

sein. Die Gründe, die für eine solche Spaltung der Bezüge eines Gesellschafters in Arbeitsentgelt und Gewinnanteil sprechen (s. namentlich das Urteil Brandeis, AS 34 I S. 673), treffen gleicherweise auch zu, wenn alle Gesellschafter am Sitze der Gesellschaft wohnen, es aber für die Abgrenzung der Steuerhoheit gegenüber einem Kanton, wo ein sekundäres Steuerdomizil der Gesellschaft besteht, auf jene Unterscheidung und Spaltung ankommt. Das Wesentliche und Entscheidende ist dabei eben das, dass bundesrechtlich zwar der Steuerort des Gesellschaftersitzes, was Kapital und Ertrag der Gesellschaft anlangt, dem Steuerort des Wohnsitzes des Gesellschafters vorgeht, dass aber der letztere massgebend bleibt, soweit die Bezüge des Gesellschafters sich als Arbeitsentgelt darstellen. Handelt es sich nur um einen Kanton, so ist es gleichgültig, ob er aus dem Gesichtspunkt des Gesellschaftersitzes oder des Wohnortes des Gesellschafters besteuert. Die Unterscheidung wird aber bedeutsam, sobald mehrere Kantone mit konkurrierenden Steueransprüchen in Frage stehen. Daher muss im Fall der Rekurrentin festgestellt werden, dass Zürich nicht sowohl als Kanton des Sitzes der Gesellschaft, sondern als Wohnortskanton der beiden Gesellschafter berechtigt ist, deren Bezüge zum Teil als Arbeitsentgelt zu besteuern, dass dieser Teil steuerrechtlich infolgedessen für die Gesellschaft nicht zum Reingewinn, sondern zu den Unkosten gehört, und dass daher Bern, das als Nebensteuerort der Gesellschaft nur eine Quote des Reingewinns zur Steuer heranziehen kann, sich der Besteuerung jenes Betrages zu enthalten hat.

3. — Was sodann die Höhe des Betrages anbetrifft, der aus dem angegebenen Grunde unter die zürcherische Steuerhoheit fällt, so sind zwar interne Abmachungen der Gesellschafter über ihre Saläre für die interkantonale Steuerabgrenzung nicht unbedingt massgebend; es besteht aber auch kein Grund, sich davon zu entfernen, wenn sie als den Verhältnissen ungefähr angemessen er-

scheinen. Das ist hier der Fall. Bei einem Geschäft von der Grösse und Bedeutung des von der Rekurrentin betriebenen und mit Rücksicht auf die heutigen Geldverhältnisse ist eine Entschädigung der beiden Gesellschafter für ihre Tätigkeit im Geschäft von je 12,000 Fr. als keineswegs übersetzt zu bezeichnen.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Der Rekurs wird gutgeheissen, der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12. September 1921, soweit angefochten, aufgehoben und die Heranziehung der von den beiden Gesellschaftern der Rekurrentin bezogenen Saläre von zusammen 24,000 Fr. zur Besteuerung im Kanton Bern als unzulässig erklärt.

**25. Urteil vom 12. Mai 1922 i. S. Hahnloser gegen
Zürich Steuer-Ober-Rekurskommission.**

Besteuerung eines Kantonseinwohners für ein im Auslande betriebenes Erwerbsunternehmen bzw. seinen Anteil als Gesellschafter daran. Zulässigkeit nach kantonalem (zürcherischen) Steuerrecht. Das aus Art. 46 Abs. 2 BV folgende Verbot der Besteuerung ausländischer Grundstücke eines Kantonseinwohners erstreckt sich auch auf den Grundstücksertrag. Begriff des Ertrages in diesem Sinne. Erklärt das kantonale Steuergesetz nur einen bestimmten Bruchteil des in einem ausländischen Unternehmen investierten Kapitals und des Gesamtertrages desselben als im Kanton steuerpflichtig, so darf auch dieser Bruchteil nur von dem beweglichen Geschäftsvermögen und dem auf es entfallenden Gewinne unter Ausschluss des Liegenschaftsbesitzes und -ertrages berechnet werden, gleichgültig welche Quote der Gesamtkapitalen die Liegenschaften ausmachen.

