

## RECHTSPRECHUNG · JURISPRUDENCE

### 2 Steuerpflicht – Assujettissement

#### 2.3 International

##### **Steuerausscheidung Luftfahrtunternehmung (Gewinn; Kapital); Ruling (Zuständigkeit; Treu und Glauben; getroffene Dispositionen) (DBG; StHG; BS; ZH)**

Die Zuständigkeit für die Erteilung eines «Rulings» liegt bei der Veranlagungsbehörde, bezüglich der direkten Bundessteuer also bei jener kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer, welche die Steuer veranlagt.

Die Zuständigkeit für die Veranlagung der direkten Bundessteuer für die Steuerperiode 2011 lag vorliegend beim Steueramt des Kantons Zürich und nicht bei der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt. Da die Veranlagungszuständigkeit für die Steuerperioden bis und mit 2010 beim Sitzkanton gelegen hatte – und von diesem auch tatsächlich ausgeübt worden war – und das Steueramt des Kantons Zürich die Veranlagungszuständigkeit des Kantons Basel-Stadt gegenüber der Steuerpflichtigen bis Anfang 2013 offenbar nie ernsthaft in Frage gestellt hatte, gab es jedoch keinen Grund für die Steuerpflichtige, an der Veranlagungszuständigkeit der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt für die Steuerperiode 2011 zu zweifeln.

Eine inhaltliche Unrichtigkeit würde die Rechtsauskunft der Steuerbehörden nur dann ihrer Verbindlichkeit berauben, wenn sie offensichtlich bzw. für die Steuerpflichtige ohne Weiteres erkennbar war.

Das Bundesgericht hatte noch keine Gelegenheit, sich zur Abgrenzung der Gewinne von hier unbeschränkt steuerpflichtigen juristischen

Personen auf ausländische Betriebsstätten nach Art. 52 Abs. 1 und Abs. 3 DBG zu äussern.

Es ist nicht zu übersehen, dass die quotenmässigen Methoden für das interkantonale Verhältnis entwickelt worden sind und ihre unbedachte Übertragung auf das internationale Verhältnis problematische Auswirkungen haben kann. Ein Unterschied besteht darin, dass im internationalen Verhältnis bei quotenmässiger Ausscheidung die doppelte Nichtbesteuerung gewisser Gewinne droht, während im interkantonalen Verhältnis das Bundesgericht als oberste Instanz alle eventuell noch fehlenden Erhebungen in den beteiligten Kantonen anordnen kann. Es ist nicht anzunehmen, dass der Gesetzgeber mit Art. 52 Abs. 3 1. Satz DBG die systematische doppelte Nichtbesteuerung gewisser international tätiger Unternehmen bezweckte, und dies umso weniger, wenn die virtuelle Doppelbesteuerung bereits durch schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen ausgeschlossen ist. Im internationalen Verhältnis ist ausserdem zu beachten, dass die quotenmässigen Methoden nach der Streichung des früheren Art. 7 Abs. 4 gemäss der aktuellen Fassung des OECD-Musterabkommens nach herrschender Lehre nicht länger zulässig sind.

Ob die quotenmässig-indirekten Methoden im internationalen Verhältnis überhaupt noch Anwendung finden können, kann im vorliegenden Fall dahingestellt bleiben. Das Bundesgericht hat nämlich zur Abgrenzung der Betriebsstättengewinne von internationalen

Luftfahrtunternehmen im Rahmen von Art. 127 Abs. 3 BV bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV noch gar keine Grundsätze entwickelt. Es drängt sich auf, dies mittels Rückgriff auf die international vorherrschende Abgrenzungsmethodik zu tun, wie sie im Musterabkommen der OECD und den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz zum Ausdruck kommt. Somit ist die Abgrenzung der Gewinne von internationalen Luftfahrtunternehmen zwingend nach der objektmässigen Methode vorzunehmen. Zwischen den Industriestaaten besteht nämlich seit Jahrzehnten Konsens, dass die Gewinne aus dem Betrieb von Schiffen und Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr nicht auf die unter Umständen äusserst zahlreichen Betriebsstätten aufzuteilen, sondern einheitlich einem einzelnen Staat bzw. einer einzelnen Betriebsstätte zur Besteuerung zuzuweisen sind. In der aktuellen Fassung weist das OECD-MA das alleinige Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat der Person zu, die das Luftfahrtunternehmen betreibt.

