapitals. Zur Berechnung der Schuldzinsenverlegung und für die Berechnung der Quote für die Zuweisung des steuerbaren Kapitals im interkantonalen Verhältnis eignen sich die Repartitionsverträge bei Liegenschaften als Referenzgrösse, um kantonale Unterschiede auszugleichen. Gemäss Kreisschreiben Nr. 22 der Schweizerischen



Steuerkonferenz (SSK) vom 21. November 2006 beträgt der Repartitionsfaktor für nicht landwirtschaftliche Grundstücke für den Kanton St. Gallen 80 % der kantonalen Steuerwerte und derjenige für den Kanton Bern 100 %. Bei diesem Kreisschreiben handelt es sich um eine Quasi-Verwaltungsverordnung, da die SSK nicht als öffentlich-rechtliche Behörde, sondern als Verein im Sinne von Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (SR 210, ZGB) ausgestaltet ist. Das Bundesgericht weicht dem Grundsatz nach von einer (eigentlichen) Verwaltungsverordnung nicht ab, falls deren generell-abstrakter Gehalt eine dem individuell-konkreten Fall angepasste und gerecht werdende Auslegung der massgebenden Rechtssätze zulässt, welche diese überzeugend konkretisiert. Die bundesgerichtliche Praxis geht sodann dahin, den Kreisschreiben der SSK einen ähnlichen Rang wie den eigentlichen Verwaltungsverordnungen beizumessen. So hat das Bundesgericht namentlich das Kreisschreiben Nr. 22 der SSK wiederholt als taugliches Instrument für die interkantonale Steuerauscheidung bezeichnet (BGer 2P.314/2001 vom 23. September 2003 E. 4.1).

Der Bundessteuerwert der Liegenschaften im Kanton St. Gallen beträgt CHF 11'424'000, nämlich 80 % (Repartitionswert) von CHF 14'280'000 (amtlicher Verkehrswert). Hinzuzuzählen sind die auf den Kanton St. Gallen entfallenden Wertschriften in der Höhe von CHF 3'363'915 sowie übrige mobile Aktiven in der Höhe von CHF 607'365. Das Total der Aktiven der Kantonssteuerwerte beläuft sich somit auf CHF 15'395'280. Im Verhältnis zu den Gesamtaktiven von CHF 582'959'713 (100 %) – dieser ergibt sich aus dem Bundessteuerwert sämtlicher Grundstücke von CHF 404'808'262 zuzüglich Wertschriften von insgesamt CHF 115'152'090 und übrige mobile Aktiven von CHF 62'999'361 – beträgt die Quote gemäss der Steuerauscheidung des Kantons Bern für den Kanton St. Gallen 2.641 % ($[(CHF\ 582'959'713 / CHF\ 15'395'280) \times 100]$). Die restlichen 97.359 % wurden den übrigen Kantonen zugeschrieben (vgl. act. 3/3). Die Summe der Quoten zur interkantonalen Zuweisung des Eigenkapitals beträgt folglich 100 %, weshalb keine interkantonale Doppelbesteuerung vorliegt. Die auf den Kanton St. Gallen entfallende Quote von 2.641 % wurde von der Beschwerdeführerin daher zu Recht nicht bestritten (vgl. act. 1 Rz. 2.7).

2.4.

Die Festlegung bzw. Ermittlung des in der entsprechenden Steuerperiode insgesamt zu versteuernden Kapitals ergibt sich – im Gegensatz zur Quotenermittlung, das heisst zur Frage, welcher der involvierten Kantone welchen Anteil am Gesamtkapital besteuern darf – aus dem (internen) kantonalen Recht der involvierten Kantone. Jeder zur



Besteuerung berechnete Kanton kann demnach vom (nach seinem eigenen Recht ermittelten) Gesamtkapital die ihm zustehende Quote (zum Satz des von ihm ermittelten Gesamtkapitals) besteuern (vgl. zum Ganzen BGer 2C_415/2017 vom 2. Juni 2017 E. 2 mit weiteren Hinweisen; Teuscher/Lobsiger, a.a.O., § 30 Rz. 20 f.). Nur so wird vermieden, dass die steuerpflichtige Person privilegiert wird, weil nicht sämtliche ihre Vermögenswerte der Steuerhoheit des Sitzkantons unterliegen.

Die Beschwerdeführerin rügt vorliegend, dass die vom Kanton St. Gallen angewandte Methode so lange nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führe, als nicht alle Kantone diese Methode im Einspracheentscheid ebenfalls anwenden. Insbesondere die Kantone, deren Repartitionsfaktor über 100 % liege, hätten ein höheres steuerbares Kapital besteuert, als ihnen bei der Anwendung der vom Beschwerdegegner im Einspracheverfahren vorgenommenen Methode zustehen würde (act. 1 Rz. 2.16). Sie verkennt dabei, dass im st. gallischen Veranlagungsverfahren nicht massgebend sein kann, ob gestützt auf die Vorgabe des Sitzkantons andere Kantone (insbesondere solche mit hohen Repartitionsfaktoren wie der Kanton Basel-Land) allenfalls falsch eingeschätzt haben. Bei interkantonal konkurrenzierenden Steueransprüchen wird die Vermeidung der Doppelbesteuerung selbstredend nicht dadurch erreicht, dass später einschätzende Kantone auf ihr Besteuerungsrecht zu verzichten haben. Gegen deren (letztinstanzlichen) Entscheide kann die Steuerpflichtige wegen interkantonaler Doppelbesteuerung die Beschwerde in öffentlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht ergreifen und dabei auch noch die konkurrierende Veranlagung eines anderen Kantons (oder mehrerer anderer Kantone) miteinbeziehen, und zwar auch dann, wenn diese Veranlagung bereits rechtskräftig ist (vgl. BGE 139 II 373 E. 1.4; BGer 2C_702/2008 vom 15. Mai 2009 E. 2).

