

## A. STAATSRECHTLICHE ENTSCHEIDUNGEN

### ARRÊTS DE DROIT PUBLIC

---

Erster Abschnitt. — Première section.

### Bundesverfassung. — Constitution fédérale.

---

#### I. Doppelbesteuerung. — Double imposition.

73. Urteil vom 19. Juli 1911 in Sachen  
**Samburg-Amerika-Linie, A.-G., gegen Luzern.**

*Zulässigkeit der Besteuerung eines einheitlichen interkantonalen Gewerbebetriebs auch seitens eines Kantons, auf dessen Gebiet nachweisbar mehr ausgegeben als eingenommen wird, z. B. weil sich daselbst lediglich ein zu Reklamezwecken bestimmtes Bureau befindet. Das Verhältnis der in den verschiedenen Kantonen wirksamen Produktionsfaktoren, als Handhabe zur Berechnung der in diesen Kantonen steuerpflichtigen Einkommensquoten.*

A. — Die Rekurrentin ist pro 1910 von der Staatssteuerverkommission des Gerichtskreises Luzern für ihr luzerner Bureau zur Entrichtung der Einkommensteuer ab 15,000 Fr. Erwerb pflichtig erklärt worden, während sie sich selber auf den Standpunkt gestellt hatte, sie könne im Kanton Luzern überhaupt nicht zur Einkommenssteuer herangezogen werden. Ein von ihr gegen diese Verfügung der Steuerkommission ergriffener Rekurs ist am 25. Februar 1911 vom Regierungsrat des Kantons Luzern abgewiesen worden.

B. — Gegen den Entscheid des Regierungsrates hat die Hamburg-Amerika-Linie rechtzeitig und formrichtig den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht ergriffen, mit der Behauptung, es liege Willkür und interkantonale Doppelbesteuerung vor, und mit dem Antrag auf Aufhebung des regierungsrätlichen Entscheides.

C. — Der Regierungsrat des Kantons Luzern und die Staatssteuerkommission des Gerichtskreises Luzern haben Abweisung des Rekurses beantragt.

D. — Über die Natur und die Bedeutung des luzerner Bureaus der Rekurrentin geben die nachfolgenden Erwägungen Aufschluß; desgleichen über die Ausführungen der Parteien, soweit sie erheblich sind.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — (Ausführung, daß keine Willkür vorliege.)

2. — Aber auch eine interkantonale Doppelbesteuerung, bezw. ein Eingriff in die Steuerhoheit anderer Kantone, liegt, soviel aus den Akten ersichtlich ist, hier nicht vor. Die Rekurrentin geht von einer vollkommen unrichtigen Auffassung aus, wenn sie glaubt, im Kanton Luzern deshalb nicht steuerpflichtig zu sein, weil sie daselbst mehr Ausgaben habe, als Einnahmen. Nach der neuern Praxis des Bundesgerichts (vergl. BGE 36 I S. 16 und 24, sowie namentlich die Urteile vom 12. Oktober 1910 i. S. Petroleumhandelsgesellschaft gegen Waadt, Erw. 3 a. E.\*, vom 12. April 1911 i. S. „Motor“ gegen Zürich, Erw. 3\*\*, und vom 21. Juni 1911 i. S. Speisewagen-gesellschaft gegen Solothurn, Erw. 3\*\*\*) ist bei einem Geschäftsbetrieb, der sich als einheitlicher Organismus auf das Gebiet mehrerer Kantone erstreckt und in jedem dieser Kantone ständige, körperliche Anlagen oder Einrichtungen besitzt, mittels deren sich daselbst ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil seines technischen oder kommerziellen Betriebes vollzieht, weder der Steuerpflichtige, noch der Fiskus eines einzelnen Kantons berechtigt, ein Spezialeinkommen aus den in diesem Kanton befindlichen Einrichtungen oder Anlagen zu konstruieren, sondern Gegenstand der Steuerhoheit eines jeden Kantons ist grundsätzlich nur, aber auch stets, eine Quote

\* AS 36 I S. 582 f. — \*\* 37 I S. 259 f. — \*\*\* 37 I S. 270 f.