A. — Der Rekurrent Dr. A. Hahnloser, Augenarzt in Winterthur, ist Kommanditär mit 30,000 L. E. (Livres Egyptiennes) unter Beteiligung am Gewinn und Verlust

bei der Kommanditgesellschaft P. Hahnloser & C^{ie} in Alexandria und Teilhaber zu $\frac{1}{3}$ bei der « Paul Hahnloser Estate » in Alexandria. Zweck der ersteren Gesellschaft ist der Handel in Rohbaumwolle; daneben ist sie an einer Entkörnungsfabrik in Alexandria beteiligt; der Wert der betreffenden Liegenschaften soll im Jahr 1918 zirka 3000 L. E. betragen haben: der Geschäftsbetrieb spielt sich unbestrittenermassen ausschliesslich in Aegypten ab. Über die « Paul Hahnloser Estate » machte der Rekurrent im kantonalen Verfahren gegenüber der Finanzdirektion des Kantons Zürich folgende Angaben: « Paul Hahnloser Estate in Alexandrien ist eine einfache Gesellschaft mit drei gleichberechtigten Teilhabern, Dr. A. Hahnloser in Winterthur, Gustav Adolf Hahnloser in Zürich und Dr. jur. E. Hahnloser in Alexandria. Der Gesellschaft gehören Grundstücke sowie Wertpapiere. Hauptzweck ist die Verwertung der Grundstücke: dazu kommt noch der Handel mit Wertpapieren. Alle drei Gesellschafter sind am Gewinn und Verlust beteiligt und beziehen keine Zinsen für ihre Anteile. Alle Aktiven liegen in Aegypten. » Im staatsrechtlichen Beschwerdeverfahren vor Bundesgericht hat er dazu ergänzend ausgeführt: « Die Gesellschaft besitzt seit langem verschiedene Liegenschaften, darunter die Hälfte *pro indiviso* an dem grossen landwirtschaftlichen Gute « Melha » von zirka 860 feddans Grundfläche (1 feddan = 4000 m²). Dieses Hauptaktivum gehörte seit über zehn Jahren zum Estate und dessen « Verwertung » bestand darin, dass es in jahrelanger mühevoller Arbeit amelioriert wurde, bis es schliesslich als Pflanzland für Baumwollplantagen zu gebrauchen war und dadurch mit Gewinn verkäuflich wurde. » Daneben wurden allerdings gelegentlich noch Liegenschaften hinzugekauft und verkauft.

Das neue Steuergesetz des Kantons Zürich vom 25. November 1917 bestimmt im Abschnitt « B. Besteuerung der natürlichen Personen: 1. Einkommenssteuer, » in § 10. Kantonseinwohner, die ausserhalb des Kantons

Liegenschaften besitzen oder in anderen Kantonen ein Erwerbsunternehmen betreiben, können von ihrem Gesamteinkommen denjenigen Betrag in Abzug bringen, für den sie nach dem Bundesrecht betr. das Verbot der Doppelbesteuerung am Orte ihres Grundbesitzes oder Geschäftsbetriebes steuerpflichtig sind.

Kantonseinwohner, die im Ausland ein Erwerbsunternehmen betreiben, können von ihrem Gesamteinkommen die Quote in Abzug bringen, die dem Verhältnis ihres auswärtigen Geschäftsertrages zu ihrem Gesamtgeschäftsertrag entspricht, mit der Beschränkung jedoch, dass mindestens ein Drittel ihres ganzen Reingewinnes aus Geschäftsbetrieb im Kanton Zürich steuerpflichtig bleibt. »

Analog heisst es im Abschnitt « B. 2. Ergänzungs- (Vermögens-)steuer » in

« § 23. Kantonseinwohner, die ausserhalb des Kantons Liegenschaften besitzen oder in anderen Kantonen ein Erwerbsunternehmen betreiben, können von ihrem Reinvermögen diejenige Quote in Abzug bringen, für die sie nach dem Bundesrecht betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung am Orte ihres Grundbesitzes oder Geschäftsbetriebes steuerpflichtig sind.

