

S. 402 / Nr. 54 Doppelbesteuerung (d)

BGE 54 I 402

54. Urteil vom 16. November 1928 i.S. Broncewarenfabrik A.-G. gegen Zürich und Aargau.

Regeste:

Erwerbsunternehmen mit Steuerdomizil der Geschäftsniederlassung in mehreren Kantonen. Ein Gewinn aus der Veräusserung von Liegenschaften, die sich am Orte einer solchen Betriebstelle befinden und für deren Zwecke erworben worden sind, ist für die interkantonale Steuerauscheidung als Teil des Geschäftseinkommens anzusehen und kann vom Liegenschaftskanton nur bis zu der Quote mit der Einkommens-(Ertrags-)steuer belegt werden, die ihm von jenem zur Besteuerung zukommt. Dies gilt auch dann, wenn die beim Erwerb bestehende Absicht der Verwendung des Grundstücks im Betriebe tatsächlich nie verwirklicht, sondern vorher als unzweckmässig wieder aufgegeben worden ist.

A. - Die rekurrierende Aktiengesellschaft hat ihren Sitz in Turgi, Kanton Aargau, und betreibt in der aargauischen Gemeinde Gebenstorf eine Bronze- und Metallwarenfabrik. Daneben unterhält sie in Zürich ein Warenlager mit Verkaufsladen; auch gehörte ihr bis zum Jahre 1925 ein in dieser Stadt gelegener Bauplatz. Durch Urteil vom 14. Juni 1924 hat das Bundesgericht einen staatsrechtlichen Rekurs der heutigen Rekurrentin gegen ihre Besteuerung in den Kantonen Aargau und Zürich abgewiesen, gegen die aargauischen Einschätzungen für die Steuerjahre 1919 und 1920 wegen Verwirkung des Rekursrechtes durch vorbehaltlose Entrichtung der

Seite: 403

Steuerbeträge im Bewusstsein der Möglichkeit einer kollidierenden zürcherischen Veranlagung, gegen die zürcherischen Einschätzungen zur Ertragssteuer der Jahre 1919, 1920 und 1921 mit der Begründung: vor der kantonalen Einschätzungsbehörde habe sich die Rekurrentin mit der von Zürich in Aussicht genommenen Ausscheidung des Gesamtertrages unter die beiden Kantone nach dem Verhältnis des in Zürich und Turgi erzielten Umsatzes unter Zubilligung eines Vorausbezuges von 30 % an Aargau einverstanden erklärt, sie könne deshalb nicht nachträglich diese Verteilung wegen Doppelbesteuerung anfechten. Zudem sei es nicht von vorneherein ausgeschlossen der Anteilsberechnung jenes Verhältnis zugrunde zu legen, wenn dabei der Tatsache, dass die in Zürich verkauften Erzeugnisse im Aargau hergestellt werden, wie geschehen, durch einen besonders hohen Voranteil für den letzteren Kanton Rechnung getragen werde. Die von Aargau aufgeworfene Frage der Behandlung der Zürcher Liegenschaft der Rekurrentin bei der Steuerauscheidung wurde damit für die Ertragssteuer gegenstandslos. Aargau hatte eingewendet, dass dieses Grundstück bei Bestimmung des zürcherischen Anteils am Aktienkapital und den Reserven, sowie am Reinertrag nicht in Betracht gezogen werden dürfe, weil es nicht für Geschäftszwecke benützt werde und mangels Ertrages lediglich eine Belastung der Betriebsrechnung bedeute. Inbezug auf die Vermögensbesteuerung wurde dazu im Urteil ausgeführt: massgebend für die Verteilung des steuerbaren Reinvermögens (Aktienkapital und Reserven) unter die beiden Steuerhoheiten sei nach der Praxis das Verhältnis der zürcherischen zu den Gesamtaktiven, Es müssten also sämtliche Aktiven (oder Vermögensgegenstände) berücksichtigt und alle diejenigen zu Zürich gezählt werden, die nach ihrer Lage oder Bedeutung für den Geschäftsbetrieb eher zu diesem Kanton als zu Aargau gehören. Auch «der in Zürich liegende Bauplatz, der unbestrittenermassen in der

Seite: 404

Bilanz eingetragen ist, kann deshalb bei dieser Verhältnisberechnung nicht ausser Acht gelassen werden, sondern ist dabei dem Kanton Zürich zuzuschreiben, wenn schon er weder dem Fabrikations- noch dem Handelsgeschäft der Rekurrentin unmittelbar dient. Er bildet zweifellos einen Teil des Vermögens der Rekurrentin und unterliegt daher in Zürich der Vermögens- oder Kapitalsteuer, soweit er steuerrechtliches Reinvermögen darstellt, also einen Teil des Aktienkapitals und der Reserven verkörpert».

