

## S. 318 / Nr. 50 Doppelbesteuerung (d)

BGE 78 I 318

50. Urteil vom 24. September 1952 i. S. Schweizerische Lebensversicherungs- und Rentenanstalt gegen Kantone Solothurn und Zürich.

Regeste:

1. Staatsrechtliche Beschwerde: Berechnung der Beschwerdefrist wenn der angefochtene Entscheid dem Inhaber eines Postfaches mit eingeschriebener Sendung zugestellt worden ist.
2. Doppelbesteuerung: Ausscheidung der Besteuerungsrechte im System der Reineinkommenssteuer bei einer Unternehmung mit Grundbesitz in Kantonen, in denen sie weder ihren Sitz hat noch Betriebsstätten unterhält
  - a) Besteuerung im Liegenschaftskanton.
  - b) Ausscheidung der Liegenschaftserträge bei der Besteuerung im Sitzkanton (Praxisänderung).

Seite: 319

1. Recours de droit public: Computation du délai de recours lorsque la décision attaquée a été notifiée par lettre recommandée au titulaire d'une case postale.
2. Double imposition: Partage de la souveraineté fiscale dans le système de l'impôt sur le revenu net, s'agissant d'une entreprise qui possède des immeubles dans des cantons sur le territoire desquels elle n'a ni son siège, ni aucun établissement
  - a) Imposition dans le canton où se trouvent les immeubles.
  - b) Elimination du produit de l'immeuble dans l'imposition par le canton du siège (changement de jurisprudence).
1. Ricorso di diritto pubblico: Computo del termine di ricorso, quando la decisione impugnata è stata notificata mediante lettera raccomandata al titolare d'un casella postale.
2. Doppia imposta Divisione della sovranità fiscale nel sistema dell'imposta sul reddito netto, quando si tratta d'un'azienda che possiede degli immobili in Cantoni sul cui territorio non ha nè la sua sede, nè alcun stabilimento.
  - a) Imposizione nel Cantone ove si trovano gli immobili.
  - b) Eliminazione del reddito dell'immobile nell'imposizione da parte del Cantone della sede (cambiamento di giurisprudenza).

A. - Die Schweizerische Lebensversicherungs- und Rentenanstalt betreibt das Lebensversicherungsgeschäft und in Verbindung damit den Abschluss von Invaliditäts- und von Unfallversicherungen. Sie hat die Rechtsform einer Genossenschaft. Mitglieder sind die Versicherungsnehmer. Der Sitz der Genossenschaft ist in Zürich. Die Genossenschaft hat Anwerbe- und Verwaltungsbetriebe in Amsterdam, München und Paris. In der Schweiz bestehen keine Zweigniederlassungen; dagegen arbeiten in der Schweiz 18 Generalagenten für die Beschwerdeführerin.

Diese hat sodann ausgedehnten Grundbesitz. Der Schweizerische erstreckt sich auf 13 Kantone. Der Bilanzwert der Liegenschaften betrug Ende 1947 Fr. 61286000.-, wovon Fr. 42844000.- auf zürcherische Liegenschaften, Fr. 16241000.- auf den übrigen Schweizerischen Grundbesitz entfallen. Der Ertrag der Liegenschaften ist in der Jahresrechnung 1947 mit Fr. 2434878.- ausgewiesen. Im Gebiete des Kantons Solothurn besitzt die

Seite: 320

Beschwerdeführerin drei Liegenschaften. Ihr Bilanzwert betrug 1947 Fr. 433030.-, 1948 Fr. 431040.-, ihr Ertrag 1947 Fr. 31019.-, 1948 Fr. 30814. brutto.

Die Beschwerde betrifft die Belastung der Beschwerdeführerin für die Erträge aus diesen Liegenschaften durch die Einschätzungen im Liegenschaftskanton Solothurn und am Hauptsitz Zürich. Die Vermögensbesteuerung in den beiden Kantonen ist nicht angefochten.

B. - Die Beschwerdeführerin ist im Kanton Zürich gemäss Taxationsanzeige vom 7. Dezember 1948 für Fr. 586600.- in Zürich steuerbaren Reinertrag eingeschätzt worden. Dabei sind als quotaler Anteil der Erträge aus ausserkantonalem Schweizerischem Grundeigentum am gesamten Reinertrag Fr. 4223.23 abgezogen. Hievon würden auf den Grundbesitz im Kanton Solothurn Fr. 110.58 entfallen. Die Taxationsanzeige für das Jahr 1949, vom 14. Januar 1950, lautet auf einen in Zürich steuerbaren Ertrag von Fr. 863063.- unter Abzug von Fr. 6777.65 Quotenanteil der Erträge aus ausserkantonalem Schweizerischem Grundeigentum hieran wäre Solothurn mit Fr. 159.74 beteiligt. Die auf das ausserkantonale Schweizerische Grundeigentum entfallenden Anteile am Reingewinn werden festgesetzt nach dem Verhältnis der Mietzinerträge der betreffenden Liegenschaften zu den

Gesamteinnahmen nach der Formel:

Mietzinsen der ausserkantonalen Liegenschaften Gesamteinnahmen ausserkantonal steuerbarer Reinertrag: steuerbarer Gesamtreinertrag, oder  
ausserkantonal steuerbarer Reinertrag - Mietzinsen der ausserkantonalen Liegenschaften X steuerbarer Gesamtreinertrag Gesamteinnahmen.