des Gesamteinkommens. Ist an diesem Grundsatz sogar dann festzuhalten, wenn der Geschäftsbetrieb an den verschiedenen in Betracht kommenden Orten ein gleichartiger ist, sodaß wirklich bei jeder einzelnen „Filiale“ von einem besondern Geschäftsergebnis gesprochen werden könnte (vergl. das bereits zitierte Urteil vom 12. Oktober 1910 i. S. Petroleumhandelsgesellschaft gegen Waadt, Erw. 3 a. E.\*), so muß er a fortiori auch dann gelten, wenn es sich um verschiedenartige Geschäftszweige handelt, die sich gegenseitig in der Weise ergänzen, daß erst aus ihrem Zusammenwirken ein Geschäftsgewinn resultiert. Von diesem Gesichtspunkte aus können daher auch Einrichtungen oder Anlagen, die lediglich zu Reklamezwecken bestimmt sind, und also direkt gar nichts abwerfen, in gleicher Weise besteuert werden, wie z. B. umgekehrt ein Bureau, dessen einzige Tätigkeit in dem Einzug der Fakturen besteht. Gerade wie nun ein derartiges Inkassobureau — trotzdem es rein rechnerisch allein Einnahmen aufweist, während an allen andern Orten nur Ausgaben gebucht werden — nicht für das Gesamteinkommen des Unternehmens besteuert werden darf, weil ja der Einzug der Fakturen nur einen einzelnen Zweig der Geschäftstätigkeit darstellt, so kann umgekehrt bei einem lediglich oder hauptsächlich zu Reklamezwecken bestimmten Bureau der Geschäftsinhaber sich nicht darauf berufen, daß dieses Bureau nur Betriebsausgaben und keine Betriebs-einnahmen, oder doch mehr Ausgaben als Einnahmen und daher keinen Reingewinn aufweist.

Ein solcher Fall liegt hier vor. Wie die Parteien übereinstimmend annehmen, erzielt die Rekurrentin, in ihrer Eigenschaft als internationale Schifffahrtsgesellschaft, in Luzern und überhaupt in der Schweiz nur wenig „direkten Gewinn“, da in der Schweiz, als einem Binnenland, und speziell in Luzern, nur selten Überfahrtstarten zum Verkauf kommen und selbstverständlich noch weniger Frachten bezahlt werden. Die Rekurrentin ist jedoch gerade in ihrer Eigenschaft als große internationale Transportanstalt, wie sie selber ausführt, „genötigt“, in allen Ländern Europas zum Zwecke der Auskunfterteilung an das Publikum sogenannte Filialen zu unterhalten, d. h. sie findet bei dieser In-

\* AS 36 I S. 582 f.

stitution ihr Interesse. Alsdann aber muß gesagt werden, daß alle diese Filialen, wenn auch zum Teil nur „indirekt“, zur Erzielung des Geschäftsgewinns beitragen und daher im Sinne der neuern bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis jede ein besonderes Steuerdomizil begründen.

Ist es nun auch nicht Sache des Bundesgerichts, in derartigen Fällen, wenn es sich um einen internationalen Geschäftsbetrieb handelt, eine Abgrenzung zwischen der Steuerhoheit der betreffenden Schweizerkantone und dem Ausland vorzunehmen, so ist doch auch in diesen Fällen, sofern ein Steuerkonflikt zwischen den einzelnen in Betracht kommenden Kantonen vorliegt, bezw. wenn der Steuerpflichtige sich über interkantonale Doppelbesteuerung beschwert, davon auszugehen, daß ein bestimmter Teil des in den verschiedenen Ländern erzielten Gesamteingewinns in der Schweiz zu versteuern ist, und daß zu dessen Besteuerung alle diejenigen Kantone berechtigt sind, in denen das betreffende Geschäft ständige, körperliche Einrichtungen oder Anlagen besitzt, mittels deren sich daselbst ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil seines technischen oder kommerziellen Betriebes vollzieht.