Nach dem Gesagten sind die Gewinne, welche die Steuerpflichtige aus dem Betrieb von Flugzeugen im internationalen Verkehr, aus damit direkt verbundenen Tätigkeiten und aus Hilfstätigkeiten erzielt, nach Art. 52 Abs. 1 und Abs. 3 DBG nicht auf ausländische Betriebsstätten abzugrenzen. Sie bleiben der direkten Bundessteuer unterworfen.

Das Harmonisierungsrecht schreibt zumindest insoweit eine DBG-konforme Auslegung des kantonalen Rechts vor, als eine kantonale Abgrenzungsvorschrift die Regelung von Art. 52 Abs. 1 und 3 DBG repliziert. Inwieweit den Kantonen noch ein Spielraum verbleibt für den Erlass von

Abgrenzungsvorschriften, die von den Regelungen des DBG abweichen, und ob sie auch gänzlich auf eigene Abgrenzungsvorschriften verzichten und die Gewinne unbeschränkt steuerpflichtiger juristischer Personen alleine nach Massgabe des internationalen und interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts abgrenzen dürfen, kann hingegen analog BGE 140 II 141 offenbleiben.

Soweit die Kantone trotz fehlender Abgrenzungsregelung im StHG überhaupt Kapital auf ausländische Betriebsstätten ausscheiden dürfen, ist es sachgerecht, die Flugzeuge als eigentliche Betriebs- und Produktionsfaktoren nach demselben Grundsatz auf die ausländischen Betriebsstätten auszuscheiden, wie er für die Gewinnsteuer Anwendung findet. Dies führt dazu, dass die Flugzeuge der Steuerpflichtigen zu keinem Teil auf die ausländischen Betriebsstätten auszuscheiden sind, sondern vollumfänglich der Kapitalsteuer unterworfen bleiben. *Bundesgerichtsurteil vom 16. Dezember 2019 (2C\_151/2017, 2C\_152/2017, 2C\_178/2017, 2C\_179/2017)*

*Die redaktionelle Zusammenstellung relevanter Auszüge aus dem Urteil ist aufgrund ihres Umfangs ausnahmsweise nur online publiziert: [www.steuerportal.ch/steuerrevue](http://www.steuerportal.ch/steuerrevue)*

### **Répartition internationale d'une entreprise de navigation aérienne (bénéfice; capital); ruling (compétence; bonne foi; dispositions prises) (LIFD; LHID; BS; ZH)**

La compétence pour accorder un ruling appartient aux autorités de taxation. Pour ce qui est de l'impôt fédéral direct, il s'agit de l'administration

## RECHTSPRECHUNG · JURISPRUDENCE

---

cantonale, qui est l'autorité de taxation pour l'impôt fédéral direct.

La taxation de l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2011 relevait dans le cas présent de la compétence de l'administration fiscale du canton de Zurich, et non de l'administration fiscale du canton de Bâle-Ville. Etant donné que la compétence pour taxer se trouvait jusqu'à y compris la période fiscale 2010 auprès du canton du siège, qui l'exerçait par ailleurs effectivement – et que, jusqu'à début 2013, l'administration fiscale du canton de Zurich n'a manifestement jamais sérieusement mis en doute la compétence du canton de Bâle-Ville de taxer la contribuable, celle-ci n'avait aucune raison de douter de la compétence de l'administration fiscale du canton de Bâle-Ville de la taxer pour la période fiscale 2011.

Un avis juridique erroné donné par l'administration fiscale n'est privé de force obligatoire que si l'erreur-ci est manifeste ou sans autres reconnaissable par la contribuable.

Le Tribunal Fédéral n'a pas encore eu l'occasion de s'exprimer sur la répartition des bénéfices de personnes morales assujetties ici de manière illimitée avec des établissements stables à l'étranger selon l'art. 52 al. 1 et 3 LIFD.

