

bleiben würde. Von diesem Gesichtspunkte aus erscheinen im vorliegenden Falle die von der Finanzdirektion aufgestellten und vom Regierungsrat stillschweigend gebilligten Berechnungsgrundsätze als zum Teil sehr anfechtbar.

Einem spätern Entscheide ist sodann auch die Lösung der, wie es scheint, ebenfalls streitigen Frage vorzubehalten, ob bei der Berechnung des im Kanton Zürich steuerpflichtigen Einkommens von dem Gesamtreingewinn des Rekurrenten aus Stromabgabe, Installationen und Beteiligung bei andern Elektrizitätswerken oder Elektrizitätsgesellschaften (Brown, Boveri & Cie., Rander- und Hagneckwerke, Società elettrica di Benevento, Elektrizitätsgesellschaft Baden, Società per le Forzemotrici dell' Anza), oder aber nur von seinem Einkommen aus der Stromabgabe, bezw. aus der Stromabgabe und aus dem Installationsgeschäft, auszugehen sei; ferner, insoweit das Einkommen aus der Stromabgabe in Betracht kommt, ob dabei die Ergebnisse aller während der Jahre 1904 und 1905 vom „Motor“ betriebenen Elektrizitätswerke (Bezau, Grindelwald und Bingen), oder aber bloß diejenigen des Bezauwerkes zu berücksichtigen seien, usw.

Nur im Sinne des Offenbleibens dieser und aller damit zusammenhängenden Fragen ist der vorliegende Rekurs abzuweisen.

Demnach hat das Bundesgericht
erkannt:

1. Es wird davon Vorwerk genommen, daß zwischen dem Rekurrenten und dem Regierungsrate des Kantons Zürich eine Einigung über die Höhe des im Kanton Zürich zu versteuernden Vermögens stattgefunden hat, und es wird daher der Rekurs, soweit er die Vermögenssteuer betrifft, als gegenstandslos geworden abgeschrieben.

2. Im übrigen wird der Rekurs im Sinne der Motive als unbegründet abgewiesen.

**53. Urteil vom 8. Juni 1911 in Sachen
Ofenfabrik Sursee A.-G. gegen Gemeinde Sursee und
Regierungsrat des Kantons Luzern.**

Verteilung der Vermögenssteuerhoheit gegenüber einheitlichen interkantonalen Gewerbebetrieben. Besondere Behandlung der Liegenschaften nach der bisherigen Praxis, wonach ein jeder Kanton zur vollen Besteuerung der in seinem Gebiete befindlichen Liegenschaften berechtigt ist, selbst wenn diese Liegenschaften mehr als den verhältnismässigen Anteil des Reingewinns darstellen.

A. — Die Rekurrentin ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in Sursee und „Zillialen“ in Zürich, Bern, Basel, Luzern, Lausanne, Genf und St. Gallen. Sie besitzt in Sursee auf eigenem Grund und Boden eine Liegenschaft und betreibt daselbst die Fabrikation von Ofen, Kochherden und sonstigen Heizapparaten. In den „Zillialen“ findet lediglich der Verkauf der fertigen Ware statt. Das Aktienkapital beträgt 650,000 Fr., der bilanzmäßige Reservefonds 110,000 Fr., der Bilanzwert der Liegenschaft inklusive Maschinenkonto 405,209 Fr. 90 Cts., der Katasterwert dieser Immobilien 601,450 Fr., die darauf lastenden Gülden 70,450 Fr.

Für das Steuerjahr 1910 wurde das steuerpflichtige Vermögen der Rekurrentin vom Gemeinderat Sursee auf 601,450 Fr. taxiert. Auf Beschwerde der Rekurrentin wurde dieser Betrag von der Steuerkommission auf 306,000 Fr. reduziert, und diese letztere Schätzung, als die Rekurrentin sich beim Regierungsrat beschwerte, folgendermaßen begründet: Die Katasterschätzung der Immobilien betrage zwar 601,450 Fr., sodass, nach Abzug der Gülden, ein „Guthaben in Liegendem von 531,000 Fr.“ verbleiben würde. Da indessen „auch das Aktienkapital und andere Passiven abzuziehen“ seien, anderseits sich aber noch „anderes Guthaben“ vorfinde, so seien „der Betrag des Reservefonds von 110,000 Fr. und der Mehrbetrag der Katasterschätzung der Liegenschaft und Maschinen über den Bilanzwert derselben mit 196,900 Fr.“, zusammen 306,000 Fr., als steuerbares Vermögen taxiert, und dieser Be-

trag „als liegendes Vermögen eingestellt“ worden, was noch weit weniger sei, als das „unbeschwerte Gut in Liegendem.“

B. — Mit Entscheid vom 28. Januar 1911 hat der Regierungsrat des Kantons Luzern die von der Rekurrentin gegen diese Taxation ergriffene Beschwerde abgewiesen.

Über die Motivierung dieses Entscheides ist Erwägung 1 hienach zu vergleichen.