Auch seither hat Zürich seinen Anteil am Aktienkapital und den Reserven und am Geschäftsertrage jeweils in der gleichen Weise bestimmt wie bei der Veranlagung für 1919, 1920 und 1921. Ebenso hielt sich Aargau bei der Besteuerung der Jahre 1922 und ff. für die Vermögenssteuer an dieses Urteil. Seinen Anteil am Ertrage (Erwerb) berechnete es jeweils nicht nach dem Verhältnis des Umsatzes in den beiden Kantonen, sondern der in beiden wirksamen Produktionsfaktoren (Kapitalanlagen plus kapitalisierten Löhnen), wobei jedoch zum Produktionsfaktor Kapital für Zürich ausser den übrigen dortigen Aktiven jeweils auch der fragliche Bauplatz gerechnet wurde.

Im Laufe des Jahres 1925 veräusserte die Rekurrentin dieses Grundstück. Sie erzielte dabei

gegenüber dem Buchwerte einen Mehrerlös von 35433 Fr. 60 Cts., der der Gewinn- und Verlustrechnung per 30. Juni 1926 gutgebracht wurde, d. h. in dem durch dieselbe ausgewiesenen Gesamtertrag mitenthalten ist. Der Kanton Aargau erblickte darin einen Bestandteil des der anteilmässigen Besteuerung durch beide Kantone unterliegenden Geschäftsertrages und bezog deshalb in die aargauische Erwerbsbesteuerung auch diesen Posten zu demjenigen Bruchteile ein, der dem Verhältnis der aargauischen zu den gesamten Produktionsfaktoren in der massgebenden Geschäftsperiode entsprach. Der nach diesem Verhältnis bei der Erwerbssteueranlegung der

Seite: 405

Steuerjahre 1927 und 1928 für Aargau in Anspruch genommene Anteil am Gesamterwerb (einschliesslich des Liegenschaftsgewinnes) beträgt je 96,58%. Zürich dagegen wollte die bisher von ihm vorgenommene Ausscheidung nach dem Verhältnis der Umsätze in beiden Kantonen mit Vorausbezug von 30% zu Gunsten Aargaus nur für den übrigen steuerbaren Reinertrag ohne den Mehrerlös auf der Liegenschaft gelten lassen. Für den letzteren beanspruchte es grundsätzlich das ausschliessliche Besteuerungsrecht und erklärte sich lediglich «aus Entgegenkommen» bereit, dem Kanton Aargau als Ort des Sitzes der Gesellschaft davon 10% zu überlassen. Die übrigen 90% schied es sich zu und stellte die betreffenden 31890 Fr. 25 Cts. zusammen mit dem verhältnismässigen Anteil am übrigen rechnungsmässigen Gewinn als im Kanton Zürich steuerbaren Ertrag der Geschäftsperiode 1925/26 in die Veranlagung für die Steuerjahre 1927 und 1928 ein (nach § 27 des zürcherischen StG wird die Ertragssteuer der Aktiengesellschaften vom durchschnittlichen Reinertrag der drei letzten, dem Steuerjahr vorangehenden Geschäftsjahre erhoben). Die entsprechenden Taxationsanzeigen der Steuerkommission Zürich, die auf einen in den Jahren 1927 und 1928 in Zürich zu versteuernden Ertrag von 24800 Fr. und 27100 Fr. lauten, wurden der Rekurrentin am 2. April 1928 zugestellt. Die aargauischen Steuern für 1927 und 1928 hatte die Rekurrentin schon vorher unter Vorbehalt der Rückforderung im Falle einer mit der aargauischen kollidierenden zürcherischen Einschätzung bezahlt.