Die nach dieser Verteilung dem Kanton Solothurn zugeschiedenen Anteile am steuerbaren Reingewinn (Fr. 110.58 und Fr. 159.74) entsprechen dem Verhältnis der Bruttoeinnahmen aus den Liegenschaften im Kanton Solothurn zu den gesamten Bruttoeinnahmen aus den ausserkantonalen Liegenschaften nach folgender Berechnung:

Seite: 321

1947 1948

Auf die ausserkantonalen Schweizerischen  
Liegenschaften entfallender Anteil am gesamten  
Reingewinn

4223.23 6777.65

Bruttoertrag aus jenen

Liegenschaften 1184622.81 1307424.89

Bruttoertrag aus Liegenschaften im Kanton Solothurn

31019.38 30814.55

Reingewinnanteil von Solothurn

1947:  $4223.23 \times 31019.38 = 110.38$  --

1184632.81

1948:  $6777.56 \times 30814.55 =$  -- 159.74

1307424.89

Im Kanton Solothurn ist die Beschwerdeführerin, jeweilen nach den Verhältnissen im Vorjahr, für 1948 mit einem steuerbaren Ertrag von Fr. 9363.- und für 1949 mit Fr. 10216.- eingeschätzt worden auf Grund folgender Berechnung:

Nettoertrag der sol. 1947 1948

Liegenschaften 22006 18858

Proportionaler Schuldzinsenanteil:

2,515% v. Fr. 470773 11843 -- --7842

2,492% v. Fr. 314672

Anteil Verwaltungskosten Zentralsitz

800 12643 800 8642

Im Kanton Solothurn steuerbarer Ertrag

9363 10216

Der Nettoertrag ist berechnet auf Grund der Bruttoerträge der solothurnischen Liegenschaften (1947: Fr. 31019.-, 1948: Fr. 30814.-) unter Abzug der Aufwendungen für Unterhalt, Verwaltung und Amortisation (1947: Fr. 9013.-, 1948: Fr. 11956.-). Die Passiven, nach denen der Zinsabzug bemessen wurde, entsprechen dem Verhältnis der Solothurner Liegenschaften zu den Gesamtaktiven (1948: 0,0373%, 1949: 0,0241%).

Diese Einschätzungen sind am 31. Dezember 1949 der Post übergeben worden.

C. - Mit Eingabe vom 31. Januar/1. Februar 1950 beschwert sich die Gesellschaft wegen Doppelbesteuerung. Sie beantragt, für die Steuerjahre 1948 und 1949 die Steuerauscheidung zwischen den Kantonen Solothurn und

Seite: 322

Zürich vorzunehmen und die beiden Kantone anzuweisen, ihre Einschätzungen entsprechend abzuändern und der Beschwerdeführerin einen allenfalls zuviel bezahlten Steuerbetrag zu erstatten. Sie macht geltend, dadurch, dass der Kanton Solothurn

1948 1949

Beträge von Fr. 9363.-- Fr. 10216.--

als Erträge der Solothurnischen Liegenschaften

besteuere, während der Kanton Zürich für

Solothurn nur

Fr. 110.58 Fr. 159.74

in Abzug bringe, würden Beträge von

Fr. 9252.42 Fr. 10056.26

gleichzeitig in den Kantonen Zürich und Solothurn als Ertrag besteuert. Zur Begründung wird geltend gemacht, die solothurnische Steuerberechnung, die sich auf die in BGE 54 I 388 (1928) und 74 I 451

(1948) niedergelegte und in weiteren, nicht publizierten Entscheiden bestätigte Praxis stütze, werde den Verhältnissen bei Lebensversicherungsgesellschaften nicht voll gerecht. Die Kantone hätten sich denn auch noch nach dem Entscheide von 1945 nicht an die darin aufgestellte Ausscheidungsregel gehalten. Erst der Entscheid von 1945 habe einzelne Liegenschaftskantone bewogen, die Einschätzung wieder in Anlehnung an die bundesgerichtliche Praxis vorzunehmen. Der Grund, weshalb sich diese Praxis bisher nicht besser durchgesetzt habe, liege vermutlich darin, dass sie aus Verhältnissen heraus entwickelt worden sei, die für die natürlichen Personen gälten.

