

**9. Urteil vom 21. März 1905 in Sachen
Hydraulische Kalk- und Gypsfabrik Bärtschwil, A.-G., und
Regierungsrat Bern gegen Regierungsrat Solothurn.**

Steuerhoheit für die Besteuerung des Erwerbseinkommens aus einer Fabrik, deren einer Teil incl. der Geschäftsleitung im einen Kanton (Solothurn), deren anderer Teil im andern Kanton (Bern) liegt. Kriterium für die Steuerhoheit des letzteren Kantons: Bestehen eines selbständigen Geschäftszweiges, der ein besonderes Erwerbssteuer-Domizil begründet.

Das Bundesgericht hat,
da sich aus den Akten ergeben:

A. Das Geschäft der Rekurrentin, der Aktiengesellschaft „Hydraulische Kalk- und Gypsfabrik Bärtschwil“ mit Sitz in Bärtschwil (Kt. Solothurn), ist in der Weise auf den Territorien der beiden Kantone Solothurn, und Bern gelegen, daß die Kantonsgrenze zwischen den Bureaux des Direktors und des Buchhalters, welchen die kommerzielle und technische Leitung des gesamten Geschäfts obliegt, und der Fabrik zur Produktion von Bau- und Mattengypß auf solothurnischem, und der etwa 100 Meter von den Bureaux entfernten Fabrik zur Herstellung hydraulischen Kalkes, bestehend aus Brennöfen, einer Kugelmühle und verschiedenen Magazinräumen, auf bernischem Gebiete durchgeht. In ihrer Selbsttaxation für die solothurnische Staatssteuer pro 1905 hatte sich die Rekurrentin für $\frac{2}{5}$ ihres gesamten Geschäftsertragnisses des Jahres 1904, mit 2298 Fr. einkommenssteuerpflichtig erklärt und die übrigen $\frac{3}{5}$ des Ertragnisses als der Steuerhoheit des Kantons Bern unterstehend bezeichnet. Die Kreissteuerkommission aber erhöhte ihre Einkommens taxation auf 3800 Fr., und die Bezirkssteuerkommission im Rekursverfahren weiter auf den vollen Einkommensbetrag von 5745 Fr., gestützt auf den die Besteuerung der Rekurrentin pro 1903 betreffenden Entscheid des solothurnischen Regierungsrates vom 16. Juli 1904, in welchem dieser das Geschäft der Rekurrentin als „unteilbares Ganzes“ mit grundsätzlicher Steuerpflicht am Sitze der Gesellschaft, also im Kanton Solothurn, für das Vermögen sowohl, als auch für

das Einkommen, behandelt hatte. Hiegegen beschwerte sich die Rekurrentin beim Regierungsrat des Kantons Solothurn; dieser wies jedoch ihre Beschwerde durch Beschluß vom 31. Oktober 1905 als unbegründet ab, weil die angefochtene Verfügung der Bezirkssteuerkommission weder eine Gesetzesverletzung, noch einen offensbaren Irrtum im Sinne des maßgebenden § 34 des solothurnischen Staatssteuergesetzes enthalte.

B. Gegen den vorstehenden Regierungsratsbeschluß hat nun die Hydraulische Kalk- und Gypsfabrik in Bärtschwil rechtzeitig den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht ergriffen und unter Berufung auf den Beschwerdebegrund bundesrechtswidriger Doppelbesteuerung die Rechtsbegehren gestellt, es sei jener Beschluß des Regierungsrates aufzuheben und der Kanton Solothurn als gegenüber der Rekurrentin nur zum Bezuge einer Einkommenssteuer ab $\frac{2}{5}$ ihres Reineinkommens berechtigt zu erklären, eventuell seien die Kantone Solothurn und Bern zu verhalten, die Einkommenssteuertaxation der Rekurrentin entsprechend der bundesrechtlichen Praxis in Doppelbesteuerungsfachen vorzunehmen, unter Vorbehalt ihres wiederholten Rekursrechtes an das Bundesgericht. Die Begründung geht kurzgefaßt dahin, wenn auch Sitz und Leitung des Geschäfts der Rekurrentin sich auf Solothurner Gebiet befänden, so sei doch ihre im Kanton Bern gelegene Kalkfabrik der Produktion nach selbständig, ein Etablissement, das selbständig Werte schaffe, also selbständig einen Teil ihres Einkommens produziere, welcher deshalb, gemäß der bundesgerichtlichen Praxis (zu vergl. Entscheid i. S. Sarasin, Stähelin & Cie.: US 28 I S. 505 ff.), der bernischen Steuerhoheit unterstehe, wie denn der Regierungsrat des Kantons Solothurn in einem Beschluß vom 29. Juli 1898 die Steuer-Mitberechtigung des Kantons Bern anerkannt habe, und die beiden Kantone sich seither, bis zum Jahre 1904, tatsächlich in der Besteuerung von Vermögen und Erwerb der Rekurrentin im Verhältnis von $\frac{2}{5}$ für Solothurn und $\frac{3}{5}$ für Bern geteilt hätten.