B. - Mit dem vorliegenden, am 31. Mai 1928 erhobenen staatsrechtlichen Rekurse stellt die Broncewarenfabrik A.-G. den Antrag, die Steuerberechtigung sei zwischen den beiden Kantonen so zu verteilen, dass eine Doppelbesteuerung vermieden werde. Sie erklärt die Steuerauscheidung durch Aargau nach dem Verhältnis der Produktionsfaktoren, statt wie in Zürich, der

Seite: 406

Umsätze nicht anzufechten, obwohl dadurch Jahr für Jahr eine mehr oder minder starke doppelte Belastung entstehe. Gegenstand des Rekurses sei einzig die steuerliche Behandlung des beim Verkauf der zürcherischen Liegenschaft erzielten Mehrerlöses. Der Rekurrentin könne es gleichgültig sein, welchem Kanton für diesen Gewinn das Besteuerungsrecht zugesprochen werde. Sie wehre sich nur dagegen, dass Teile desselben von beiden Kantonen zugleich erfasst werden. Persönlich halte sie immerhin die Auffassung des Kantons Aargau für die richtige. Der Bauplatz in Zürich sei s. Zt. im Jahre 1909 angekauft worden, um darauf ein eigenes Fabrikgebäude zu errichten. Die weitere Entwicklung des Unternehmens habe dann die Unzweckmässigkeit dieser Absicht gezeigt, weshalb sie aufgegeben worden sei. Das Objekt habe also in engem Zusammenhange mit dem Geschäftsbetriebe der Rekurrentin gestanden. Wenn es dem Zwecke des Unternehmens nicht direkt gedient habe, so sei es doch mit Rücksicht auf die von der Rekurrentin ausgeübte Fabrikationstätigkeit und in deren Interesse erworben worden. Wie es in der allgemeinen Bilanz der Gesellschaft gestanden habe so hätten auch die mit seinem Besitz verbundenen Aufwendungen und Verluste jeweilen das Gesamtunternehmen belastet. Nach einer zu den Akten gegebenen Aufstellung machten sie für die ganze Besitzdauer 67414 Fr. 85 Cts. aus. Wenn es sich dabei auch vorwiegend um die Zinsen auf dem in der Liegenschaft angelegten Kapital handle, die steuerrechtlich nicht in Betracht fielen und den rechnungsmässigen Gewinn nicht verkürzt hätten, so sei doch durch das Ausbleiben eines Ertrages auf diesem Vermögensobjekt bis zum Verkauf das jährliche Geschäftsergebnis um so viel kleiner geworden, als es sonst gewesen wäre. Die Folgen habe in der Hauptsache der Kanton Aargau getragen, weil ihm der Hauptteil des Gesamtertrages zur Besteuerung zukomme. Er müsse daher auch Anspruch auf einen entsprechenden Anteil an dem schliesslich bei

Seite: 407

der Weiterveräusserung erzielten Überschuss erheben können, nicht bloss auf die 10%, die Zürich ihm zugestehen wolle.

C. - Der Regierungsrat von Aargau hat sich den Ausführungen der Rekurrentin angeschlossen und beantragt, es sei der Anteil Zürichs am Gesamterwerb einschliesslich des streitigen Liegenschaftserlöses entsprechend zu beschränken. Im früheren staatsrechtlichen Rekursverfahren habe freilich Aargau erwirken wollen, dass der Zürcher Bauplatz, weil nicht zu dem von der Rekurrentin betriebenen Erwerbsgeschäfte gehörend, bei Bestimmung des zürcherischen Anteils am

Aktienkapital und den Reserven und am Geschäftsertrage ausser Ansatz bleibe. Das Bundesgericht habe dann aber anders entschieden und der Kanton Aargau habe sich daran gehalten, indem er das streitige Aktivum sowohl für die Vermögens- als für die Erwerbssteuer bei Aufstellung des Verteilers zugunsten Zürichs mitberücksichtigt habe. Es sei daher, auch abgesehen von den übrigen, von der Rekurrentin geltend gemachten zutreffenden Gründen, schon deshalb nicht zulässig, in bezug auf den Veräusserungserlös die Sache heute anders, nämlich so zu behandeln, wie wenn es sich um ein den Geschäftsbetrieb der Gesellschaft nichts angehendes, von ihm losgelöstes Objekt handelte. Während der langen Besitzesdauer sei diese Kapitalanlage nicht bloss vollständig ertragslos geblieben, sondern es habe die Rekurrentin dafür auch noch erhebliche Aufwendungen an Steuern und Abgaben machen müssen, die die Betriebsrechnung des Unternehmens belastet und damit den steuerbaren Erwerb zum Nachteil des Kantons Aargau beeinflusst hätten. In der Gewinn- und Verlustrechnung auf 30. Juni 1923 seien auf der Liegenschaft ausserdem 15000 Fr. zu Lasten des Gesamtbetriebes abgeschrieben worden.