Bei den Lebensversicherungsgesellschaften beständen aber besondere Verhältnisse nicht allein im Vergleich mit natürlichen Personen, sondern auch mit andern Aktiengesellschaften insofern, als bei ihnen das Eigenkapital im Verhältnis zu den Aktiven und der steuerliche Reinertrag im Verhältnis zu den Gesamteinnahmen immer ausserordentlich klein seien, viel kleiner, als es bei andern juristischen

Seite: 323

Personen und bei natürlichen Personen die Regel sei. Bei Verlegung des Ertrages nach der bundesgerichtlichen Formel würden die Liegenschaftskantone mit rund 30% am Gesamtertrag partizipieren, obwohl nur etwa 1,3% der Aktiven der Beschwerdeführerin ihrer Steuerhoheit unterlägen, und es müsse in diesen Kantonen ein Ertrag versteuert werden, der nahezu gleich hoch sei wie das Reinvermögen, das diesen Kantonen nach unbestrittenen Verlegungsregeln zugeschieden werde. Wäre Zürich nur Liegenschaftskanton, so könnte es - nach der bundesgerichtlichen Formel - als Liegenschaftsertrag einen höheren Betrag besteuern als denjenigen, den es heute als am Gesellschaftssitze steuerbaren Reingewinn in Anspruch nehme. Läge der gesamte Schweizerische Grundbesitz der Beschwerdeführerin ausserhalb des Kantons des Gesellschaftssitzes, so wäre der - nach der bundesgerichtlichen Formel berechnete - Ertrag, der den Liegenschaftskantonen zustehen würde, höher als der gesamte Reinertrag. Das zeige, dass die vom Bundesgericht in den erwähnten Entscheiden entwickelte Formel bei der Beschwerdeführerin nicht anwendbar sei.

Die Verlegungsmethode, die der Kanton Zürich anwende, führe im vorliegenden Falle zu einer besseren Lösung. Nach ihr hätten - vor dem bundesgerichtlichen Entscheide von 1948 - wohl fast alle Kantone den steuerpflichtigen Ertrag ausserhalb des Sitzkantons gelegenen Grundeigentums ermittelt. Sie beruhe auf dem Gedanken, dass alle Einnahmequellen im gleichen Verhältnis von Einnahmen und Gewinn an den Gesamtgewinn des Unternehmens beitragen. Für sie spreche, dass sie - im Gegensatz zu der bundesgerichtlichen Methode - das Prinzip der Reineinkommenssteuer nicht verletze. Hier werde die Beschwerdeführerin nur deshalb einer höhern Besteuerung ausgesetzt, weil sich ihr Sitz nicht im Kanton Solothurn befinde. Darin liege eine ungerechtfertigte Benachteiligung des auswärtigen Steuerpflichtigen. Der Kanton Solothurn habe diesen grundsätzlichen Mangel seiner Besteuerung

Seite: 324

dadurch gutzumachen versucht, dass er zusätzlich - über die in den Entscheiden des Bundesgerichts erwähnten Abzüge hinaus - weitere Fr. 800.- als Anteil an den Verwaltungskosten des Zentralsitzes e abziehe. Ein solcher rein willkürlich bemessener Pauschalabzug könne aber nicht genügen.

D. - Der Regierungsrat des Kantons Zürich beantragt Abweisung der Beschwerde, soweit sie sich gegen den Kanton Zürich richtet.

E. - Der Regierungsrat des Kantons Solothurn beantragt, auf die Beschwerde für das Steuerjahr 1948 nicht einzutreten und diejenige für das Steuerjahr 1949, eventuell auch diejenige für 1948, abzuweisen, soweit sie sich gegen den Kanton Solothurn richtet.

G. - Im Instruktionsverfahren vor Bundesgericht ist ein Sachverständigengutachten eingeholt worden über die wirtschaftlichen Verhältnisse der Lebensversicherungsunternehmungen, die Art und den Ort der Entstehung ihres Geschäftsgewinnes einerseits und andererseits über die von den Kantonen Zürich und Solothurn befürworteten Steuerausscheidungsmethoden. Als Experten wurden beigezogen die Herren Prof. Dr. E. Grossmann in Vevey und Dr. Fritz Walther, Stellvertreter des Direktors des eidg. Versicherungsamtes, in Bern.