Kantonseinwohner, welche im Auslande ein Erwerbsunternehmen betreiben, können von ihrem Reinvermögen eine Quote in Abrechnung bringen, die dem Verhältnis ihres auswärtigen beweglichen Geschäftskapitals zu ihren gesamten beweglichen Geschäftsaktiven entspricht, mit der Einschränkung jedoch, dass mindestens ein Drittel ihres reinen Geschäftsvermögens im Kanton Zürich steuerpflichtig bleibt. »

Bei der ersten Einschätzung auf Grund dieses Gesetzes vertrat der Rekurrent in seiner Steuer-Erklärung den Standpunkt, dass er für seine Beteiligungen an den Gesellschaften P. Hahnloser & C^{ie} und « Paul Hahnloser Estate » im Kanton Zürich weder der Einkommenssteuer noch der Ergänzungssteuer unterliege, und be-

gründete dies im weiteren Verlaufe gegenüber den zur Entscheidung über Steuerpflichtfragen zuständigen Behörden (Finanzdirektion und Oberrekurskommission) wie folgt : §§ 10 Abs. 2 und 23 Abs. 2 des Steuergesetzes, aus denen die Steuerpflicht einzig hergeleitet werden könnte, bezögen sich nur auf Erwerbsunternehmungen, die teils im Kanton Zürich, teils im Auslande betrieben werden, sich über das Gebiet jenes u n d eines auswärtigen Staates erstrecken. Denn nur in diesem Falle könne von einem Verhältnis zwischen ausländischem Geschäftsertrag und Gesamtgeschäftsertrag, bzw. ausländischen Geschäftsaktiven und Gesamtgeschäftsaktiven gesprochen werden. Nur unter dieser Voraussetzung könne deshalb auch der Grundsatz Anwendung finden, dass mindestens $\frac{1}{3}$ des ganzen Reingewinns aus Geschäftsbetrieb und mindestens $\frac{1}{3}$ des ganzen Geschäftskapitals im Kanton Zürich steuerpflichtig bleibe. Aus Abs. 1 der beiden Paragraphen in Verbindung mit dem feststehenden Grundsatz der bundesrechtlichen Doppelbesteuerungspraxis, wonach Liegenschaften auch im internationalen Verhältnis der Besteuerung am Orte ihrer Lage und nicht des Wohnsitzes des Eigentümers unterstehen, sowie aus der Fassung von § 23 Abs. 2 selbst, folge ferner eventuell, dass mit dem fraglichen Drittel bei reinen Auslandsgeschäften auf alle Fälle nur der dritte Teil des beweglichen Geschäftsvermögens bzw. des auf dieses entfallenden Teiles des Geschäftsertrages gemeint sein könne und die zum Unternehmen gehörenden Liegenschaften sowie ihr Ertrag ausser Betracht fallen müssten. Es könnte daher der Ergänzungssteuer jedenfalls höchstens unterworfen sein : $\frac{1}{3}$ des Anteils des Rekurrenten am beweglichen Gesellschaftsvermögen der « Paul Hahnloser Estate » und $\frac{1}{3}$ seiner Kommandite bei der Firma P. Hahnloser & C^{ie} nach Abzug des Anteils des Rekurrenten am Liegenschaftsbesitze dieser Firma. Entsprechend wäre eventuell bei Berechnung des steuerpflichtigen Drittels vom Reingewinn aus Geschäftsbetrieb vorzugehen.

Die kantonale Finanzdirektion lehnte jedoch diese Auffassung ab und verfügte am 29. Dezember 1921, der Rekurrent habe einen Drittel seines Anteils am (gesamten) Kapital und Gewinn der Firma Paul Hahnloser Estate und einen Drittel seiner Kommanditeinlage und seines Gewinnanteils bei der Firma P. Hahnloser & C^{ie} im Kanton Zürich zu versteuern. Umfang und Wert dieser Kapital- und Gewinnanteile zu bestimmen, werde Sache der Einschätzungsorgane sein, denen der Rekurrent zu diesem Zwecke die Auskunft zu geben habe, welche nötig sei, um die Wertbestimmung den Vorschriften des zürcherischen Steuerrechts entsprechend treffen zu können, es sei denn, er übernehme das Risiko überschätzt zu werden.