C. — Gegen den Entscheid des Regierungsrates hat die Ofenfabrik Sursee N.-G. rechtzeitig und formrichtig den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht ergriffen, mit dem Antrag:

I. Es sei der Entscheid des Regierungsrates des Kantons Luzern vom 28. Januar/13. Februar 1911 aufzuheben und festzustellen, daß die Rekurrentin von ihrem durch die jeweilige Bilanz ausgewiesenen steuerbaren Reinvermögen (Reservefonds) zunächst denjenigen Anteil, der verhältnismäßig auf das Immobilienvermögen (Liegenschaften in Sursee) falle, im Kanton Luzern zu versteuern habe, ferner daß der bleibende Anteil Reinvermögen verhältnismäßig, nach den betreffenden Aktivensummen im Kanton Luzern einerseits und in denjenigen Kantonen, in denen die Gesellschaft Filialen unterhalte, anderseits, der Besteuerung unterliege.

II. Für das Steuerjahr 1910 seien die bezüglichlichen Steueranteile wie folgt festgestellt: Immobilienvermögen (für den Kanton Luzern) 18 %, Mobilienvermögen 82 %, von denen 20,5 % außerhalb des Kantons Luzern zu besteuern und der Steuerhoheit des Kantons Luzern entzogen seien.

Die Rekurrentin geht mit dem Gemeinderat Sursee und dem Regierungsrat des Kantons Luzern von dem Betrage des korrigierten Reservefonds (306,000 Fr.) aus, vertritt aber den Standpunkt, es sei dieser Betrag unter die verschiedenen in Betracht kommenden Kantone in der Weise zu verteilen, wie aus ihren Rekursanträgen ersichtlich ist.

D. — Der Regierungsrat des Kantons Luzern und der Gemeinderat von Sursee haben Abweisung des Rekurses beantragt.

E. — Aus dem Steuergesetz des Kantons Luzern sind zu zitieren:

§ 20: Als steuerbares Vermögen ist zu betrachten:

a) Alles im Kanton befindliche Grundeigentum (Grundstücke oder Gebäude). (Immobilienvermögen.)

Für die Ausmittlung des Immobilienvermögens ist in der Regel die Katasterschätzung maßgebend.

Ein Abzug der liegenden Schulden findet statt, wenn der Eigentümer der Liegenschaft den Ausweis leistet, daß er dieselben wirklich verzinsen muß.

Bei Liegenschaften, deren Eigentümer außer dem Kanton wohnen, findet ein Abzug der hypothekierten Schulden nur statt, sofern der Eigentümer oder Nutznießer der betreffenden Hypotheken im Kanton Luzern wohnt.

b) Alles bewegliche Eigentum, wo immer dasselbe sich befindet und worin es bestehe, seien es Handels- oder Fabrikfonds, Fahrnisse, Forderungen, Hypotheken, Aktien etc.

§ 24. Aktiengesellschaften oder im Kanton befindliche Filialen außerkantonalen Aktiengesellschaften werden wie andere Erwerbsgesellschaften mit besonderer Vorsteherchaft für Vermögen und Erwerb am Orte ihrer Erwerbstätigkeit besteuert.

Bei Ausmittlung des Vermögens der Aktiengesellschaften ist das einbezahlte Aktienkapital, bei Ausmittlung des Erwerbs eine 3 %ige Dividende ab dem einbezahlten Aktienkapital in Abzug zu bringen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — Es ist der Rekurrentin zuzugeben, daß die Gemeinde Sursee, bezw. der Kanton Luzern grundsätzlich nicht berechtigt ist, ohne Rücksicht auf das in andern Kantonen angelegte Betriebskapital das gesamte Vermögen der Rekurrentin zu besteuern; vielmehr unterliegt zweifellos, da es sich um einen auf das Gebiet mehrerer Kantone übergreifenden, einheitlichen Geschäftsbetrieb handelt, das in den auswärtigen „Filialen“ investierte Betriebskapital der Steuerhoheit der betreffenden andern Kantone. Von diesem Gesichtspunkte aus könnten die Ausführungen des regierungsrätlichen Entscheides, wonach die Warenbestände der Filialen „unter keinen Umständen der Besteuerung am Sitz des Hauptgeschäftes entzogen werden dürfen“, jedenfalls nicht ohne weiteres gutgeheißen werden.

Unrichtig ist es sodann auch, wenn bemerkt wird, „die für die Filialen gebuchten Aktiven“ seien deshalb im Kanton Luzern zu versteuern, weil die Rekurrentin keinen Ausweis über die effektive Besteuerung durch die betreffenden andern Kantone erbracht habe. Nach konstanter Praxis der Bundesbehörden (vergl. z. B. BGE 20 S. 13 Erw. 1, S. 14 Erw. 2, S. 724, 23 S. 3, 29 I S. 142 Erw. 5, S. 296 Erw. 2, 35 I S. 39 Erw. 2) ist es für das Vorhandensein einer interkantonalen Doppelbesteuerung nicht erforderlich, daß derjenige Kanton, in dessen Steuerhoheit eingegriffen wurde, von seinem Besteuerungsrecht tatsächlich Gebrauch mache.