Weiterhin ist versucht worden festzustellen, wie sich die Besteuerung der Beschwerdeführerin gestalten würde, wenn alle Liegenschaftskantone bei Erfassung des Reinertrages der ihrer Steuerhoheit unterstehenden Liegenschaften statt die Zürcher Ausscheidungsmethode (zu deren Anwendung sie sich nach dem Entscheide i. S. La Suisse e irrtümlicherweise verpflichtet glaubten) die Vorschriften ihrer eigenen Gesetzgebung über die Besteuerung des Reinertrages von Liegenschaften anonymer Erwerbsgesellschaften ohne Sitz und ohne Betriebsstätte im Kantonsgebiet anwenden würden. Die Erhebung ist von der eidg. Steuerverwaltung in Fühlung mit den zuständigen kantonalen Behörden durchgeführt worden.

Seite: 325

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

## I. - Rechtzeitigkeit der Beschwerde.

1.- Die Einschätzungen der kantonalen Steuerverwaltung Solothurn vom 21. Dezember 1949 sind der Beschwerdeführerin mit eingeschriebenem Brief eröffnet worden. Dieser wurde in Solothurn am 31. Dezember 1949 um 12 Uhr zur Post gegeben und stand, - nach Auskunft des Postbureaus Zürich 22 (Fraumünster) - am 1. Januar 1950 während der für Sonntage geltenden Schalteröffnungszeit (10-11 Uhr) der Beschwerdeführerin zur Verfügung. Die Sendung wurde am 2. Januar 1950 um 9 Uhr abgeholt. Die Beschwerde ist am 1. Februar 1950 zur Post gegeben worden. Sie ist verspätet, wenn als Tag der Eröffnung oder Mitteilung der Einschätzungsverfügung (Art. 89 Abs. 1 OG) der 1. Januar zu gelten hat sie ist es nicht, wenn da für der 2. Januar oder ein späteres Datum in Frage kommt.

2.- Bei Inhabern von Postfächern gilt die Zustellung eingeschriebener Sendungen an dem Tage als erfolgt, an welchem die Anzeige vom Eingange der Sendung in das Postfach gelegt wird, sofern dies vor Schalterschluss geschieht (BGE 74 I 15 und Zitate). Es kommt also darauf an, dass der Empfänger die Möglichkeit erhalten hat, die Sendung abzuholen (BGE 55 III 170). Bei der Frage, ob diese Voraussetzung zutrifft, ist auf die ordentlichen Öffnungszeiten, die zur Bedienung geschäftlicher Unternehmungen vorgesehen sind, abzustellen. Ausserordentliche Öffnungszeiten, mit denen etwa Nachts oder an Feiertagen die Abholung dringlicher Sendungen ermöglicht wird, fallen nicht in Betracht.

Hier ist die Anzeige der eingeschriebenen Sendung aus Solothurn am Sonntag, den 1. Januar 1950 in das Postfach der Beschwerdeführerin gelegt worden. Sie stand der Beschwerdeführerin demnach ordentlicherweise frühestens von Montag, den 2. Januar 1950 an zur Verfügung. Sie

Seite: 326

wurde an diesem Tage abgeholt, womit die Zustellung als erfolgt angesehen werden kann. Die Beschwerde vom 1. Februar 1950 ist also rechtzeitig erhoben worden. Dass der Postschalter am 1. Januar von 10 bis 11 Uhr geöffnet war, ist für die Fristberechnung unerheblich.

## II. - Zur Frage der Doppelbesteuerung.

1.- Die Beschwerdeführerin wendet sich dagegen, dass sie für ihre Liegenschaften im Kanton Solothurn einer Besteuerung auf dem Reinertrag aus Einnahmen an Mietzinsen abzüglich Liegenschaftskosten unterworfen wird, während der Sitzkanton für Solothurn nur eine Quote des Reingewinns der Gesamtunternehmung in Abzug bringt. Sie behauptet, dadurch werde der Betrag der Differenz (1945: Fr. 9,252.42, 1949: Fr. 10,056.26) gleichzeitig in den Kantonen Zürich und Solothurn als Ertrag besteuert. Sie wendet sich, der in der Beschwerdeschrift vorgetragene Begründung nach, in erster Linie gegen die Besteuerung, der sie im Kanton Solothurn unterworfen worden ist. Sie behauptet, sie werde einer nach Doppelbesteuerungsgrundsätzen unzulässigen Belastung dadurch ausgesetzt, dass der Kanton Solothurn die Steuer vom Liegenschaftsertrage erhebt, während eine Besteuerung für eine Quote des Reingewinns, wie sie der allgemeinen Ordnung der Besteuerung der Aktiengesellschaft nach solothurnischen Steuerrecht entsprechen würde, eine erheblich niedrigere Belastung ergäbe. Der Regierungsrat des Kantons Solothurn weist darauf hin, dass die Besteuerung der Liegenschaftserträge, wie sie durch die solothurnischen Einschätzungsverfügungen angeordnet wurde, im wesentlichen der bestehenden Praxis (BGE 54 I 385 und 74 I 451) entspricht. Die Beschwerdeführerin wendet sich aber gegen diese Praxis mit der Behauptung, sie werde den Verhältnissen der Lebensversicherungsgesellschaften nicht voll gerecht. Die Praxis ist daher neu auf ihre Begründetheit zu überprüfen.