D. - Der Regierungsrat von Zürich hat die Abweisung des Rekurses beantragt, soweit er gegen die Besteuerung

Seite: 408

in diesem Kanton gerichtet ist. Es möge zugegeben werden, dass die veräusserte Liegenschaft ursprünglich zu dem von der Rekurrentin angegebenen Zwecke erworben worden sei. Allein diese Absicht sei eben tatsächlich nicht ausgeführt und schon bald nach dem Erwerbe fallengelassen worden. Dadurch dass die Liegenschaft in jenem Zeitpunkte nicht abgestossen wurde, sei sie zu einer blossen Vermögensanlage geworden, die bei geeigneter Gelegenheit zu realisieren man sich vorgenommen habe. Ihr Behalten und ihre Veräusserung stünden mit dem Geschäftsbetriebe der Rekurrentin, d. h. mit dem Erwerbsunternehmen, dessen Betrieb den Gesellschaftszweck bilde, in keinem Zusammenhang und es sei folglich auch der Verkaufsgewinn kein Betriebs- oder Geschäftsgewinn in dem Sinne, dass er durch die Geschäftstätigkeit der Rekurrentin erzielt worden wäre. Vielmehr handle es sich um ein einzelnes, vom Geschäftsbetriebe unabhängiges Vorkommnis. Nur der Geschäftsertrag der Rekurrentin unterliege aber der Ausscheidung unter die beiden Kantone. Auch wenn man in dem streitigen Mehrerlöse, weil er in der Geschäftsbilanz enthalten sei, «formell» einen Geschäftsgewinn sehen wollte, könnte er gleichwohl von Aargau nicht besteuert werden, weil er seinen Grund nicht im Geschäftsbetriebe der Rekurrentin, sondern ausschliesslich in der Steigerung der zürcherischen Grundrente habe. Die Steuerhoheit für einen derartigen Wertzuwachs auf Liegenschaften stehe aber nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGE 45 I 286) ausschliesslich dem Kanton der gelegenen Sache zu. Bei den von der Rekurrentin geltend gemachten früheren Verlusten auf der Liegenschaft handle es sich nicht um effektive Aufwendungen, sondern lediglich um die theoretisch berechneten, tatsächlich aber nicht ausgegebenen Zinsen des in der Liegenschaft investierten Kapitals, durch die der Betriebsgewinn nicht berührt und folglich auch der im Kanton Aargau steuerbare Ertrag nicht geschmälert worden sei, so dass daraus für

Seite: 409

die Lösung der heutigen Streitfrage nichts hergeleitet werden könne. Es sei auch unrichtig, dass der Kanton Zürich sich durch die angefochtene Einschätzung mit der bisher von ihm selbst vertretenen Auffassung in Widerspruch setze. Die Ausführungen des früheren bundesgerichtlichen Urteils, auf die Aargau sich berufe, bezögen sich ausschliesslich auf die Vermögenssteuer. Der zürcherische Ertragsanteil sei jeweils ausschliesslich anhand der Verkaufsumsätze in beiden Kantonen ermittelt worden, so dass das Vorhandensein der streitigen Liegenschaft auf dessen Bemessung keinen Einfluss gehabt habe.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- ...

2.- Nach feststehender Praxis des Bundesgerichts ist bei einem interkantonalen Erwerbsunternehmen, das sich, wie dasjenige der Rekurrentin, als einheitlicher Organismus mit ständigen körperlichen Betriebsanlagen und -einrichtungen über mehrere Kantone erstreckt, kein Kanton berechtigt, ein Sondereinkommen der auf seinem Gebiete befindlichen Anlagen und Einrichtungen zu konstruieren, um es ohne Rücksicht auf das Gesamtergebnis des Unternehmens der Besteuerung zu unterwerfen. Wie der Betrieb des Unternehmens eine Einheit ist und der Geschäftsgewinn durch das Zusammenwirken aller in demselben verwendeten Faktoren erzielt wird, so kann vielmehr auch die Einkommenssteuer in jedem Kanton nur von einem Bruchteil des Gesamteinkommens des Unternehmens erhoben werden, der dem Verhältnis der auf dem Kantonsgebiet lokalisierten Betriebsfaktoren zu den anderwärts wirksamen entspricht. Der Einkommenssteuer steht gleich die sog. Ertragssteuer auf dem Reingewinn (Reinertrag) der Aktiengesellschaften, der bei diesen Kapitalvereinigungen die Stelle des Einkommens bei den physischen Personen vertritt. Insbesondere ist in einem solchen Falle, wenn zum

