pour cent du capital d'exploitation; en l'espèce, la Commission cantonale a pris le 4 1/2 %. La loi énumère, à son art 2, quels sont les éléments de la valeur desquels il faut tenir compte pour fixer ce capital d'exploitation dont on calcule le rapport net; il est à remarquer que cette énumération, qui mentionne les forces hydrauliques, machines et outils, marchandises et matières premières, droits particuliers, porte encore la valeur du fonds capital, — pour autant qu'il n'est pas incorporé dans les éléments qui précèdent, — mais ne parle pas du capital d'exploitation immobilier. Au contraire, l'article 3 de la loi qui prévoit certaines déductions à opérer du rapport net, pour obtenir le revenu imposable, indique, sous lettre *b*: « Le 4 % de la valeur immobilière évaluée dans la fixation du capital industriel et imposé déjà par l'impôt sur les fortunes. »

Il résulte de là que pour éviter une double imposition du capital immobilier frappé déjà jusqu'à concurrence du 4 %, dans le canton de Fribourg, par l'impôt sur la fortune, la loi prévoit une déduction de ce chef à opérer sur le revenu net du fonds capital. Il est dès lors évident, pour les mêmes motifs, que d'après le système de la loi elle-même, lorsqu'il s'agit d'immeubles situés dans d'autres cantons, soumis par conséquent à l'impôt sur les fortunes dans ces cantons-là, leur valeur ne doit pas être comptée dans la valeur du capital d'exploitation servant à déterminer le revenu imposable dans le canton de Fribourg, sous risque de commettre une double imposition.

C'est donc à tort que, dans l'établissement du capital d'exploitation de la société recourante, pour fixer l'impôt sur le revenu de son industrie dans le canton de Fribourg, on a tenu compte de la valeur des immeubles sis dans les cantons de Berne et du Valais.

5. — La partie intimée au recours a déclaré, il est vrai, que pour tenir compte des dettes industrielles de la société et des immeubles dont il s'agit, en considération de ses charges et de ses obligations fiscales dans les autres cantons, au lieu d'admettre le 6 ou 7 % pour fixer le rapport net du capital d'exploitation, elle a réduit au 4 1/2 ce pour cent re-

présentant, dans son idée, les bénéfices purement industriels obtenus avec la mise en mouvement de la moitié du capital d'exploitation.

Sans relever ce que ce mode de calcul a d'arbitraire et de peu normal, on ne pourrait l'admettre que dans le cas où il conduirait à un chiffre approchant de celui du bénéfice net indiqué par le bilan de l'entreprise, hypothèse qui ne se réalise pas en l'espèce.

6. — La décision de la Commission cantonale de l'impôt de Fribourg implique donc, en droit et en fait, une double imposition. Le recours doit être ainsi admis. La valeur des immeubles situés dans les cantons de Berne et Valais, soit 740 000 francs, — ce chiffre n'a pas été contesté, — doit être déduite du capital d'exploitation de 5 838 481 francs pris par la Commission cantonale comme base de ses calculs.

Par ces motifs,

Le Tribunal fédéral

prononce :

Le recours est admis et la décision de la Commission cantonale de l'impôt du canton de Fribourg, en date du 15 novembre 1905, déclarée nulle et de nul effet.

---

39. Urteil vom 16. Mai 1906 in Sachen Aktiengesellschaft vorm. S. Börlin & Cie. gegen Basel-Stadt.

Zulässigkeit des Rekurses wegen Doppelbesteuerung. — Rekurs gegen die Auflage eines Urkundenstempels, speziell auf Frachtbriefen. Art. 6 Abs. 1; 8 Transp.-Ges.; baselstädtisches Stempelgesetz vom 8. Juni 1899, § 1 Abs. 1; § 10; willkürliche Auslegung dieser kantonalen Bestimmungen durch die kantonale Instanz (Art. 4 BV)?

