

Steuerforderung des Kantons Luzern bzw. der Gemeinde Sursee, wie bereits konstatiert, deshalb unanfechtbar, weil derjenige Betrag, von dem die geforderte Steuer berechnet wurde, den Wert der im Kanton Luzern befindlichen Immobilien bei weitem nicht erreicht, ja sogar noch weniger beträgt, als der nach Abzug der Hypotheken bzw. Gültcn verbleibende Betrag unbelasteten Immobilienbesitzes.

Von einer bundesrechtswidrigen Doppelbesteuerung kann somit im vorliegenden Falle keine Rede sein. Daß aber die interne Steuergesetzgebung des Kantons Luzern in willkürlicher Weise auf die Rekurrentin angewendet worden sei, wird im Refurs mit Recht nicht behauptet.

Demnach hat das Bundesgericht
erkannt:

Der Refurs wird abgewiesen.

54. Urteil vom 21. Juni 1911 in Sachen

Schweiz. Speisewagengesellschaft gegen Solothurn, event. Bern.

Vergl. Exzerpt zu Nr. 52.

Gegenstand der Steuerhoheit ist bei derartigen interkantonalen Geschäftsbetrieben nicht ein jeweilen besonders zu berechnendes Spezial-einkommen der in dem betreffenden Kanton befindlichen Einrichtungen oder Anlagen, sondern stets nur eine Quote des Gesamteinkommens.

Anwendung dieses Grundsatzes auf die Besteuerung der Reparaturwerkstätte und der Wäscherei einer Speisewagengesellschaft.

A. — Die Rekurrentin ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in Bern und betreibt die Restauration in sämtlichen Speisewagen der Schweiz. Sie besitzt in Olten auf eigenem Grund und Boden eine Reparaturwerkstätte sowie eine Waschanstalt. Das Aktienkapital beträgt 750,000 Fr., der „Erneuerungsfonds“ 14,700 Fr., der „Wagenreparaturfonds“ 20,000 Fr. und der „Reservfonds“ 14,000 Fr.

Die Aktiven belaufen sich nach der Bilanz auf 1,395,764 Fr. 80 Cts. Auf dem Rollmaterial sind dabei keine Abschreibungen

vorgenommen worden; wohl aber findet sich unter den Passiven ein „Rollmaterialamortisationskonto“ von 205,000 Fr.

Unter den Aktiven figurirt die Reparaturwerkstätte mit 74,475 Fr. 30 Cts. (inkl. Terrain) und die Waschanstalt mit 21,969 Fr. 85 Cts. (inkl. Terrain).

Die Gewinn- und Verlustrechnung lautet pro 1909:

	Soll.	Haben.
Bruttogewinn auf Ewaren	Fr. 288,107	25
„ „ Getränke	„ 133,634	35
„ „ Biqueurs u. Zigarren	„ 14,048	65
Publizität	„ 20,583	80
Zinsen	Fr. 17,561	75
Kursdifferenzen	„ 26	95
Unfall-Konto	„ 3,404	25
Werkstätte-Betriebskonto	„ 21,066	80
Waschanstalt-Betriebskonto	„ 5,582	75
Betriebs- und Generalunkosten	„ 231,455	—
	Fr. 279,097	50
		456,374 05
		279,097 50

Bruttogewinn pro 1909 Fr. 177,276 55

Der Reingewinn beläuft sich nach der Bilanz pro 1909 auf 53,578 Fr. 60 Cts.; die Rekurrentin hat jedoch gegen die vom Regierungsrat des Kantons Solothurn vorgenommene Einschätzung des Reingewinns auf 60,000 Fr. keinen Einspruch erhoben.

Nach dem Geschäftsbericht der Rekurrentin wurden im Jahre 1909 in der Reparaturwerkstätte — neben den Arbeiten für eigene Rechnung — für Rechnung der Intern. Schlafwagengesellschaft Lackierarbeiten und allgemeine Reparaturen in einem Gesamtbetrage von 13,147 Fr. 20 Cts. ausgeführt; in der Wäscherei wurden ferner — außer dem eigenen Weißzeug — auch noch Handtücher für Rechnung der SBB gewaschen, und dabei ein Betrag von 142 Fr. 20 Cts. erlöst.