2.- Die Steuerhoheit der Kalitone beruht auf der

Seite: 327

Herrschaft des Gemeinwesens über die seinem Gebiete zugehörigen Individuen und Sachgüter. Die Kantone sind Träger der Steuerhoheit und als solche grundsätzlich frei, die Besteuerung im Bereiche ihres Hoheitsgebietes selbständig zu ordnen. Der Bund hat nur einzugreifen, wenn sich aus dem Zusammentreffen der Steuerordnungen Konflikte ergeben.

a) Konflikte können sich daraus ergeben, dass konkurrierende Steuerhoheiten gleichzeitig das nämliche Steuerobjekt in Anspruch nehmen, die Steuerordnungen der konkurrierenden Steuergewalten sich überschneiden. Sie können aber auch daraus entstehen, dass obgleich eine solche Überschneidung formell vermieden wird, durch eine sachwidrige Ordnung formell interner Besteuerung eine ungerechtfertigte Überbelastung eintritt. Dies ist besonders dann der Fall, wenn ein Kanton den ausserkantonalen Steuerpflichtigen für die seine Steuerhoheit begründenden Beziehungen unsachlicher Weise anders und schwerer belastet als einen innerkantonalen Steuerpflichtigen, der seiner Steuerhoheit für die nämlichen Beziehungen unterliegt.

Nicht unter das Doppelbesteuerungsverbot fallen interne Regelungen, die sachlich begründet sind, auch wenn sich aus ihnen für den Steuerpflichtigen erhebliche Belastungen ergeben. Doppelbesteuerung ist nur gegeben, wenn ein Kanton in unzulässiger Weise neben einem andern besteuert (BURCKHARDT, Kommentar, 3. Aufl., S. 417).

b) Die Zugehörigkeit des Individuums, aus der die Steuerhoheit des Gemeinwesens abgeleitet wird, wird begründet durch den zivilrechtlichen Wohnsitz (eventuell auch durch einen dauernden oder sonst qualifizierten Aufenthalt) der natürlichen Person, bei Gesellschaften und bei juristischen Personen durch den Sitz im Sinne des Zivilrechts oder den tatsächlichen Sitz der Geschäftsleitung. Die derart bestimmte persönliche Zugehörigkeit, primäres (allgemeines) Steuerdomizil, berechtigt das Gemeinwesen grundsätzlich zu umfassender Besteuerung

Seite: 328

für Vermögen und Einkommen, soweit nicht zufolge von entgegenstehenden besonderen Beziehungen, die ein «sekundäres» (spezielles) Steuerdomizil begründen, eine Beschränkung der Steuerhoheit eintritt. Das Besteuerungsrecht auf Grund eines sekundären Anknüpfungsgroundes geht dem Besteuerungsrecht am Wohnsitz, Sitz der juristischen Person oder der Geschäftsleitung von Unternehmungen, vor. Letzteres hat zurückzutreten, wo es mit einem Besteuerungsrecht am sekundären Steuerdomizil zusammentrifft (so auch BLUMENSTEIN, Steuerrecht S. 144).

c) Ein sekundäres Steuerdomizil wird abgeleitet aus der Lage von Sachgütern des Steuerpflichtigen im Gebiete des Hoheitsträgers (Steuerort der gelegenen Sache). Es gilt bei den Vermögens- (Kapital-) und den Einkommens(Ertrags-) Steuern für Grundstücke einerseits und für ständige Einrichtungen für die Betriebsführung (Betriebsstätten) kaufmännischer oder industrieller Unternehmungen andererseits.

Die beiden Anknüpfungsgünde haben gemeinsam, dass die Beziehung zum Kantonsgebiet durch die Lage von Sachgütern bestimmt wird: Grundeigentum im Kantonsgebiet, geschäftliche Einrichtungen daselbst. Sie unterscheiden sich darin, dass beim Grundeigentum das Sachgut selbst schon die Steuerhoheit bestimmt, während geschäftliche Einrichtungen für die Begründung eines Steuerdomizils nur dann erheblich sind, wenn mit ihnen ein Betrieb, eine geschäftliche Tätigkeit verbunden ist (BGE 77 I 39 und Zitate). Die Lage der geschäftlichen Einrichtungen bestimmt die Steuerhoheit über den darin geführten Betrieb, die Lage des Grundstücks die Steuerhoheit über das Grundstück als solches. In der Betriebsstätte wird ein Teil der Gesamtunternehmung besteuert. Bei Reinvermögens- und Reineinkommenssteuern führt dies stets zur Aufteilung der Steuerfaktoren nach Quoten (BGE 71 I 334 f. und Zitate). Darum haben sich die Kantone, denen die Besteuerung von Betriebsstätten zusteht, mit dem Sitzkanton nach Quoten in die Steuerfaktoren zu