Das Bundesgericht hat,

da sich aus den Akten ergeben:

A. Die Rekurrentin, die in Binningen (Kanton Basel-Landschaft) domizilierte Aktiengesellschaft vorm. S. Börlin & Cie., welche daselbst die Fabrikation von Seifen, künstlichen Fetten und

dergl. betreibt, pflegt ihre Waren auf der Station Basel SBB zur Versendung aufzugeben. Dabei wird sie verhalten, gemäß §§ 1 und 2 des baselstädtischen Stempelgesetzes vom 8. Juni 1899 für jeden verwendeten Frachtbrief eine feste Stempeltaxe von 10 Cts. zu entrichten, indem die von ihr ausgestellten Frachtbriefe ungestempelt von der Bahnverwaltung nicht angenommen werden. Nachdem die Rekurrentin schon im Jahre 1904 ohne Erfolg bei den zuständigen Behörden des Kantons Basel-Stadt die Befreiung von dieser Taxe aus dem Gesichtspunkte der verfassungsmäßigen Garantie der Handels- und Gewerbefreiheit zu erwirken versucht hatte, wandte sie sich im November 1905 neuerdings mit dem Gesuch um Nachlaß des Stempels, diesmal unter Berufung auf unrichtige Auslegung und Anwendung des Stempelgesetzes und auf das bundesrechtliche Verbot der Doppelbesteuerung, an das kantonale Finanzdepartement, wurde aber von diesem, und sodann, im Rekursverfahren, auch vom Regierungsrat des Kantons Basel-Stadt — durch Entscheid vom 29. November 6. Dezember 1905 — wiederum abgewiesen. Hierauf ergriff sie den nach Maßgabe des baselstädtischen Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege hinsichtlich der behaupteten Verletzung des Stempelgesetzes zulässigen Rekurs an das kantonale Appellationsgericht als Verwaltungsgerichtshof, mit dem Begehren, es sei der Entscheid des Regierungsrates aufzuheben und festzustellen, daß der Kanton Basel-Stadt nicht berechtigt sei, von ihr die Stempelung ihrer in Binningen ausgestellten Frachtbriefe zu verlangen, auch wenn die zu befördernden Waren auf der Station Basel SBB aufgegeben würden. Am 12. Februar 1906 wies das Appellationsgericht den Rekurs unter Verwerfung einer formellen Einrede des Regierungsrates als unbegründet ab, aus folgender Erwägung: Nach Art. 8 des Bundesgesetzes über den Transport auf Eisenbahnen vom 29. März 1893 sei der Frachtvertrag abgeschlossen, sobald das Gut mit dem Frachtbriefe von der Versandtstation zur Beförderung angenommen und als Zeichen der Annahme dem Frachtbriefe der Datumstempel der Versandtstation aufgedrückt sei. Mit dem Abschlusse des Vertrages am Orte der Versandtstation sei aber auch die Stempelpflicht für den Frachtbrief an diesem Orte und nach dessen Gesetzen gegeben. Und Aussteller des Frachtbriefes sei, wie Art. 6 des zitierten Bundesgesetzes zum Überfluß noch ausdrücklich sage, nicht, nach der Ausführung der Rekurrentin, die Bahnverwaltung, sondern der Absender der Ware; er habe also, um eine den Frachtvertrag personifizierende Urkunde herzustellen, den Frachtbrief mit den nach dem Rechte des Vertragsortes erforderlichen Qualitäten, wozu in Basel die Stempelung gehöre, auszufertigen.