B. — Durch Beschluß vom 25. November 1910 hat der Regierungsrat des Kantons Solothurn das in diesem Kanton pro 1910 zu versteuernde Einkommen der Rekurrentin auf 5000 Fr. = $\frac{1}{12}$ des Gesamtgewinns pro 1909 festgesetzt.

C. — Gegen diesen Beschluß richtet sich der vorliegende staatsrechtliche Rekurs mit den Anträgen:

„Es sei der Entscheid des Kantons Solothurn vom 25. November 1910, wonach die Speisewagen-Gesellschaft für ihre in „Olten gelegene Reparaturwerkstätte für 5000 Fr. Einkommenssteuer bezahlen muß, als verfassungswidrig aufgehoben und der „Kanton Solothurn nicht berechtigt, von der Rekurrentin in „Zukunft eine Einkommenssteuer zu erheben.

„Eventuell möge das Bundesgericht festsetzen, in welchem Umfange die Kantone Bern und Solothurn mit Bezug auf das „Einkommen der Rekurrentin einkommenssteuerberechtigt seien. „Zugleich sei die Rekurrentin zu ermächtigen, denjenigen Betrag, „für den sie im Kanton Solothurn steuerpflichtig erklärt wird, „von ihrem gesamten in Bern versteuerten Einkommen in Abzug „zu bringen.“

Die Rekurrentin behauptet, bisher in Bern stets ihr ganzes Einkommen versteuert zu haben, weshalb die Besteuerung eines Teils dieses Einkommens durch den Kanton Solothurn eine unzulässige Doppelbesteuerung darstelle.

D. — Der Regierungsrat des Kantons Solothurn hat Abweisung des Rekurses beantragt.

Der Regierungsrat des Kantons Bern hat folgende Anträge gestellt:

1. Es sei festzustellen, daß der Kanton Bern zur Besteuerung des Erwerbseinkommens der Rekurrentin ausschließlich befugt ist.

2. Eventuell: es sei der Steueranteil des Kantons Solothurn festzustellen und gegenüber dem erhobenen Anspruch gebührend herabzusetzen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — Daß die Rekurrentin, wie sie behauptet, bisher ihr ganzes Einkommen in Bern versteuerte, ist kein stichhaltiges Argument gegen die Berechtigung des Kantons Solothurn, das Einkommen aus der in Olten befindlichen Reparaturwerkstätte, sowie aus der dortigen Wäscherei, zu besteuern. Vielmehr hat umgekehrt, falls sich ergibt, daß die Rekurrentin für einen Teil ihres Einkommens im Kanton Solothurn steuerpflichtig ist, der Kanton Bern diesem Umstande durch einen entsprechenden Abzug Rechnung zu tragen.

2. — Mit Unrecht gehen sodann die Regierungsräte beider beteiligten Kantone, wie übrigens auch die Rekurrentin, davon aus, daß das Besteuerungsrecht des Kantons Solothurn die Selbständigkeit oder doch eine relative Selbständigkeit der in Olten befindlichen Reparaturwerkstätte zur Voraussetzung habe. Nach der, nunmehr als feststehend zu betrachtenden neuern Praxis des Bundesgerichts ist bei einem Geschäftsbetriebe, der sich als ein einheitlicher Organismus auf das Gebiet zweier oder mehrerer Kantone erstreckt, ein Steuerdomizil in allen denjenigen Kantonen anzunehmen, in denen das Geschäft ständige, körperliche Anlagen oder Einrichtungen besitzt, mittelst deren sich daselbst ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil seines technischen oder kommerziellen Betriebes vollzieht. Dabei ist im Gegensatz zur früheren Auffassung kein entscheidendes Gewicht mehr darauf zu legen, ob die in Betracht kommenden Anlagen oder Einrichtungen unter einer „besondern“, „selbständigen“ oder „relativ selbständigen Leitung“ stehen, bzw. ob ihr Betrieb „ohne wesentliche Veränderung vom Hauptbetrieb losgelöst und mit rechtlicher Selbständigkeit ausgestattet werden könnte“. Vielmehr hat eine Teilung der Steuerhoheit u. a. gerade auch dann einzutreten, wenn es sich um einen einheitlichen Betrieb handelt, bei dem der Geschäftsgewinn durch das Zusammenwirken der in den verschiedenen Kantonen lokalisierten Betriebsfaktoren erzielt wird, und also von einer Selbständigkeit der betreffenden Anlagen oder Einrichtungen nicht wohl gesprochen werden könnte. Vergl. BGE 31 I S. 77, 33 I S. 54 f. Erw. 1, 34 I S. 681, 35 I S. 331 f. Erw. 3, 36 I S. 207, sowie Urteil vom 12. April 1911 i. S. „Motor“ gegen Zürich, Erw. 2*.