Seite: 329

teilen. Grundstücke dagegen, die nicht zu Einrichtungen für die Betriebsführung gehören, vermögen kein Recht auf Besteuerung für den Geschäftsbetrieb zu begründen. Einem Kanton, dessen Steuerhoheit über eine Unternehmung nur durch Grundeigentum bestimmt ist, steht ein Anspruch auf Besteuerung des Betriebes nicht zu. Seine Steuerhoheit ist auf das Grundstück beschränkt.

Andererseits braucht er auf die Verhältnisse des Betriebes, dem das Grundstück dient, nicht oder wenigstens nicht dieselbe Rücksicht zu nehmen, die bei der Erfassung von Betriebsstätten zu walten hat. Das Besteuerungsrecht des Liegenschaftskantons ist ein Ausfluss der Gebietshoheit. Es verleiht dem Träger das Recht, den ihm zustehenden Grund und Boden ausschliesslich und voll zu erfassen.

Er kann, das ist feststehende Praxis, die Bruttobesteuerung anordnen. Wenn er der Besteuerung den Reinertrag der Liegenschaft zu Grunde legt, so überschreitet er auf keinen Fall das ihm auf Grund seiner Gebietshoheit zustehende Besteuerungsrecht. Der Experte Grossmann stellt denn auch in seinem Nachtrag zum Gutachten (S. 33) fest, dass der Anspruch des Trägers der Gebietshoheit auf die Besteuerung des vollen Grundstücksertrages nicht nur feststehender Praxis des Bundesgerichts auf dem Gebiete interkantonaler Doppelbesteuerung entspricht, sondern auch einem von jeher allgemein anerkannten Grundsatz des Steuerrechts. Der Grund und Boden ist das einzige Gut, das der Gebietshoheit unentziehbar unterliegt. Die Verbundenheit des Grundstücks mit dem Gebiete gibt der Herrschaft des Hoheitsträgers auch eine Ausschliesslichkeit, wie sie bei keiner anderen Begründung staatlicher Hoheit denkbar wäre. Für die staats- und wirtschaftspolitische Begründung einer vollen Besteuerung des Grundbesitzes am Liegenschaftsort mag auf die Ausführungen im Anhang des Gutachtens (S. 33) verwiesen werden.

Die Kritik, die PETERMANN in seiner Studie über die Versicherungsunternehmungen und das Doppelbesteuerungsverbot an der Praxis des Bundesgerichts übt (vgl.

Seite: 330

Revue de droit administratif et fiscal, Band V S. 149 ff.), beruht auf der Voraussetzung, dass die Kantone nur befugt seien, den Reingewinn auswärts domizilierter Unternehmungen zu besteuern, während in Wirklichkeit ihnen auch das Recht zur Besteuerung des Ertrages einzelner Einkommensquellen wie Grundbesitz oder Gewerbebetrieb zusteht (Gutachten, Anhang Grossmann, S. 36).

3.- Unterhielte die Beschwerdeführerin im Kanton Solothurn eine Betriebsstätte, so wäre das

Besteuerungsrecht des Kantons aus der Zugehörigkeit dieser Betriebsstätte zum Kantonsgebiet abzuleiten. Der Besteuerung unterläge ein Teil der Unternehmung. Bei der Steuerberechnung müsste vom steuerrechtlichen Jahresergebnis der Unternehmung ausgegangen werden. Die Berechnung hätte nach Massgabe der Vorschriften des solothurnischen Steuergesetzes über die Ertragssteuer der Aktiengesellschaften (§ § 29 und 30) stattzufinden. Von dem so ermittelten Gesamtergebnis wäre dem Kanton Solothurn eine der Bedeutung des solothurnischen Betriebes entsprechende Quote zuzuweisen.