B. Gegen den vorstehenden Entscheid des Appellationsgerichts hat nun die Aktiengesellschaft vorm. S. Börlin & Cie. rechtzeitig den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht ergriffen und unter Berufung auf Verletzung des bundesrechtlichen Verbots der Doppelbesteuerung beantragt, es sei jener Entscheid im Sinne der vor Appellationsgericht begehrten Feststellung aufzuheben und der Kanton Basel-Stadt anzuweisen, den Beamten der SBB eine entsprechende Instruktion zugehen zu lassen. Zur Begründung des Rekurses wird wesentlich ausgeführt: Allerdings habe das Appellationsgericht die Frage der Doppelbesteuerung nicht prüfen können; allein seine Anrufung sei immerhin das letzte vom kantonalen Recht gebotene Mittel zur Beseitigung des regierungsrätlichen Entscheides gewesen, und der appellationsgerichtliche Entscheid widerspreche doch in seinem Resultate ebenfalls dem fraglichen Verfassungsgrundsatze, so daß der staatsrechtliche Rekurs wegen Verletzung dieses Grundsatzes dagegen zuzulassen sei. Auch eine Stempelsteuer streitiger Art falle unter das Verbot der Doppelbesteuerung, und eine Verletzung desselben liege, wenn der Kanton Basel-Stadt zu der nach seinem Stempelgesetz (§§ 1 und 10) an den Vorgang der Ausstellung der stempelpflichtigen Urkunde — hier des Frachtbriefes — geknüpften und in erster Linie vom Aussteller geforderten Leistung auch im Kanton Basel-Landschaft ausgestellte Frachtbriefe heranziehe, feststehendermaßen vor, obschon der Kanton Basel-Landschaft eine gleiche Stempelsteuer nicht erhebe. Übrigens beanspruche das baselstädtische Stempelgesetz ausdrücklich Geltung nur für die im Kanton ausgestellten Urkunden und sei daher ein Doppelbesteuerungskonflikt nur denkbar bei unrichtiger Auslegung des Gesetzes. Unter dem „Ausstellen" des Frachtbriefes sei entweder dessen Unterzeichnung durch den Absender der Ware, oder dann dessen Abstempelung durch die Versandtstation

zu verstehen. In beiden Fällen aber sei die Rekurrentin für ihre Frachtbriefe nicht stempelpflichtig: im ersteren Fall nicht, weil die Unterzeichnung der Frachtbriefe in ihrem Geschäfte in Binningen, also nicht im Kanton Basel-Stadt, erfolge, und im zweiten Falle nicht, weil danach die Bahn als Ausstellerin erscheinen würde und deshalb in erster Linie den Stempel zu tragen hätte, wobei es sich also, zufolge der gesetzlichen Steuerfreiheit der SBB (Art. 10 BG vom 15. Oktober 1897), um einen Steuerkonflikt zwischen der Bundesverwaltung und einem Kanton handeln würde, in welchem auch dem mitbeteiligten Publikum die Anrufung des Bundesgerichts nach Maßgabe des Art. 179 OG gestattet sein sollte. Wenn nun das Appellationsgericht, wie der Regierungsrat des Kantons Basel-Stadt, nicht das Ausstellen des Frachtbriefes, sondern den Abschluß des Frachtvertrages als maßgebend erkläre, so sei dies schon nach dem unzweideutigen Wortlaute des Stempelgesetzes unhaltbar. Zudem aber dürfe dieser Bahn-Frachtvertrag nicht auf gleiche Linie mit einem gewöhnlichen andern Vertrag gestellt werden. Denn zufolge des für sie geltenden Kontraktszwanges sei die Bahn zum voraus an den im Frachtbriefformular niedergelegten Vertragsinhalt gebunden, so daß hier das wesentliche Moment des Vertragsabschlusses in der Unterzeichnung und Einsendung dieses inhaltlich zum voraus feststehenden Vertrages, also in der Ausfertigung und Übersendung des Frachtbriefes mit der Ware an die Bahnstation, somit eben in Vorgängen liege, die sich gegebenenfalls in Binningen, außerhalb des Kantons Basel-Stadt, abspielten. Demnach erscheine das Verhalten des Kantons Basel-Stadt gegenüber der Rekurrentin aus allen Gesichtspunkten als unzulässige Doppelbesteuerung.