Auf die von den Parteien eingehend erörterte Frage, ob die Oltener Reparaturwerkstätte der Rekurrentin eine „selbständige“ oder „relativ selbständige“ bzw. „leicht lösbare“ Anstalt darstelle, ist daher nicht einzutreten. Vielmehr ist ein Steuerdomizil der Rekurrentin im Kanton Solothurn schon dann anzunehmen, wenn sich jene Reparaturwerkstätte und die damit verbundene Wäscherei als ständige, körperliche Anlagen oder Einrichtungen qualifizieren, mittelst deren sich in Olten ein qualitativ und quan-

* oben S. 256 ff.

titativ wesentlicher Teil des technischen oder kommerziellen Betriebes der Rekurrentin vollzieht. Das Vorhandensein dieser Voraussetzung ist nun aber zweifellos zu bejahen, zumal da es sich um Installationen im Bilanzwert von 96,445 Fr. und um jährliche Betriebsausgaben von 25,000 bis 30,000 Fr. handelt.

Im übrigen ist hier auch nicht zu untersuchen, ob die Rekurrentin die Reparatur des Wagenmaterials und das Waschen des Weißzeuges, statt diese Arbeiten auf eigene Rechnung ausführen zu lassen, ebensogut Dritten übertragen könnte, wie die Rekurrentin und der Regierungsrat des Kantons Bern behaupten, um daraus den Schluß zu ziehen, daß es sich bei den Oltenener Installationen nicht um einen notwendigen Bestandteil der Betriebseinrichtungen der Rekurrentin handle. Die Frage, ob dieser oder jener Teil eines industriellen oder kommerziellen Betriebes besser vom Geschäftsinhaber selber besorgt werde, oder ob es vorteilhafter wäre, die betreffende Arbeit an Dritte zu vergeben, ist allzu subjektiver Natur, als daß von ihrer Beantwortung die Bejahung oder Verneinung der Steuerbarkeit eines Kantons abhängig gemacht werden könnte. Es muß vielmehr präsumiert werden (und zwar ohne Zulassung eines Gegenbeweises), daß, wenn ein Gewerbetreibender sich hinsichtlich eines bestimmten Geschäftszweiges für den Selbstbetrieb entschieden hat, dies im Interesse seines Geschäftes geschehen ist, und daß also der betreffende Nebenbetrieb ebenfalls, in größerem oder geringerem Maße, zur Erzielung des Gesamteinkommens beiträgt.

Im vorliegenden Falle hat übrigens der Verwaltungsrat der Rekurrentin in seinem Geschäftsbericht pro 1909 (S. 2) u. a. ausdrücklich konstatiert, daß allein schon der Besitz einer eigenen Waschanstalt „gegenüber der Lohnwäscherei“ eine Ersparnis von „reichlich 6000 bis 8000 Fr. per Jahr“ zur Folge habe.