Die Beschwerdeführerin hält aber neben dem Hauptsitz in Zürich keine weiteren Betriebsstätten in der Schweiz. Ihr Grundbesitz dient der Kapitalanlage und begründet keine Betriebsstätten (Gutachten Antwort auf Frage 3). Für die Arbeit in den Kantonen zieht sie Generalagenten zu, für die sie die Charakterisierung als selbständige, ausserhalb ihres Betriebes stehende Gewerbetreibende in Anspruch nimmt (BGE 45 I 209 f.). Bei dieser Betrachtung unterliegt ihr Geschäftsbetrieb einzig der Steuerhoheit des Kantons ihres Sitzes. Die Beschwerdeführerin wird nach geltender Praxis nicht als interkantonal unternehmung angesehen. Die Kantone, in welchen die Beschwerdeführerin nur Liegenschaften besitzt, können sie nicht für ihre geschäftliche Betätigung in Anspruch nehmen, sondern nur auf Grund örtlicher Zugehörigkeit des Grundstückes zum Kantonsgebiet. Daraus ergibt sich aber unter dem Gesichtspunkt des Verbotes interkantonaler Doppelbesteuerung

Seite: 331

unabweislich die Rechtslage, die in BGE 54 I 388 und 74 I 451 festgestellt wurde. Danach steht die Unternehmung doppelsteuerrechtlich mit den Liegenschaftskantonen ausschliesslich in der Beziehung des Eigentümers eines Stückes im Kantonsgebiet liegenden Grund und Bodens. Sie ist dem Privaten gleich, der sein Vermögen in Grundstücken im Kantonsgebiet anlegt und daraus Erträge zieht. Tatsächlich dient denn auch der Liegenschaftsbesitz der Beschwerdeführerin im wesentlichen der Anlage und Verwaltung von Reserven (Gutachten, Antwort auf Frage 3); nach Angabe der Beschwerdeführerin soll es sich dabei zur Zeit hauptsächlich um gebundene Rücklagen handeln (Replikenschrift, S. 5).

Unter diesen Umständen aber ist eine Besteuerung, die sich an die allgemeine Ordnung der Besteuerung des Grundeigentums anschliesst und bei der nur auf die Liegenschaft und deren Ertrag abgestellt wird, jedenfalls nicht unsachgemäss (BGE 54 I 393). Sie ist sogar die nächstliegende Lösung, und zwar auch dann, wenn der Kanton allgemein Reinvermögens- und Reineinkommenssteuern erhebt. Mit dem Ertrage der Liegenschaft wird der Reingewinn erfasst, der aus dem Kantonsgebiet an eine Unternehmung abfließt, mit der sich der Liegenschaftskanton nicht zu befassen hat, weil ihm die Steuerhoheit über den Geschäftsbetrieb, die Unternehmung als solche, fehlt.

Die Beschwerde muss daher, soweit sie gegen den Kanton Solothurn gerichtet ist, abgewiesen werden.

4.- Es kann sich lediglich fragen, ob die Abweisung der Beschwerde gegenüber der von Solothurn getroffenen Taxation zu einer Modifikation der Taxation durch den Kanton Zürich Anlass geben kann. Diese Frage brauchte im Entscheid BGE 74 I 458 ff. nicht entschieden zu werden, weil der Kanton Waadt den Rechtsbegehren 5 und 6 der Beschwerde der Versicherungsgesellschaft «La Suisse gegen Bern und Waadt (BGE 74 I 455) sich ohne weiteres unterzogen hat (BGE 74 I 458). Der Kanton Waadt hat

Seite: 332

vom gesamten Vermögen den im Liegenschaftskanton besteuerten Vermögensanteil und vom gesamten Reingewinn den im Liegenschaftskanton versteuerten Reinertrag der Liegenschaften in Abzug gebracht, hat also seinerseits nur dasjenige Reinvermögen und denjenigen Reingewinn zur Besteuerung herangezogen, die nicht im Kanton Bern erfasst wurden.

Für die Beurteilung dieser Frage fällt Folgendes in Betracht

a) Wie ausgeführt wurde, bestehen die steuerrechtlich relevanten Beziehungen der Beschwerdeführerin zum Kanton Solothurn einzig und allein im Liegenschaftsbesitz im Kanton Solothurn. Die Steuerhoheit hierüber steht ausschliesslich dem Kanton Solothurn zu im Rahmen der geltenden Kollisionsnormen für die Doppelbesteuerung. Dieser Einschränkung hat der Kanton Solothurn restlos nachgelebt. Dem Kanton Zürich steht eine Steuerhoheit über die im Kanton Solothurn gelegenen Liegenschaften der Beschwerdeführerin nicht zu. Er kann lediglich negativ verlangen, dass der Kanton Solothurn nicht eine Besteuerung vornehme, durch welche er infolge Missachtung der bestehenden bundesrechtlichen Kollisionsnorm über Doppelbesteuerung in seine eigene Steuerhoheit übergreifen würde. Der Kanton Solothurn hat aber mit seiner Besteuerung nicht in die Steuerhoheit des Kantons Zürich eingegriffen.