3. — Was das Verhältnis betrifft, in welchem die verschiedenen Kantone steuerberechtigt sind, so ist in der Regel (vergl. BGE 36 I S. 16 f. Erw. 3 und 24 ff. Erw. 2 f., sowie die bereits zitierten Urteile vom 12. April 1911 i. S. „Motor“ gegen Zürich und vom 21. Juni 1911 i. S. Speisewagen-Gesellschaft gegen Solothurn) von dem Verhältnis der in den einzelnen Kantonen wirksamen Produktionsfaktoren auszugehen. Dieses letztere Verhältnis wird nun seinerseits in den meisten Fällen am besten in dem Verhältnis der Betriebsausgaben (inkl. Verzinsung der eigenen und fremden Kapitalien) zum Ausdruck kommen; denn im Zweifel muß angenommen werden, daß die verschiedenen Produktionsfaktoren — wenn denn der Steuerpflichtige selbst ihre Verwendung für nötig oder vorteilhaft befunden hat — im Verhältnis der auf sie gemachten Aufwendungen zum Gesamtergebnis des Geschäftsjahres beigetragen haben.

4. — Nun hat im vorliegenden Falle die Rekurrentin selber mehrfach betont, daß von ihren sämtlichen schweizerischen Filialen gerade diejenige in Luzern die höchsten Betriebskosten aufweise, nämlich:

|                                                                                   |            |
|-----------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Mietzins . . . . .                                                                | Fr. 13,800 |
| Druck der Schiffsnachrichten . . . . .                                            | „ 4,500    |
| Salarien zirka . . . . .                                                          | „ 10,000   |
| Beleuchtung, Verzinsung der Einrichtungskosten,<br>Telegramme, Porti etc. . . . . | „ 5,000    |
| zusammen Fr. 30,000 bis 35,000                                                    |            |

Schon aus diesen Zahlen ergibt sich, daß die luzerner Filiale der Rekurrentin in deren Geschäftsbetrieb eine nicht unbedeutende Rolle spielen muß, da nicht einzusehen ist, wieso die Rekurrentin sonst dazu käme, für diese Filiale derartige Aufwendungen zu machen. Die Rekurrentin hat dies denn auch insofern zugegeben, als sie in ihrer Beschwerde an den Regierungsrat ausführte, der Zweck des luzerner Bureaus sei ein dreifacher: es habe den in Luzern anwesenden Fremden über die von der Gesellschaft gebotenen Fahrgelegenheiten Auskunft zu erteilen; es habe die übrigen Bureaus in der Schweiz zu inspizieren und zu kontrollieren; namentlich aber sei es dazu bestimmt, in Luzern, als einem der ersten Fremdenplätze Europas, für die Hamburg-Amerika-Linie Reklame zu machen; dieser letztere Zweck erfordere ein geräumiges und schönes Lokal, ein elegant ausgestattetes Lesezimmer u. s. w.

Stellt darnach die luzerner Filiale der Rekurrentin, obwohl sie direkt vielleicht nicht viel einträgt, dennoch einen wesentlichen und verhältnismäßig wichtigen Betriebsfaktor des von der Rekurrentin in allen Ländern der Welt ausgeübten Transportgeschäftes dar, so ergibt sich daraus, nach den oben entwickelten Grundsätzen, ohne weiteres für den Kanton Luzern das Recht zur Besteuerung eines Teils des von der Rekurrentin erzielten Gesamteinkommens, und zwar eines zu den Betriebsausgaben der luzerner Filiale in einem angemessenen Verhältnis stehenden Teils.

5. — Zur Berechnung des Betrages, für welchen die Rekurrentin im Kanton Luzern einkommensteuerpflichtig ist, bieten die Akten keine genügenden Anhaltspunkte. Einerseits nämlich fehlen alle und jede Angaben über die Höhe des von der Rekurrentin erzielten Gesamteinkommens oder auch nur über den vermutlich auf die Schweiz entfallenden Teil desselben; andererseits aber ist auch über das Verhältnis der Produktionsfaktoren, die in Luzern, in den andern Kantonen der Schweiz und im Ausland

wirksam sind, bezw. über das Verhältnis der Betriebsausgaben, den Akten nichts genaues zu entnehmen. Da es nun aber Sache der Rekurrentin gewesen wäre, dem Bundesgericht das nötige Material vorzulegen, aus dem sich eine allfällige Doppelbesteuerung ergeben würde, so muß auch sie die Folgen dieser Unterlassung tragen, und es ist daher der vorliegende Rekurs abzuweisen, weil weder aus den von der Rekurrentin produzierten Akten, noch aus den von ihr gemachten Angaben ersichtlich ist, daß der Kanton Luzern einen zu großen Teil ihres Einkommens zur Steuer heranziehe.