C. Der Regierungsrat des Kantons Solothurn hat auf Abweisung aller Rekursbegehren angetragen. Er bestreitet in der Hauptsache — unter Verweisung auf seinen Beschluß vom 16. Juli 1904 —, daß nach der bundesgerichtlichen Praxis ein besonderes Steuerdomizil der Rekurrentin im Kanton Bern ge-

geben sei. Denn da die Wohnungen und Bureaux der kommerziellen und technischen Geschäftsleitung (Direktor und Buchhalter) im Kanton Solothurn liegen und ferner das Material für den Betrieb der hydraulischen Kalkfabrik zum weitaus größten Teile auf dem Gebiete des Kantons Solothurn gewonnen werde, so stehe die bernische Anlage weder unter selbständiger Leitung, noch könnte sie ohne wesentliche Änderung der gegenwärtigen organisatorischen Verhältnisse gänzlich vom solothurnischen Geschäft losgelöst und mit rechtlicher Selbständigkeit ausgestattet werden, wie die Annahme eines Steuerdomizils voraussetze (zu vergl. den Entscheid des Bundesgerichts vom 13. Oktober 1904 i. S. Elektrizitätswerk Hagneß gegen Kanton Solothurn: NS 30 I Nr. 110). Die hydraulische Kalkfabrik produziere, entgegen der Behauptung der Rekurrentin, nicht selbständig einen Teil des Einkommens, da die Beschaffung des größten Teils ihrer Rohmaterialien und die Leitung ihres Betriebes vom solothurnischen Gebiete aus erfolge, und da hier auch die gesamte kaufmännische Tätigkeit des Geschäfts besorgt werde.

D. Der Regierungsrat des Kantons Bern, dem die Akten zur interventionistischen Wahrung der Interessen seines Kantons übermittelt worden sind, hat sich wesentlich wie folgt vernehmen lassen: Der Begriff des besonderen Steuerdomizils im Sinne der bundesgerichtlichen Praxis erfordere nicht ein Etablissement mit vollständiger Unabhängigkeit vom Hauptbetriebe, es genüge vielmehr, wie aus den Präjudizien i. S. Elektrizitätswerk Hagneß und insbesondere i. S. Schweiz. Automaten-Gesellschaft, A.-G., gegen Luzern (NS 29 I Nr. 2) hervorgehe, daß der betreffende Betriebszweig kraft seiner speziellen Einrichtung geeignet sei, selbständig ein positives Geschäftsergebnis zu erzielen. Dies aber sei bei der Kalkfabrik der Rekurrentin unzweifelhaft der Fall. Denn darin werde von einer Anzahl Arbeiter unter ihrem Aufseher ein bestimmtes industrielles Produkt, der Kalk, vollständig hergestellt, und es sei reiner Zufall, daß die Bureaux des Direktors und des Buchhalters nicht auf Berner Boden, in dem größeren Teile der Liegenschaften des Geschäfts, untergebracht worden seien. Überdies sei wohl anzunehmen, daß sich der technische Leiter zur Vornahme eines großen Teils seiner Tätigkeit in die Kalkfabrik selbst begeben müsse. Namentlich aber stehe fest, daß eine Lös-