Einen dagegen gerichteten Rekurs verwarf die Oberrekurskommission am 27. Mai 1921 mit der Begründung : « Der Rekurrent wohnt im Kanton Zürich und hat daher nach §§ 2, 8 und 16 StG im Kantone seine gesamten Einkünfte und sein ganzes Vermögen zu versteuern, gleichgültig worin es bestehe und wo es liege. Einschränkungen bestehen nur, soweit sie durch andere Bestimmungen des Steuergesetzes oder durch die bundesgerichtliche Praxis betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung gegeben sind. Das Steuergesetz enthält in der Tat in § 10 Abs. 2 und § 23 Abs. 2 solche Einschränkungen der Steuerpflicht zu Gunsten von Kantonsewohnern, die im Ausland ein Erwerbsunternehmen betreiben. Wenn diese Ausnahmsbestimmungen auf den Rekurrenten, wie er behauptet, nicht zutreffen würden, so wäre die Folge nicht, dass er im Kanton Zürich für sein ausländisches Vermögen und Einkommen nicht steuerpflichtig wäre, sondern dass er dafür, vorbehaltlich der Bestimmungen des Bundesrechts, im ganzen Umfang steuerpflichtig wäre. Diese Ausnahmsbestimmungen treffen aber hier zu. Allerdings hat der Gesetzgeber bei ihrer Formulierung in erster Linie ein Erwerbsunternehmen vor Augen gehabt, das teils im Kanton Zürich und teils im Ausland betrieben

wird. Allein sein Gedanke, dem im Gesetz ein unvollständiger Ausdruck gegeben worden ist, ging weiter. Es ist nicht daran zu zweifeln, dass der Fall einbezogen werden wollte, dass das Unternehmen ganz im Ausland betrieben wird; denn es lässt sich gar kein Grund denken, weshalb der Gesetzgeber den Kantonseinwohner für ein solches Unternehmen so viel ungünstiger hätte behandeln wollen, als für ein anderes, das zu einem vielleicht verschwindend kleinen Teil auf den Kanton, im übrigen aber auf das Ausland entfällt.»

« Was die Frage betrifft, ob der Rekurrent auch für im Auslande gelegene Grundstücke und deren Ertrag steuerpflichtig sei, so geht aus § 23 Abs. 2 StG soviel mit Sicherheit hervor, dass unter allen Umständen ein Drittel des reinen Geschäftsvermögens im Kanton Zürich zu versteuern sei, mag dieses aus beweglichem oder aus beweglichem und unbeweglichem Gut bestehen. Mehr als einen Drittel, genauer gesprochen: mehr als den gesellschaftsmässigen Anteil des Rekurrenten an einem Drittel, wollen die Steuerbehörden aber nicht heranziehen. Sie haben also keineswegs noch Abzüge mit Rücksicht auf Liegenschaftenbesitz zu machen. Solche Abzüge können nur dann in Frage kommen, wenn sich der Steueranspruch auf mehr als einen Drittel des reinen Geschäftsvermögens richtet. Hinsichtlich der Besteuerung des Geschäftsertrages macht § 10 Abs. 2 StG überhaupt keinen Unterschied zwischen Ertrag von beweglichem und Ertrag von unbeweglichem Vermögen, sodass auch die Steuerbehörden keinen zu machen haben.»

Auch das bundesrechtliche Verbot der Doppelbesteuerung, soweit es sich auf internationale Verhältnisse erstreckt — so wird im weiteren ausgeführt — fordere keine andere Lösung. « Zweck der Gesellschaft Paul Hahnloser Estate ist nach den Ausführungen des Rekurrenten die « Verwertung der Grundstücke » und der Handel mit Wertpapieren. Da eine andere Art der Ver-