3. — Was die Höhe des von der Rekurrentin im Kanton Solothurn zu versteuernden Einkommens betrifft, so ist zwar nicht einfach auf die vorstehende, vielleicht etwas übertriebene Schätzung im Geschäftsbericht des Verwaltungsrates abzustellen. Dagegen kann anderseits keine Rede davon sein, daß das Vorhandensein eines im Kanton Solothurn zu versteuernden Einkommens mit der Rekurrentin deshalb verneint werde, weil die Reparaturwerk-

stätte nach der Bilanz pro 1909 nicht nur keinen Gewinn, sondern sogar einen Betriebsausfall von 21,066 Fr. 80 Cts. und die Wäscherei einen solchen von 5582 Fr. 75 Cts. ergeben habe. Da nach der bereits erwähnten neuern Praxis des Bundesgerichts u. U. auch „unselbständige“ Einrichtungen oder Anlagen ein Steuerdomizil begründen, bei solch unselbständigen Anlagen oder Einrichtungen aber von einem Spezialeinkommen meist keine Rede sein kann, so ist auch für die Festsetzung der Höhe des von einem Kanton zu versteuernden Einkommens — sofern es sich wirklich um einen einheitlichen Geschäftsbetrieb handelt, der sich als solcher auf das Gebiet mehrerer Kantone erstreckt — weder der Steuerpflichtige noch der Fiskus des in Betracht kommenden Kantons berechtigt, ein Spezialeinkommen der betreffenden Einrichtungen oder Anlagen zu konstruieren; Gegenstand der Besteuerung kann vielmehr nur eine Quote des Gesamteinkommens sein. Ist an diesem Grundsatz sogar dann festzuhalten, wenn eigentliche „Filialen“ vorhanden sind, von denen die einen nachweisbar mit Verlust, die andern nachweisbar mit Gewinn gearbeitet haben (vergl. Urteil des Bundesgerichts vom 12. Oktober 1910 i. S. Petroleumhandelsgesellschaft gegen Waadt, Erw. 3 i. f. *), so muß er a fortiori auch da gelten, wo es sich nur um verschiedene Betriebszweige handelt, bei denen naturgemäß nicht wohl von einem speziellen Reingewinn oder Verlust gesprochen werden kann. Vergl. BGE 36 I S. 16 und 24, sowie das bereits zitierte Urteil vom 12. April 1911 i. S. „Motor“ gegen Zürich, Erw. 3. Abs. 3**.

Danach darf im vorliegenden Falle nicht darauf abgestellt werden, daß in der Gewinn- und Verlustrechnung der Rekurrentin der Betrieb der Reparaturwerkstätte und der Wäscherei lediglich unter den Ausgaben figuriert und daher pro 1909 einen buchmäßigen Betriebsausfall von 26,649 Fr. 55 Cts. aufweist, woraus die Rekurrentin ableiten will, daß jener Betrieb tatsächlich gar keinen Gewinn ergeben habe. Vielmehr ist anzunehmen, daß der Anteil der Reparaturwerkstätte und der Wäscherei an der Erzielung des Gesamtgewinns ungefähr dem Verhältnis der Betriebs-

* AS 36 I S. 582 f. — ** oben S. 259 f.

kosten jener beiden Nebenbetriebe zu den Betriebskosten des gesamten Unternehmens entspricht.

4. — Auf der Grundlage der vorstehenden Ausführungen, in Verbindung mit den Angaben des Geschäftsberichts, ließe sich nun zwar der auf die Oltenen Installationen der Rekurrentin entfallende Anteil am Gesamtergebnis ziffernmäßig berechnen, und es würde auch zweifellos in der Kompetenz des Bundesgerichts liegen, diese Berechnung vorzunehmen oder durch Experten vornehmen zu lassen. Da indessen die Rekurrentin sowohl als der Regierungsrat des Kantons Bern für den Fall, daß die Steuerhoheit des Kantons Solothurn für einen Teil des Einkommens der Rekurrentin grundsätzlich anerkannt werden sollte, gegenüber der Prävention des Kantons Solothurn auf Besteuerung von $\frac{1}{12}$ des Gesamteinkommens keine bestimmten Gegenvorschläge formuliert und auch nicht etwa auf Expertise abgestellt, sondern einfach beantragt haben, das Bundesgericht „möge festsetzen, in welchem Umfange die Kantone Bern und Solothurn mit Bezug auf das Einkommen der Rekurrentin einkommenssteuerberechtigt seien“, bezw. „es sei der Steueranteil des Kantons Solothurn festzustellen und gegenüber dem erhobenen Anspruch gebührend herabzusetzen“, so genügt es, zu konstatieren, daß jener Ansat von $\frac{1}{12}$ prima facie keineswegs als überfesselt erscheint, zumal da pro 1909 die Betriebskosten der Reparaturwerkstätte und der Wäscherei nach der Gewinn- und Verlustrechnung der Rekurrentin 26,649 Fr. 55 Cts., also etwa $\frac{1}{10}$ der Gesamtbetriebskosten betragen.