lösung derselben vom Solothurner Geschäft jeden Augenblick möglich wäre, da ja eine organische Verbindung der beiden Etablissementen in technischer Hinsicht gar nicht existiere. Daß der Direktor und der Buchhalter auf solothurnischem Gebiete wohnen, sei völlig irrelevant, denn ihr Wohnsitz stehe mit dem Geschäftsbetrieb in keiner Beziehung. Und ebenso bedeutungslos sei die Tatsache, daß ein Teil der zu verarbeitenden Materialien aus dem Kanton Solothurn eingeführt werde. — Was die Höhe des aus der Kalkfabrik erzielten steuerpflichtigen Einkommens betreffe, so wäre eine genaue Feststellung nur auf Grund einer Untersuchung der Geschäftsbücher und Betriebsverhältnisse der Rekurrentin möglich. Doch dürfte es, wie die Verhältnisse liegen, jedenfalls als angezeigt erscheinen, den bisherigen Verteilungsmodus: $\frac{3}{5}$ für den Kanton Bern und $\frac{2}{5}$ für den Kanton Solothurn, beizubehalten. Demnach werde beantragt:

1. Der Beschluß des Regierungsrates des Kantons Solothurn vom 31. Oktober 1905 sei in Gutheißung des Rekurses aufzuheben, und es sei der Kanton Bern gegenüber der Rekurrentin als prinzipiell teilweise einkommenssteuerberechtigt zu erklären.

2. Die Höhe der dem Kanton Bern zukommenden Einkommenssteuerberechtigung sei auf $\frac{3}{5}$ des Gesamtertragnisses festzusetzen.

3. Eventuell sei der Umfang dieser Steuerberechtigung auf Grund eines einzuholenden Expertengutachtens unter Berücksichtigung aller in Betracht fallenden Verhältnisse durch das Bundesgericht grundsätzlich zu bestimmen; —

in Erwägung:

1. Da der Kanton Solothurn, gemäß dem angefochtenen Entscheide seines Regierungsrates, für das Steuerjahr 1905 die Einkommenssteuer vom gesamten Geschäftseinkommen der Rekurrentin beansprucht, während der Kanton Bern, laut der Interventions-eingabe seines Regierungsrates, für dasselbe Steuerjahr $\frac{3}{5}$, event. eine durch Expertise festzustellende Quote desselben Einkommens seiner Steuerhoheit unterwerfen will, so liegt gegenüber der Rekurrentin tatsächlich eine bundesrechtswidrige Doppelbesteuerung im Sinne einer Verletzung des auf Art. 46 Abs. 2 BV abgeleiteten Verbotes vor. Fragt es sich daher, welchem der beiden Steueransprecher die streitige Einkommensquote, bei der es sich

um den Ertrag aus der Produktion der auf bernischem Territorium gelegenen Kalkfabrik der Rekurrentin handelt, zur Besteuerung zuzuweisen sei, so vermag der im Entscheide des solothurnischen Regierungsrates vom 16. Juli 1904, auf welchem der heute angefochtene Entscheid materiell basiert, angerufene Umstand, daß die Rekurrentin ihren Sitz im Kanton Solothurn hat, für diesen nicht ohne weiteres das ausschließliche Recht zur Besteuerung des Einkommens jener zu begründen. Denn nach der feststehenden neuern Praxis des Bundesgerichts in Doppelbesteuerungssachen, auf welche auch der Regierungsrat des Kantons Solothurn in seiner Rekursantwort abstellt, besteht ein besonderes Erwerbssteuer-Domizil, neben dem zivilrechtlichen Wohnsitz bzw. der Haupt- oder Zweigniederlassung eines Steuersubjektes, überall da, wo eine Erwerbsquelle desselben von gewisser ökonomischer Selbstständigkeit sich befindet, wo nämlich in ständigen Betriebsanlagen ein wesentlicher Teil der produktiven Tätigkeit eines Unternehmens unter derart selbständiger Leitung vor sich geht, daß dieser Betriebszweig ohne wesentliche Änderung vom Gesamtunternehmen losgelöst und auch mit rechtlicher Selbstständigkeit ausgestattet werden könnte (siehe die neuesten Präjudizien i. S. Elektrizitätswerk Hagneck, vom 13. Oktober 1904: *US 30 I Nr. 110* Erw. 2 S. 649, und i. S. Elektrizitätswerk Rubel, vom 29. März 1905: *US 31 I Nr. 9* Erw. 5 S. 75/76). Diese Voraussetzungen nun sind vorliegend gegeben. Die Fabrikation des hydraulischen Kalks, der die in Frage stehende bernische Fabrikanlage dient, bildet einen besondern Produktionszweig des Geschäfts der Rekurrentin, welcher von der Gypsfabrikation am solothurnischen Sitz derselben nicht nur hinsichtlich der ausführenden produktiven Geschäftstätigkeit örtlich getrennt, sondern auch hinsichtlich der technischen Produktionsart völlig unabhängig ist, indem sich unbestrittenermaßen der ganze Prozeß der Gewinnung des Kalkes aus den Rohmaterialien in den speziell hiezu eingerichteten Gebäulichkeiten auf bernischem Territorium abspielt. Diese bernische Anlage steht mit der solothurnischen Fabrik in Beziehung nur durch die beiden gemeinsame technische und kommerzielle Leitung, deren Bureaux sich am Sitz der Rekurrentin, im Kanton Solothurn befinden. Deswegen aber kann ihr die im Sinne der ange-