Andererseits darf aber der Kanton Zürich nicht in die Steuerhoheit des Kantons Solothurn übergreifen. Das würde er jedoch tun, wenn er seinerseits die im Kanton Solothurn gelegenen Grundstücke der

Beschwerdeführerin mit einer Steuer oder einem Anteil einer Steuer auf diesen Liegenschaften belasten würde. Seine Rendite erschöpfen sich darin, dass er verlangen kann dass der Kanton Solothurn durch Beachtung der Kollisionsnormen über Doppelbesteuerung nicht in seine Steuerhoheit übergreife. Ein Steueranspruch auf das Vermögen oder den Ertrag der im Kanton Solothurn gelegenen Liegenschaften steht ihm

Seite: 333

nicht zu und zwar grundsätzlich nicht und auch unbekümmert darum, ob der Kanton Solothurn von seinem ihm zustehenden Steuerrecht Gebrauch mache oder nicht (BGE 74 I 372, 49 I 44). Er darf das Vermögen und den Ertrag aus den im Kanton Solothurn gelegenen Liegenschaften, soweit die Besteuerung derselben dem Kanton Solothurn zusteht, seinerseits nicht ebenfalls zur Versteuerung heranziehen. Ihm stehen steuerrechtlich an diesen Liegenschaften nur diejenigen Rechte zu, die sich für ihn aus der die Steuerhoheit des Kantons Solothurn einschränkenden doppelsteuerrechtlichen Kollisionsnorm ergeben.

b) Die Nichtberücksichtigung der vom Kanton der gelegenen Sache vorgenommenen Besteuerung des Liegenschaftsertrages durch den Kanton Zürich würde auch zu einer unbilligen und übermässigen Belastung führen und insofern dem Verbote der Doppelbesteuerung widersprechen (BGE 49 I 532 und Zitate). Nach den im bundesgerichtlichen Verfahren durchgeführten Erhebungen belief sich der Reinertrag der ausserkantonalen Liegenschaften der Beschwerdeführerin im Jahre 1949 im Ganzen auf Fr. 269000.-. Der Reinertrag der Gesamtunternehmung betrug Fr. 870000.-. Der den Liegenschaftskantonen zur Besteuerung zustehende Reinertrag macht also rund 30% des Reingewinns der Unternehmung aus. Der Kanton Zürich besteuert nun zwar nicht den ganzen Liegenschaftsertrag aus andern Kantonen, aber er weist den Liegenschaftskantonen doch nur einen Betrag von Fr. 6777.65 zur Besteuerung zu. (Für Solothurn hätten die entsprechenden Posten nach ursprünglicher Berechnung Fr. 10216.- und Fr. 159.74 ausgemacht; vgl. Fact. B, S. hievov.) Es kann nicht zweifelhaft sein, dass es zu einer aus dem Gesichtspunkte von Art. 46, Abs. 2 BV unzulässigen Mehrbelastung der Steuerpflichtigen führt, wenn die in den Liegenschaftskantonen besteuerten Reinerträge der ausserkantonalen Liegenschaften im Gesamtertrag des Sitzkantons nochmals zur Besteuerung herangezogen werden. Da der Ertrag der ausserkantonalen

Seite: 334

Liegenschaften grundsätzlich nur in den Liegenschaftskantonen zu versteuern ist, darf er nicht nochmals im Sitzkanton besteuert werden. Das hat aber der Kanton Zürich mit der von ihm aufgestellten Steuerberechnung und Ertragsverteilung getan. Denn er zieht den Ertrag der in Solothurn gelegenen Liegenschaften, dessen Besteuerung grundsätzlich dem Kanton Solothurn zukommt, in dem Betrage zur Besteuerung heran, der die von ihm vorgenommenen Zuweisungen an Solothurn (1948 Fr. 110.58 und 1949 Fr. 159.74) übersteigt.

Die Beschwerde ist daher gegenüber dem Kanton Zürich gutzuheissen und der Kanton Zürich zu verhalten, von einer Besteuerung des im Kanton Solothurn besteuerten Liegenschaftsertrages für die im Kanton Solothurn gelegenen Liegenschaften Umgang zu nehmen. Er hat unter Berücksichtigung der vorstehenden Erwägungen eine neue Taxation vorzunehmen und der Beschwerdeführerin allfällig zu viel bezahlte Steuern zurückzuerstatten.

De in nach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird dahin gutgeheissen, dass die Besteuerung der Beschwerdeführerin im Kanton Zürich für die Steuerjahre 1948 und 1949 aufgehoben wird; der Kanton Zürich wird angehalten, die Steuern der Beschwerdeführerin für die genannten Jahre unter Weglassung des Ertrages der im Kanton Solothurn gelegenen Liegenschaften der Beschwerdeführerin neu zu berechnen und der Beschwerdeführerin den allfällig zuviel bezahlten Steuerbetrag zurückzuerstatten.

Gegenüber dem Kanton Solothurn wird die Beschwerde abgewiesen