Seite: 410

Geschäftsvermögen auch Liegenschaften gehörten, nie ein Unterschied zwischen sonstigen Geschäftserträgen und Grundrente in dem Sinne gemacht worden, dass vom Gesamtgewinn der Betrag, der aus der Nutzung der Liegenschaft auch ohne ihre Verwendung im Geschäftsbetriebe hätte gezogen werden können, ausgeschieden und dem Kanton der gelegenen Sache zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesen worden wäre, so dass die anteilmässige Verlegung unter die verschiedenen Betriebsstätten sich auf den Rest beschränkt hätte. Vielmehr ist auch der zum Unternehmen gehörende Grundbesitz wegen dieser seiner Verknüpfung und besonderen Zweckbestimmung nur als einer der verschiedenen Betriebsfaktoren des Unternehmens betrachtet und seine örtliche Lage bloss insoweit berücksichtigt worden, als nach dem für die Verteilung des Gesamteinkommens unter die einzelnen Kantone gewählten Masstabe der Aktienbestand des Unternehmens für diese Verteilung eine Rolle spielte. Was für die gewöhnliche Grundrente, den regelmässigen periodischen Ertrag eines Grundstücks zutrifft, muss aber auch für den bei dessen Veräusserung erzielten Gewinn gelten.

Das Urteil des Bundesgerichts in Sachen Brandenberger (BGE 45 I 282), auf das sich Zürich beruft, steht dem nicht entgegen. Es betraf einen Fall, in dem der Steuerpflichtige dem Liegenschaftskanton ausschliesslich in der Eigenschaft als Grundeigentümer angehörte, nicht eine Liegenschaft, die mit einem interkantonalen Geschäftsbetriebe der erwähnten Art verbunden war. Und was damals ausgesprochen wurde, war lediglich, dass der Veräusserungsgewinn, weil er seinen Grund in der Liegenschaft habe, interkantonal für die steuerliche Behandlung einem Liegenschaftsertrage gleichzustellen sei, wenn schon unter solchem sonst in der Regel nur der durch den Besitz der Liegenschaft ermöglichte Nutzungsgewinn verstanden werde. Nach dem allgemeinen Grundsatz, wonach Liegenschaften sowohl für ihren Wert als für

Seite: 411

den Ertrag der Steuerhoheit des Kantons der gelegenen Sache unterstehen, müsse dem letzteren Kanton und nicht dem Wohnsitzkanton des Veräusserers demnach auch die Besteuerung eines solchen Verkaufsgewinnes zukommen. Jener Grundsatz erfährt aber eben nach dem Gesagten eine Durchbrechung in dem Falle, wo die Liegenschaft einem interkantonalen Erwerbsunternehmen mit Steuerdomizil des Geschäftsbetriebes im Liegenschaftskanton und in anderen Kantonen zugehört, indem sie alsdann nicht mehr gesondert, sondern nur noch als einer der Betriebsfaktoren des Unternehmens in Betracht kommt und ihr Ertrag demnach im Geschäftseinkommen desselben aufgeht, das unter die verschiedenen Steuerdomizile anteilmässig zu verlegen ist. Die Gleichstellung auch des Veräusserungsgewinns aus Liegenschaften mit einem Liegenschaftsertrage, wie sie im angeführten Urteile vorgenommen worden ist, führt daher für derartige Geschäftsliegenschaften gerade zum entgegengesetzten Schlusse, den Zürich aus dem Urteil ziehen will. Das Bundesgericht hat denn auch bereits im Urteil in Sachen Rosenthal (BGE 49 I 39) da, wo der Steuerpflichtige berufsmässig mit Liegenschaften handelt, die Veräusserungsgewinne auch aus dem Verkaufe ausserkantonaler Liegenschaften dem Wohnsitzkanton des Händlers und nicht dem Liegenschaftskanton zur Besteuerung zugewiesen, weil es sich dabei um einen Teil des Erwerbs- (Berufs-)einkommens des Liegenschaftshändlers handle, der infolgedessen der Steuerhoheit desjenigen Kantons unterstehe, wo der Pflichtige wohne oder sein Geschäftsdomicil habe. Die nämliche Folgerung muss aus analogen Gründen für den Fall der Zugehörigkeit des Grundstücks zu einem interkantonalen Erwerbsunternehmen mit Betriebsstätten (Geschäftsdomicilen) in mehreren Kantonen gezogen werden, in dem Sinne, dass auch hier der Kanton der gelegenen Sache an dem Veräusserungsmehrerlöse nur in dem Umfange partizipieren kann, in dem er infolge der auf seinem Gebiete sich