gegebenen Praxis erforderliche wirtschaftliche Selbstständigkeit nicht abgesprochen werden. Denn einerseits erscheint es als selbstverständlich, daß die technische Leitung der Fabriken in der Hauptsache nicht vom Bureau aus besorgt werden kann, daß sich der technische Direktor vielmehr, wie der Regierungsrat des Kantons Bern zutreffend geltend macht, zur Ausübung seiner Funktionen wesentlich an Ort und Stelle der Fabrikationsstätigkeit, also bezüglich der Kalkfabrikation in deren Anlagen auf bernischem Gebiete, aufhalten muß, und wohl nur für einen unerheblichen Teil seiner Beschäftigung, für allfällige schriftliche Arbeiten, sein Bureau benutzen kann. Und andererseits kann dem Umstande, daß die von einem einzigen Buchhalter besorgte kaufmännische Leitung des ganzen Geschäfts sich ausschließlich an dessen solothurnischem Sitz vollzieht, keine entscheidende Bedeutung beigemessen werden, da für die Frage der Ausschreibung der Steuerkompetenzen in Fällen vorliegender Art überhaupt der ausführenden Produktionsstätigkeit schon deswegen der größere Einfluß gebührt, als der leitenden Tätigkeit, weil jene das Staatsgebiet, dem sie angehört, zufolge ihres äußern Umfangs, der Ausdehnung und des Wertes der ihr dienenden Gebäulichkeiten und anderweitiger Einrichtungen, in weit intensiverer Weise in Anspruch nimmt. Übrigens ist gegebenenfalls die tatsächliche Lage der Bureaux der Geschäftsleitung auf solothurnischem Gebiet offenbar rein zufällig, und nicht etwa durch bestimmte Betriebsrückichten bedingt. Der Betrieb der bernischen Anlage der Rekurrentin entbehrt nach dem gesagten nicht der selbständigen Leitung, und es unterscheidet sich der vorliegende Fall von den einschlägigen Präjudizien nur dadurch, daß hier die Betriebsleitung auf dem bernischen Territorium nicht stabil fixiert ist. Der Einwand des Regierungsrates des Kantons Solothurn, daß die in der Kalkfabrik verwendeten Rohmaterialien größtenteils — nach Angabe der Rekurrentin zu zwei Dritteln — im Kanton Solothurn gewonnen werden, erscheint als unerheblich, da der Geschäftsbetrieb der Rekurrentin, soviel die Akten erkennen lassen, nur die Verarbeitung, und nicht zugleich auch die Gewinnung jener Rohmaterialien umfaßt und da auf alle Fälle die Verarbeitung des Rohmaterials offenbar die Hauptrolle spielt. Es wäre daher eine völlige Verselbständigung der bernischen Geschäftsanlage

sehr wohl denkbar und durch einfache Aufhebung der bestehenden Leitungsgemeinschaft zu verwirklichen.