6. — Bei dieser Sachlage braucht hier auch zu der Frage nicht Stellung genommen zu werden, nach welchen Grundsätzen die Höhe des von der Rekurrentin in der ganzen Schweiz erzielten Einkommens zu bestimmen wäre, und ob das Bundesgericht gegebenen Falls kompetent wäre, anlässlich eines interkantonalen Steuerkonfliktes auch diese Frage des internationalen Steuerrechts wenigstens als Präjudizialfrage zu entscheiden, um überhaupt die nötige Grundlage zur Lösung des interkantonalen Konfliktes zu erhalten.

Demnach hat das Bundesgericht  
erkannt:

Der Rekurs wird im Sinne der Motive abgewiesen.

#### 74. Urteil vom 11. Oktober 1911 in Sachen Ed. Zühlke & Cie. gegen Bern.

*Voraussetzungen einer Teilung der Steuerhoheit bei interkantonalen Gewerbebetrieben: auch nach der neuern Praxis des Bundesgerichts ist ein Steuerdomizil nur in denjenigen Kantonen anzunehmen, in denen das betreffende Geschäft ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen besitzt, mittelst deren sich daselbst ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil seines technischen oder kommerziellen Betriebs vollzieht. Daher begründet der Umstand, dass ein Baugeschäft ausserhalb des Kantons, in welchem es seinen Sitz hat, einen einzelnen Bau ausführt, der in wenigen Monaten vollendet werden kann und zu dessen Ausführung es bloss einer « Bau-Baracke » bedarf, kein besonderes Steuerdomizil.*

A. — Die Rekurrentin betreibt das Baugewerbe, speziell den Betonbau. Sie hat ihren Hauptsitz in Straßburg und eine Filiale in Basel. Im März 1911 hat sie in Biel für die dortige Firma Robert Güdel die Ausführung eines Baues übernommen, und im Juni hat sie diese Arbeit beendet.

Mit Zuschrift der städtischen Finanzdirektion von Biel d. d. 29. April 1911 wurde die Rekurrentin pro 1911 zur Bezahlung der Einkommensteuer von einem Betrage von 4000 Fr. aufgefordert. Als sie hiegegen sowohl wegen Doppelbesteuerung als auch wegen zu hoher Einschätzung protestierte, wurde die Taxation am 13. Juni von der Bezirkssteuerkommission auf 2500 Fr. herabgesetzt. Auf eine nochmalige Einsprache erhielt die Rekurrentin am 29. Juni von der Amtschaffnerei Biel den Bescheid, es stehe ihr der Weg der Beschwerde an den Regierungsrat offen. Die Rekurrentin betrat jedoch diesen Weg nicht, sondern wandte sich am 31. Juli 1911 direkt an das Bundesgericht mit dem Antrag:

„Es sei die Steuerverfügung wegen Verletzung der Bundesverfassung Art. 46 bezw. wegen Doppelbesteuerung aufzuheben.“

B. — In seiner Vernehmlassung auf den Rekurs hat der Regierungsrat des Kantons Bern zunächst die Frage aufgeworfen, ob die Rekurrentin nicht verpflichtet gewesen wäre, vor der Ergriffung des staatsrechtlichen Rekurses den kantonalen Instanzenzug zu erschöpfen. In materieller Beziehung nimmt der Regierungsrat den aus den nachfolgenden Erwägungen ersichtlichen Standpunkt ein.

C. — Der Regierungsrat des Kantons Basel-Stadt hat Gutheißung des Rekurses beantragt.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — (Legitimation der Rekurrentin zur Beschwerde. Zulässigkeit des Rekurses trotz Richterschöpfung des kantonalen Instanzenzugs.)

2. — In materieller Hinsicht ist vor allem gegenüber einer Bemerkung in der Vernehmlassung des Regierungsrates von Bern festzustellen, daß nach der neuern Praxis des Bundesgerichts für die Annahme eines Steuerdomizils keineswegs „die Tatsache der konkreten Erwerbstätigkeit“ genügt. Auch nach dieser neuern Praxis