C. Weder das Appellationsgericht, noch der Regierungsrat des Kantons Basel-Stadt, welchem der Rekurs ebenfalls zur Vernehmlassung übermittelt worden ist, haben sich zu besondern Gegenbemerkungen hierauf veranlaßt gesehen; —

in Erwägung:

1. Da die Anrufung des Appellationsgerichts als Verwaltungsgerichtshofs immerhin die Möglichkeit der Aufhebung des die Stempelpflicht der Rekurrentin, trotz ihrer Einrede aus dem Gesichtspunkte der Doppelbesteuerung, bejahenden regierungsrätlichen

Entscheides bot, so erscheint die Anfechtung erst des Entscheides dieser Gerichtsinstanz vermittelst des staatsrechtlichen Rekurses wegen Doppelbesteuerung als zulässig, obschon die Frage der Doppelbesteuerung nach Angabe der Rekurrentin vor dem Appellationsgericht nicht mehr hat aufgeworfen werden können.

2. In der Sache selbst kann vorliegend dahingestellt bleiben, ob und inwieweit das aus Art. 46 Abs. 2 BV abgeleitete Verbot der Doppelbesteuerung auf die Erhebung eines festen Urkundenstempels, wie er hier in Frage steht und in verschiedenen Kantonen eingeführt ist, überhaupt Anwendung finde. Wenn man nämlich auch mit der Rekurrentin grundsätzlich annehmen wollte, daß ein solcher Urkundenstempel, speziell der Frachtbriefe, dem fraglichen Verbote unterstehe, daß also nur ein Kanton zum Bezuge der betreffenden Stempeltaxe für denselben Frachtbrief berechtigt sei, so müßte der hier behauptete Konflikt zwischen den Kantonen Basel-Stadt und Basel-Landschaft zu Gunsten des den Stempel tatsächlich ansprechenden Kantons Basel-Stadt entschieden werden. Denn das die Stempelberechtigung begründende Moment ist, der Natur des Urkundenstempels als Rechtsgeschäfts- und Verkehrssteuer entsprechend, offenbar in der zweckgemäßen Verwendung der steuerpflichtigen Urkunde zu erblicken. Die Voraussetzungen zum Bezuge des Stempels sind daher beim Frachtbrief nach dessen Bestimmung, das Frachtgut zu begleiten und als Beweisurkunde über den abgeschlossenen Frachtvertrag zu dienen (Art. 6 Abs. 1 und Art. 8 Abs. 3 BG betr. den Transport auf Eisenbahnen und Dampfschiffen vom 29. März 1893), jedenfalls erst da gegeben, wo der Frachtbrief diese Bestimmung zu erfüllen beginnt, d. h., gemäß Art. 8 Abs. 1 und 2 leg. cit., erst nachdem das Gut mit dem Frachtbriefe von der Versandtstation zur Beförderung angenommen und gleichzeitig dem Frachtbriefe zum Zeichen dieser Annahme der Datumstempel der Versandtexpedition aufgedrückt ist, nicht schon mit der dem Abschluß des Frachtvertrages vorgängigen Ausfüllung und Unterzeichnung des Frachtbriefformulars durch den Absender des Gutes — also im gegebenen Falle erst auf der SBB-Station in Basel, nicht schon im Geschäft der Rekurrentin in Binningen. Dieser Erwägung gegenüber ist der Einwand der Rekurrentin ohne Belang, daß das