2.5.

Der Beschwerdegegner geht davon aus, dass bei Liegenschaften nach Schuldenverlegung die Differenz zwischen Repartitionswert und kantonalem Steuerwert jeweils dem Belegenheitskanton zuzuordnen ist. Seine Auffassung und die darauf resultierende Berechnung erweisen sich als korrekt. Um das steuerbare Eigenkapital auf das Niveau des Kantons St. Gallen umzurechnen, ist zunächst das Eigenkapital gemäss Taxationsberechnung des Kantons Bern von CHF 327'215'869 (act. 3/3, Total Steuerteilung, S. 4) auf das schweizerische Niveau zu bringen. Hierzu ist die Differenz der Liegenschaftswerte BE von CHF 389'307'207 (act. 3/3, Ziff. 37.1, S. 2) zum Bundessteuerwert von CHF 404'808'262 (act. 3/3, Total Bundessteuerwert, S. 4), – mithin CHF 15'501'055 – dem Eigenkapital BE hinzuzuzählen, was einen Betrag von CHF 342'716'924 ergibt. Vom Eigenkapital des schweizerischen Niveaus stehen dem



St.Galler Gerichte

Kanton St. Gallen dementsprechend CHF 9'050'751 (= CHF 342'716'924 / 327'215'869 x 8'641'386 [Anteil nach Berner Niveau]) zu, was mit der Quote von 2.641 % vom Eigenkapital CH übereinstimmt. Da es sich beim ermittelten Betrag CHF 9'050'751 um das schweizerische Niveau handelt, ist dieser Betrag in der Folge auf das St. Galler Niveau zu bringen. Hierzu ist der für den Kanton St. Gallen gemäss Taxationsberechnung des Kantons Bern errechnete Bundessteuerwert von CHF 11'424'000 (80 % des St. Galler Niveaus) abzuziehen und der st. gallische Verkehrswert von CHF 14'280'000 hinzuzählen. Der skizzierten Berechnungsweise resultiert im Kanton St. Gallen ein steuerbares Eigenkapital von CHF 11'906'751. Damit ergibt sich gegenüber der Steuerauscheidung des Kantons Bern ein satzbestimmendes Kapital von CHF 443'918'000 (= CHF 506'010'328 [Liegenschaftswert SG-Niveau] / CHF 404'808'262 [Bundessteuerwert] + CHF 342'716'924 [Eigenkapital CH-Niveau]).

2.6.

Aus den vorstehenden Darlegungen folgt, dass die Berechnung des Beschwerdegegners korrekt und das ermittelte steuerbare Eigenkapital von CHF 11'906'751 zutreffend festgelegt worden ist. Die Vorinstanz hat in diesem Zusammenhang sodann zu Recht erkannt, dass sich auch keine Schlechterstellung der Beschwerdeführerin gegenüber einer im Kanton St. Gallen ansässigen Person erkennen lässt. Vielmehr wird durch die angewandte Methode vermieden, dass ein Steuerpflichtiger deshalb privilegiert wird, weil nicht sämtliche seiner Vermögenswerte der Steuerhoheit des Sitzkantons unterliegen. Zwar stellt sich aus der vom Verwaltungsgericht angestellten Kontrollrechnung heraus, dass die vom Beschwerdegegner im Einspracheentscheid vorgenommene Berechnung rechnerisch korrekt ist. Wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat, verletzte der Beschwerdegegner im Einspracheverfahren jedoch den Anspruch auf rechtliches Gehör, indem die Beschwerdeführerin nicht zur vorgesehenen reformatio in peius angehört wurde. Der Beschwerdegegner hat im vorliegenden Beschwerdeverfahren die Abweisung der Beschwerde beantragt, mit dem ausdrücklichen Hinweis, auf eine Bestätigung des Einspracheentscheids bzw. auf eine Rückweisung des Streitgegenstands zur Gewährung des rechtlichen Gehörs sei zu verzichten (vgl. act. 10 Ziff. 2). Entsprechend gilt die von der Vorinstanz in Dispositivziffer 2 angeführte und von der Beschwerdegegnerin bereits im Veranlagungsverfahren vorgenommenen Berechnung und Festlegung des steuerbaren und satzbestimmenden steuerbaren Kapitals von CHF 11'723'300 (gesamtes Kapital CHF 443'918'000). - Die Beschwerde ist daher abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.



3.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von CHF 3'000 ist angemessen (Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Sie ist mit dem von der Beschwerdeführerin in der gleichen Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 und 98^{bis} VRP).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 3'000 bezahlt die Beschwerdeführerin unter Verrechnung mit dem von ihr in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss.

3.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.