2. — Trotz dieser, vom Doppelbesteuerungsstandpunkte aus in zweifacher Hinsicht anfechtbaren Motivierung kann nun aber im vorliegenden Entscheide des Regierungsrates des Kantons Luzern ein effektiver Eingriff in die Steuerhoheit anderer Kantone nicht erblickt werden.

Es steht fest, daß die Rekurrentin im Kanton Luzern Immobilien besitzt, deren Wert 306,000 Fr. (d. h. den vom Kanton Luzern in Anspruch genommenen Betrag steuerpflichtigen Vermögens) weit übersteigt. Dabei ist unerheblich, ob auf den von der Rekurrentin eingesetzten Bilanzwert (405,209 Fr. 90 Cts.), oder aber auf den von der Gemeinde Sursee ihrer Berechnung zu Grunde gelegten Katasterwert (601,450 Fr.) abgestellt wird; denn im einen wie im andern Falle bleibt der zur Steuer herangezogene Vermögensbetrag von 306,000 Fr. beträchtlich hinter dem Werte jener Immobilien zurück. Nach konstanter Praxis ist aber ein jeder Kanton zur vollen Besteuerung der in seinem Gebiete befindlichen Liegenschaften berechtigt, selbst wenn diese Liegenschaften mehr als den verhältnismäßigen Anteil des Reinvermögens repräsentieren. (Vergl. BGE 28 I S. 125, 29 I S. 294 f. Erw. 2, S. 496, 31 I S. 54 Erw. 2.)

Im vorliegenden Falle ist nun allerdings bei der Berechnung des steuerpflichtigen Vermögens der Rekurrentin nicht einfach auf den Wert der im Kanton Luzern bzw. in der Gemeinde Sursee befindlichen Immobilien abgestellt worden, sondern es wurde — rein rechnerisch wenigstens — vom Betrage des Reservefonds, sowie vom Mehrwert der Liegenschaften über den Bilanzwert aus-

gegangen, dabei also scheinbar, durch Besteuerung des vollen Reservefonds, auch bewegliches Vermögen, und zwar ohne Rücksicht auf die andern in Betracht kommenden Kantone, besteuert. Indessen zeigt doch die Art und Weise des Zustandekommens der angefochtenen Steuertaxation, daß tatsächlich von der Katasterschätzung der Liegenschaften (601,450 Fr.) ausgegangen und dann bloß nachträglich aus Billigkeitsgründen eine Reduktion vorgenommen wurde, um nicht mehr zu besteuern, als wenn es sich um ein ausschließlich im Kanton Luzern befindliches Geschäft gehandelt hätte. Wurde auf diese Weise, durch Besteuerung des korrigierten Reservefonds ($196,000 + 110,000 = 306,000$ Fr.), scheinbar auch das in den außerkantonalen Filialen investierte Vermögen besteuert, so liegt andererseits eine wesentliche Begünstigung der Rekurrentin darin, daß das gesamte Aktienkapital (650,000 Fr.) steuerfrei erklärt wurde, wozu der Kanton Luzern vom Doppelbesteuerungsstandpunkte aus ja nicht verpflichtet gewesen wäre. Tatsächlich bleibt infolgedessen der vom genannten Kanton als steuerpflichtig beanspruchte Teil des Gesamtvermögens weit unter demjenigen Betrage, den dieser Kanton nach der eigenen Darstellung der Rekurrentin besteuern könnte, wenn er, statt vom korrigierten Reservefonds (306,000 Fr.), vom Gesamtvermögen (956,000 Fr. = Aktienkapital plus Reservefonds) ausgehen würde; denn nach den Ausführungen der Rekurrentin betragen die außerkantonalen Aktiven nur 20,5 % von 82 %, d. h. nur 16,81 % der Gesamtktiven, sodaß also für den Kanton Luzern ein steuerpflichtiger Betrag von zirka 800,000 Fr. resultiert hätte. Selbst wenn daher die bisherige bundesgerichtliche Praxis, wonach der Liegenschaftskanton ohne Rücksicht auf den Gesamtvermögensstand zur ausschließlichen Besteuerung des vollen Liegenschaftswertes berechtigt ist, verlassen würde — wofür sich vielleicht Gründe anführen ließen — so könnte doch im vorliegenden Falle von einer interkantonalen Doppelbesteuerung deshalb nicht gesprochen werden, weil der Kanton Luzern infolge Abzuges des Aktienkapitals tatsächlich nicht einmal dasjenige besteuert, was er bei Berücksichtigung des Gesamtvermögensstandes (ohne Unterscheidung zwischen Mobilien und Immobilien) zu besteuern berechtigt wäre. Auf dem Boden der bisherigen Praxis aber ist die