Seite: 412

befindenden Teilbetriebsstelle das Geschäftseinkommen des Unternehmens anteilmässig zu besteuern berechtigt ist.

Es ist aber heute nicht mehr streitig, dass die Rekurrentin den Zürcher Bauplatz in der Absicht erworben hatte, darauf ein Gebäude für die Ausübung ihres Fabrikationsbetriebes zu erstellen, Damit war er zu einem Geschäftsaktivum, einem Teil der sachlichen Mittel geworden, mit denen die Rekurrentin die Ziele des Erwerbsunternehmens verfolgte, das den Gesellschaftszweck ausmacht. Er behielt diese Eigenschaft auch dann, wenn jene Absicht in der Folge als unzweckmässig aufgegeben wurde und die Rekurrentin infolgedessen den Entschluss fasste, sich des Grundstückes bei günstiger Gelegenheit wieder zu entäussern. Auch dann nahm der Verkauf nicht den Charakter eines ausserhalb des von ihr betriebenen Erwerbsunternehmens liegenden Gelegenheits(Spekulations-)geschäftes an. Vielmehr blieb er, nachdem das Grundstück zu Betriebszwecken angeschafft worden war, eine Handlung innert dieses Geschäftsbetriebes (Umgestaltung in den Sachgütern, mit denen die Rekurrentin jenen ausübt), und folglich ein Teil ihrer Geschäftstätigkeit, so dass ein dabei erzielter

Überschuss über den Buchwert als Bestandteil ihres Geschäftseinkommens angesehen werden und den für diesen Fall hinsichtlich der interkantonalen Steuerauscheidung geltenden, oben entwickelten Regeln folgen muss. Der Tatbestand ist insoweit kein anderer, als wenn die Rekurrentin z. B. maschinelle Einrichtungen, die sich als veraltet oder für den Betrieb sonst nicht mehr brauchbar erwiesen, verkauft und dabei einen solchen Buchgewinn erzielt hätte, wobei über diese Behandlung ebenfalls kein Zweifel bestehen könnte. Dass die Veräusserung der Liegenschaft nicht sofort stattgefunden hat, nachdem der Plan der Erstellung eines Fabrikgebäudes darauf fallengelassen worden war, sondern erst längere Zeit hernach, weil sich erst jetzt eine vorteilhafte

Seite: 413

Gelegenheit dazu zeigte, kann eine andere Auffassung nicht rechtfertigen. Der Kanton Zürich hat denn auch selbst bisher die fragliche Liegenschaft, obwohl sie nicht unmittelbar, durch ihren Gebrauch dem von der Rekurrentin ausgeübten Fabrikations- und Handelsgeschäfte diene, doch für die Vermögensbesteuerung als ein Geschäftsaktivum behandelt wissen wollen, indem er für sich nicht bloss die Besteuerung ihres Wertes nach Abzug eines verhältnismässigen Schuldenanteils in Anspruch nahm, sondern eines dem Verhältnis jenes Wertes zu den gesamten Gesellschaftsaktiven entsprechenden Bruchteils des Aktienkapitals und der Reserven überhaupt, also des Geschäftskapitals, was ihre Zugehörigkeit zum letzteren voraussetzte. Er kann demnach nicht heute, wo es sich um die Besteuerung des Ergebnisses der Veräusserung der Liegenschaft handelt, einen anderen Standpunkt einnehmen. Die Frage, wie es sich mit der angeblichen Verkürzung des der Erwerbsbesteuerung früherer Jahre in beiden Kantonen zugrunde gelegten Gesamtgewinnes der Gesellschaft zum Nachteil Aargaus durch Aufwendungen für die streitige Liegenschaft verhält, braucht in folgedessen nicht untersucht zu werden, weil schon die übrigen vorstehenden Erwägungen ausreichen, um die von Zürich vertretene Art der Steuerauscheidung als bundesrechtlich nicht haltbar erscheinen zu lassen.