2. Erweist sich nach dem vorstehenden der Anspruch des Kantons Bern auf Mitbeteiligung an der Besteuerung des Geschäftseinkommens der Rekurrentin als grundsätzlich berechtigt, so fällt weiterhin zur Bestimmung der Quote des Gesamteinkommens, auf welche derselbe sich erstrecken darf und um die deshalb das vom Kanton Solothurn zur Versteuerung heranziehbare Einkommen zu reduzieren ist, als maßgebend in Betracht das Verhältnis der Produktionswerte der beiden Fabrikationszweige, welches nach unangefochtener Angabe der Rekurrentin zirka $\frac{1}{10}$ auf Seite der solothurnischen, zum Rest, also zirka $\frac{9}{10}$, auf Seite der bernischen Anlagen beträgt. Dabei ist jedoch dem Umstande, daß die Leitung der bernischen Fabrik zum Teil vom solothurnischen Gebiete ausgeht, zu Gunsten dieses letztern Kantons angemessen Rechnung zu tragen. In Würdigung dieser Tatsachen nun erscheint das vom Kanton Bern in Übereinstimmung mit der Rekurrentin vorgeschlagene, bis 1904 tatsächlich von beiden Kantonen anerkannte Verteilungsverhältnis einer Besteuerungs-partizipation des Kantons Bern mit $\frac{3}{5}$ und des Kantons Solothurn mit $\frac{2}{5}$ vom Gesamteinkommen als jedenfalls nicht zu weit gehend zu Ungunsten Solothurns, so daß dieses Verhältnis unmittelbar, ohne genauere Feststellung der einschlägigen Faktoren durch Untersuchung der Geschäftsbücher der Rekurrentin, gutgeheißen werden kann; —

erkannt:

Der Rekurs und damit auch das Interventionsbegehren des Regierungsrates des Kantons Bern werden gutgeheißen, und es wird der Beschluß des Regierungsrates des Kantons Solothurn vom 31. Oktober 1905 in der Meinung aufgehoben, daß hinsichtlich der Einkommensbesteuerung der Rekurrentin pro 1905 der Kanton Solothurn nur für $\frac{2}{5}$ des Reineinkommens steuerberechtigt sein und die Steuerberechtigung für die übrigen $\frac{3}{5}$ des Reineinkommens dem Kanton Bern zustehen soll.

10. Arrêt du 30 mars 1906, dans la cause de Loriol contre Commission centrale d'impôt sur la fortune mobilière du canton de Vaud.

Impôt mobilier sur les biens d'un défunt.

D^{ne} Hortense de Sellon, de son vivant domiciliée au château d'Allaman, district de Rolle, est décédée à Lausanne le 5 janvier 1905. Elle laissait comme seule héritière sa nièce, la recourante actuelle, dame veuve de Loriol-Revilliod, domiciliée à Genève.

Le 8 février 1905, la Justice de Paix du cercle de Rolle a prononcé l'envoi en possession de la succession de Sellon en faveur de dame de Loriol, à Genève.

Le fisc vaudois a réclamé de l'héritière de D^{ne} H. de Sellon l'impôt mobilier pour 1905. Ensuite de recours de dame de Loriol à la Commission centrale, dernière instance vaudoise compétente en matière d'impôt mobilier, la dite Commission centrale a prononcé que l'impôt était dû par D^{ne} de Sellon pour l'année 1905, malgré le décès de celle-ci survenu le 5 janvier de la dite année.

Ce prononcé, communiqué à l'héritière de D^{ne} de Sellon, le 15 décembre 1905, avise celle-ci que la commission centrale, statuant sur le recours de dame de Loriol, a, conformément à l'art. 51 de la loi d'impôt du 21 août 1880, sur la fortune mobilière, évalué comme suit les éléments de la fortune mobilière de la recourante, comme héritière de D^{ne} de Sellon:

Fortune mobilière à Fr. 275 000 —
Rentes et usufruits à » 12 800 —
Cette décision est motivée comme suit:

« D^{ne} Hortense de Sellon est décédée le 5 janvier 1905. Or, aux termes des art. 25 et 26 de la loi d'impôt du 21 août 1886, l'impôt est dû dès le 1^{er} janvier de l'année comptable et est basé: pour la fortune mobilière sur l'état de cette fortune au 1^{er} janvier, et, pour les rentes et usufruits sur le