Übrigens hat die Rekurrentin nach ihrem Geschäftsbericht (vergl. oben Fakt. A i. f.) während des Jahres 1909 in Olten auch Arbeiten für Rechnung Dritter ausführen lassen, und zwar im Gesamtbetrage von 13,289 Fr. 40 Cts. (13,147 Fr. 20 Cts. für Rechnung der Internat. Schlafwagen-Gesellschaft und 142 Fr. 20 Cts. für Rechnung der SWB). Sie hat somit tatsächlich im Kanton Solothurn nicht nur Betriebsauslagen, sondern auch Betriebseinnahmen gehabt und dabei offenbar auch einen Barertrag erzielt. Wenn es sich also überhaupt darum handeln könnte, ein spezielles Einkommen der Reparaturwerkstätte und der Wäscherei zu berechnen, so wären — außer den mit der Reparatur des eigenen Inventars und mit dem Waschen des eigenen

Weißzeuges verbundenen Ersparnissen — auch noch jene Bruttoeinnahmen von 13,289 Fr. 40 Cts. zu berücksichtigen, denen allein schon ein Reingewinn von einigen Tausend Franken entsprechen dürfte.

Demnach hat das Bundesgericht
erkannt:

Der Rekurs wird in dem Sinne abgewiesen, daß für das Jahr 1910 das im Kanton Solothurn zu versteuernde Einkommen der Rekurrentin auf 5000 Fr. festgesetzt wird, und daß bei der Berechnung des im Kanton Bern steuerpflichtigen Einkommens dieser Betrag in Abzug zu bringen ist.

55. Urteil vom 28. Juni 1911 in Sachen „Securitas“ gegen Zürich.

Umfang der Kompetenz des Bundesgerichts in Fällen interkantonalen Doppelbesteuerung: u. U. hat das Bundesgericht auch die ziffermäßige Berechnung des der Steuerhoheit eines Kantons unterliegenden Einkommensbetrages vorzunehmen. — Beispiel eines solchen Falles. — Bestimmung der bei der Berechnung des Reingewinns zulässigen Abschreibungen, insbesondere auf dem Debitorenkonto, sowie auf dem Bekleidungs- und Ausrüstungskonto einer Bewachungsgesellschaft.

A. — Die Rekurrentin ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in Bern und 13 „Filialen“ in verschiedenen Kantonen, darunter Zürich. Sie besorgt gegen Entrichtung von Abonnementgebühren die Bewachung von Häusern, Geschäften, industriellen Anlagen und Betrieben aller Art. Zu diesem Zweck beschäftigte sie während des Jahres 1909 einen Generaldirektor, 10 Filialdirektoren, 3 Bureaufräulein, 1 Akquisiteur, 10 Kontrolleure, 11 Oberwächter, 111 Wächter. Den Wächtern stellt sie unentgeltlich zur Verfügung: Die Uniform (bestehend aus Dienstbluse, Hose, Mütze, Mantel und Kapuze, eventuell auch Pelertine, und einem Paar Gamaschen), sowie die Waffen und Ausrüstungsgegenstände (Seitengewehr, Gummiknütel, Stock, Laterne, Notpfeife, Verbandpatronen und Meldebuch). Außerdem benutzt sie eine Anzahl Polizeihunde (pro 1909 waren es 61).