Es mag immerhin bemerkt werden, dass dieselbe auch in der zürcherischen Steuergesetzgebung selbst keine Stütze findet. Nach § 30 des zürcherischen StG gilt als steuerbarer Reinertrag der Aktiengesellschaft, von dem die Ertragssteuer zu entrichten ist, «der Aktivsaldo der Gewinn- und Verlustrechnung» unter Hinzurechnung vorweg vorgenommener, nicht geschäftsmässig begründeter Abschreibungen und «für solche Verwendungen beanspruchter Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht als geschäftsmässig begründete Betriebsausgaben betrachtet werden können». Die Gewinn- und Verlustrechnung der Aktiengesellschaft hat aber grundsätzlich

Seite: 414

alle Einnahmen derselben während der Rechnungsperiode zu enthalten, auch solche, die sich aus Mehrerlösen bei der Veräusserung von Geschäftsaktiven über den bisherigen Buch- (Inventar-)wert ergeben. Das Steuerobjekt der in §§ 27 ff. StG vorgesehenen Ertragssteuer bildet also der rechnungsmässige Reinertrag der Gesellschaft als solcher, überhaupt, nicht nur soweit er aus Betriebsgewinn im engeren Sinne stammt. Ein Unterschied zwischen letzterem und Erträgen anderer, besonderer Art wird im Gesetze nicht gemacht. Nur als Bestandteil des allgemeinen Reinertrages der Gesellschaft kann der Kanton Zürich überhaupt die allfälligen Mehrerlöse beim Verkaufe von Gesellschaftsaktiven, den auf zürcherischen Liegenschaften der Gesellschaft realisierten Wertzuwachs steuerlich erfassen, weil eine Bestimmung, die denselben für sich getrennt, als besonderes Steuerobjekt der Besteuerung unterwerfen würde, im zürcherischen StG für den Staat fehlt (sie findet sich lediglich für die Gemeinden im II. Teil Abschnitt 3 «ausserordentliche Gemeindesteuern» des Gesetzes in Gestalt der sog. Grundstückgewinnsteuer, vgl. analog für die natürlichen Personen § 8 Ziff. 7 des Gesetzes). Aber auch für die interkantonale Ausscheidung der Steuerberechtigung in bezug auf den Gesamtertrag der Gesellschaft im Falle, wo diese Betriebsstellen, Steuerdomizile in mehreren Kantonen hat, enthält das kantonale StG keine Bestimmung, welche das Vorgehen der zürcherischen Einschätzungsbehörde im vorliegenden Falle rechtfertigen würde. § 33 StG beschränkt sich vielmehr darauf vorzuschreiben, dass ausserhalb des Kantons domizilierte Aktiengesellschaften, die im Kanton Zürich «geschäftliche Tätigkeit ausüben», hier als Reinertrag «diejenige Quote ihres Gesamtertrages zu versteuern haben, die nach dem Bundesrecht betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung der zürcherischen Besteuerung unterworfen werden kann». «Gesamtertrag» des Unternehmens ist aber (§ 30) der Aktivsaldo der Gewinn- und

Seite: 415

Verlustrechnung in dem oben umschriebenen, Betriebsgewinn wie andere Erträge umfassenden Sinne. Auch hier ist demnach von einer Ausscheidung des Gewinnes aus der Veräusserung zürcherischer Grundstücke der Gesellschaft und seiner ausschliesslichen Besteuerung in Zürich, selbst wenn diese Grundstücke zum Geschäftsvermögen der Gesellschaft, dem von ihr betriebenen

Unternehmen gehörten, wie Zürich es heute beansprucht, keine Rede.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird in dem Sinne gutgeheissen, dass der Gewinn aus dem Verkauf der streitigen Liegenschaft nicht für sich allein in Zürich besteuert werden darf, sondern als Teil des Gesamtertrages der Gesellschaft der anteilmässigen Besteuerung in beiden Kantonen unterliegt und dass die zürcherischen Einschätzungen für 1927 und 1928 entsprechend abzuändern sind