wertung nicht genannt wird, darf angenommen werden, dass die Gesellschaft Handel mit Grundstücken und Wertpapieren treibe. Dann aber sind diese Grundstücke lediglich Gegenstände ihres Handelsverkehrs, und der aus ihrem Umsatz erzielte Geschäftsgewinn ist Handelsgewinn, nicht Ertrag aus Grundstücken, weder landwirtschaftlicher noch industrieller, auch nicht Gewinn aus Wertzuwachs (BE 32 I Nr. 38; 46 I Nr. 32; 45 I Nr. 37). Dieser Handelsgewinn unterscheidet sich seiner Natur nach durchaus nicht von demjenigen aus dem Umsatz von beweglichen Sachen und braucht deshalb, auch wenn er im Ausland gemacht wird, nicht steuerfrei gelassen zu werden. Ebenso wenig ist das der Fall mit dem Kapitalwert dieser Grundstücke, die lediglich als Waren und nicht als Betriebsanlagen, in denen das Kapital der Gesellschaft dauernd investiert wäre, erscheinen. Im übrigen ergibt sich aus der « Bilanz » der Gesellschaft Paul Hahnloser Estate, dass der Kapitalwert dieser Grundstücke weniger als ein Drittel des gesamten Reinvermögens der Gesellschaft ausmachen soll, sodass, wenn die Grundstücke von der Besteuerung auszunehmen wären, vom Standpunkt des Bundesrechts aus immer noch mehr als zwei Drittel der Steuerberechnung zu Grunde gelegt werden dürften, während die zürcherischen Steuerbehörden, wie bereits hervorgehoben, nicht mehr als den gesellschaftsmässigen Anteil des Rekurrenten an einem Drittel des gesamten Reinvermögens zu Grunde legen wollen. Also ist mit Rücksicht auf Liegenschaften von Paul Hahnloser Estate auch bundesrechtlich kein Abzug zu machen.

Anders könnte die Sache mit Bezug auf Grundeigentum von P. Hahnloser & C^{ie} liegen. Nach den Angaben des Rekurrenten betreibt diese Gesellschaft eine Entkörnungsfabrik, sowie Handel in Rohbaumwolle. Sie soll also ein Fabrikgrundstück besitzen, aus dem sie einen industriellen Ertrag bezieht. Nun ist aber der Rekurrent nach seinen Angaben an diesem Unter-

nehmen nur als Kommanditär mit einer festen Kapital-einlage beteiligt, die ihm Zins und Gewinnanteil ein-trägt. Auf dem Gebiet des Zivilrechts kann darüber ge-stritten werden, ob der Kommanditär als Gesamteigen-tümer Anteil an den Aktiven der Gesellschaft, also auch an ihren Liegenschaften habe (ZR 3 Nr. 49; 7 Nr. 37). Wirtschaftlich und steuerrechtlich aber erscheint er als an einem fremden Unternehmen beteiligt, dessen Grund-eigentum nicht sein Grundeigentum ist (ZELLER, Kom-mentär zu OR Art. 590 Nr. 1). Daraus folgt, dass auch mit Rücksicht auf Liegenschaften von P. Hahnloser & C^{ie} bundesrechtlich kein Abzug zu machen ist.»

Die zu der grundsätzlichen Frage der Anwendbarkeit von § 10 Abs. 2 und 23 Abs. 2 StG auf reine Auslands-geschäfte angerufenen §§ 2, 8 und 16 dieses Gesetzes lauten :

« § 2. Steuerpflichtig sind :

1. natürliche Personen, die im Kanton wohnen ;
2. juristische Personen, die ihren Sitz im Gebiete des Kantons haben ;
3. auswärts domizilierte natürliche und juristische Personen :

a) die Inhaber, Teilhaber und Kommanditäre von im Kanton bestehenden Erwerbsunternehmen sind,

b) die Eigentum oder Nutzniessung an im Kanton gelegenen Grundeigentum haben,

c) die Eigentum oder Nutzniessung an im Kanton von Behörden verwaltetem Vermögen haben, soweit das Bundesrecht betreffend Verbot der Doppelbesteuerung eine solche Besteuerung zulässt. »

« § 8. Als steuerpflichtiges Einkommen gelten die gesamten Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Erwerbs-tätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einnahme-quellen, insbesondere :

1.
2. Einkünfte aus der Ausübung eines Berufes ;
3.

4. Einkünfte aus dem Betriebe eines Geschäftes oder Gewerbes und aus der Bewirtschaftung von Grund-eigentum ;

5. Kapital-, Pacht- und Mietzinse ;

6.

7. der Kapitalgewinn auf Vermögensobjekten, insbe-sondere Grundstücken und Wertpapieren ;

8. und 9.

« § 16. Der Ergänzungssteuer unterliegt das reine Vermögen des Steuerpflichtigen nach dem Verkehrswerte.»