Il convient de ne pas perdre de vue que la méthode de répartition proportionnelle a été développée pour les rapports intercantonaux, et que son application inconsidérée à des rapports internationaux peut avoir des conséquences problématiques. Une différence réside dans le fait que, dans lors d'une répartition proportionnelle dans des rapports internationaux, il existe un risque de double non-imposition de certains bénéfices, tandis que, dans des rapports

intercantonaux, le Tribunal Fédéral peut, en tant que dernière instance, ordonner toute perception éventuellement manquante dans les cantons concernés. Il n'est pas envisageable que le législateur ait eu à l'art. 52 al. 3 1<sup>ère</sup> phrase, la double non-imposition systématique de certaines entreprises internationales pour but, ceci d'autant moins que la double imposition virtuelle est déjà exclue par les conventions de double imposition suisses. Il convient par ailleurs de prendre en compte le fait que, depuis la suppression de l'ancien art. 7 al. 4 selon la version actuelle du Modèle de Convention fiscale OCDE, les méthodes proportionnelles ne sont selon la doctrine dominante plus permises.

La question de savoir si les méthodes proportionnelles indirectes peuvent encore trouver application peut dans le cas présent rester ouverte. Le Tribunal Fédéral n'a en effet pas encore développé de principes dans le cadre de l'art. 127 al. 3 Cst., resp. art. 46 al. 2 aCst., pour la répartition des bénéfices d'établissements stables d'entreprises internationales de transport aérien. Il s'impose de le faire en recourant à la méthodologie de partage prédominant au niveau international, telle qu'elle ressort du Modèle de Convention fiscale OCDE et des conventions de double imposition de la Suisse. La répartition des bénéfices d'entreprises internationales de transport aérien doit donc obligatoirement se faire selon la méthode de répartition objective. Il existe en effet un consensus parmi les pays industrialisés que les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne doivent pas être répartis entre les établissements stables, le cas échéant extrêmement nombreux,

mais que le droit d'imposition doit être attribué de manière unitaire à un seul Etat, resp. à un seul établissement stable. Dans sa version actuelle, la CM-OCDE attribue le droit d'imposer uniquement à l'Etat de résidence de la personne qui exploite l'entreprise de transport aérien.

Au vu de ce qui précède, les bénéfices réalisés par la contribuable, provenant de l'exploitation, en trafic international, d'aéronefs, d'activités directement liées à ces opérations ou d'activités accessoires, ne sont selon l'art. 52 al. 1 et al. 3 LIFD pas à répartir avec des établissements stables à l'étranger. Ils demeurent soumis à l'impôt fédéral direct.

Le droit harmonisé prescrit en tous cas une interprétation conforme à la LIFD dans la mesure où une disposition cantonale relative à l'étendue de l'assujettissement reproduit la règle de l'art. 52 al. 1 et 3 LIFD. Les questions de savoir dans quelle mesure les cantons disposent encore d'une marge de manœuvre dans l'adoption de dispositions relatives à l'étendue de l'assujettissement s'écartant du régime de la LIFD, ou s'ils peuvent renoncer complètement à des règles propres relatives à l'étendue de l'assujettissement et répartir les bénéfices de

personnes morales assujetties de manière il-limitée à l'aune du droit concernant la double imposition internationale et intercantonale seulement, peut rester ouverte, comme dans l'ATF 140 II 141.

Dans la mesure où les cantons ont bien le droit de répartir le capital entre les établissements stables étrangers, ceci malgré l'absence de règles de répartition dans la LHID, il est justifié, que les avions en tant que véritables facteurs d'exploitation et de production, soient répartis entre les établissements stables à l'étranger selon le même principe que celui s'appliquant à l'impôt sur le bénéfice. Ceci a pour conséquence que les avions de la contribuable ne sont pas à attribuer aux établissements stables à l'étranger, mais demeurent entièrement soumis à l'impôt sur le capital.

*Tribunal Fédéral, arrêt du 16 décembre 2019  
(2C\_151/2017, 2C\_152/2017, 2C\_178/2017,  
2C\_179/2017)*

*La compilation éditoriale d'extraits pertinents de l'arrêt est exceptionnellement, en raison de sa longueur, uniquement publiée en ligne: [steuerportal.ch/steuerrevue](http://steuerportal.ch/steuerrevue)*