baselstädtische Stempelgesetz (gemäß seinem § 1 Abs. 1, wonach die im Gesetze aufgezählten Schriftstücke „sofern sie im Gebiete des Kantons Basel-Stadt ausgestellt werden", der Stempelsteuer unterliegen —, sowie seinem § 10, der die Pflicht zur Stempelung in erster Linie dem „Aussteller" des stempelpflichtigen Schriftstückes auferlegt) das Ausstellen der Urkunde als stempelpflichtig erkläre. Denn die Frage, welches der für die Stempelpflicht im einzelnen Kanton relevante Vorgang sei und welchen Personen diese Pflicht obliege, dreht sich zunächst lediglich um die Auslegung kantonalen Gesetzesrechtes und verstößt gegen das bundesrechtliche Verbot der Doppelbesteuerung nach dem gesagten nicht, wenn sie — wie hier nach der Begründung des angefochtenen Entscheides des Appellationsgerichtes — dahin geht, daß der Abschluß des Frachtvertrages, d. h. eben die zweckgemäße Verwendung des Frachtbriefes in ihrem Beginne, die gesetzliche Stempelpflicht, hier vorab des Ausstellers des Frachtbriefes, begründe. Diese Gesetzesauslegung könnte bundesrechtlich nur aus dem Gesichtspunkte der Rechtsverweigerung im Sinne der Verletzung des Art. 4 BV angefochten werden. Hierauf aber hat sich die Rekurrentin selbst nicht berufen, und zwar offenbar mit Recht nicht; denn aus § 10 des baselstädtischen Stempelgesetzes, der die Pflicht zur Stempelung, subsidiär neben dem Aussteller, auch noch dem „Empfänger" des stempelpflichtigen Schriftstückes auferlegt, darf gewiß geschlossen werden, daß das Gesetz nicht die Ausstellung, sondern die Verwendung des Schriftstückes als wesentlich ansieht, so daß die Annahme der kantonalen Behörden, daß die mit dem Abschluß des Frachtvertrages auf der Station Basel im Kanton zur Verwendung gelangenden Frachtbriefe dem Stempel unterstehen, jedenfalls nicht als schlechterdings unhaltbar und rein willkürlich bezeichnet werden kann. Die Tatsache des Kontraktzwanges der Bahn vermag an dieser Situation nichts zu ändern, da sie ja auf den gesetzlich festgelegten Moment der Perfektion des Frachtvertrages und die damit beginnende Wirksamkeit des Frachtbriefes keinerlei Einfluß hat. Endlich bedarf die von der Rekurrentin versuchte Konstruktion einer sie mitinteressierenden Steuerstreitigkeit zwischen dem Bunde (den SBB) und dem Kanton Basel-Stadt im Sinne des Art. 179 OG schon deswegen keiner weiteren Erörterung, weil die Rekurrentin ihre Beschwerdelegitimation nicht in bestimmter Weise aus jenem Artikel ableitet; —

erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.

---

40. Urteil vom 16. Mai 1906 in Sachen Freschi gegen Kanton St. Gallen.

Personal- (Kopf-)Steuer; Art. 14 st.-gall. Staats-Steuergesetz vom 24. November 1903. Unzulässigkeit des Bezugs von Personen, die kein Steuerdomizil im Kanton St. Gallen haben.

Das Bundesgericht hat,

da sich ergeben:

A. Der Rekurrent, der in Feldmeilen, Kanton Zürich, wohnhaft ist und dort seine Familie hat, hält sich gegenwärtig in St. Gallen auf, wo er als Polier in einem Baugeschäft arbeitet. Zu diesem Behufe hat er am 21. Februar 1906 daselbst eine Aufenthaltsbewilligung erwirkt. Er wurde von der Steuerkommission der Stadt St. Gallen, gestützt auf Art. 14 Abs. 3 des Staatssteuerges. personalsteuerpflichtig erklärt, worüber er sich beim kantonalen Finanzdepartement beschwerte, das ihn unterm 23. März 1906 abwies. Art. 14 des st. gall. Staatssteuerges. vom 24. November 1903 lautet: „Die Personalsteuer haben alle volljährigen männlichen Kantonseinwohner, welche nicht armenunterstützungsgenössig oder notorisch arm sind, zu entrichten. Dieselbe beträgt ohne Rücksicht auf die Größe der Vermögens- und Einkommenssteuer 1 Fr. für das Kalenderjahr und ist unteilbar. — Personen, welche zu Erwerbszwecken für kürzere Dauer im Kanton den Aufenthalt oder die Niederlassung nehmen, haben, sofern sie im Kanton nicht eine Vermögens- oder Einkommenssteuer entrichten, eine Personalsteuer von 2 bis 5 Fr. zu bezahlen." In der Verfügung des Finanzdepartements wird anerkannt, daß der Aufenthalt des Rekurrenten in St. Gallen kein dauernder, sondern nur ein zufälliger und vorübergehender sei und der Rekur-