B. — Gegen den Entscheid der Oberrekurskommission hat Dr. A. Hahnloser die staatsrechtliche Beschwerde ans Bundesgericht ergriffen. Er hält daran fest, dass die Einkommens- und Ergänzungssteuerpflicht für aus-schliesslich im Ausland betriebene Erwerbsunterneh-mungen eines Kantonseinwohners weder aus den §§ 10 Abs. 2 und 23 Abs. 2 noch aus §§ 2, 7 und 16 des StG hergeleitet werden könne, eventuell dass dabei jedenfalls der ausländische Liegenschaftsbestand eines solchen Unternehmens und dessen Ertrag ausscheiden müssten, und ficht die entgegengesetzte Auffassung der Ober-rekurskommission als willkürlich, im Hauptpunkte überdies in ihren Folgen die formelle Rechtsgleichheit und hinsichtlich der Behandlung des Immobilien-besitzes und -ertrages Art. 46 Abs. 2 BV verletzend an. Da die letztere Frage für die Berechnung des eventuell steuerpflichtigen Anteils des Rekurrenten bei der Firma P. Hahnloser & C^{ie} praktisch nur geringe Bedeutung besitze, werde immerhin hier auf das Eventualbegehren, dass der Drittel nur vom Anteil des Rekurrenten am beweglichen Vermögen dieser Firma berechnet werden dürfe, verzichtet, womit indessen die auf die Ablehnung dieses Antrages bezüglichen Erwägungen des ange-fochtenen Entscheides nicht als richtig anerkannt sein sollen.

Die Rekursanträge lauten : es sei in Aufhebung des Entscheides der Oberrekurskommission bzw. der Ver-

fügung der Finanzdirektion zu erkennen, der Rekurrent sei für seine Beteiligungen an den beiden ägyptischen Gesellschaften im Kanton Zürich in keiner Beziehung steuerpflichtig, eventuell er habe hier einen Drittel seines Anteils am Kapital und Gewinn der Firma Paul Hahnloser Estate und einen Drittel seiner Kommanditeinlage und seines Gewinnanteiles bei der Firma P. Hahnloser & C^{ie} zu versteuern, wobei jedoch der Drittel des Anteils am Kapital und Gewinn der Paul Hahnloser Estate lediglich vom beweglichen Vermögen dieser Gesellschaft und seinem Ertrag berechnet werden dürfe.

C. — Die Oberrekurskommission hat auf Gegenbemerkungen verzichtet. Der Regierungsrat von Zürich hat namens des Kantons Zürich auf Abweisung der Beschwerde angetragen und dabei zum Eventualstandpunkte hinsichtlich der Behandlung des Anteils am Grundstückbesitze und -ertrage der P. Hahnloser Estate ausgeführt:

« Gegenüber den Bemerkungen der Rekurschrift halten wir daran fest, dass die Paul Hahnloser Estate mit ihren Grundstücken Handel treibt. Diese Grundstücke und der mit ihrem Handel erzielte Gewinn haben daher nicht den Grundsätzen über die Besteuerung des unbeweglichen Vermögens zu folgen. Eventuell wäre massgebend, ob wir uns damit, dass wir einen Drittel des ausländischen Geschäftsvermögens und -ertrages besteuern, der Besteuerung von ausländischem Grundeigentum schuldig machen oder nicht. Das aber bestreiten wir im vorliegenden Falle unbedingt, da die beweglichen Aktiven und ihr Ertrag grösser als ein Drittel ist. Sollte immerhin im Einschätzungsverfahren festgestellt werden, dass der Vermögenswert der Liegenschaften und ihr Anteil am Reinertrag grösser als zwei Drittel ist, so würden wir dann unter Vorbehalt unseres ersten Standpunktes anerkennen, dass wir insoweit unsere Steueransprüche ermässigen müssten.»

Im übrigen wird auf den Inhalt der Beschwerdebe-

gründung, der Antwort sowie einer von den Parteien erstatteten Replik und Duplik, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen Bezug genommen werden.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — Die Frage, ob und inwiefern die zürcherische Steuergesetzgebung die Besteuerung eines Kantons- einwohners für seine Auslandsunternehmungen, bzw. seine Beteiligungen an solchen gestattet, kann vom Bundesgericht nicht frei, sondern nur aus dem Gesichtspunkte des Art. 4 BV, der Willkür (Verletzung klaren Rechtes) und rechtsungleichen Behandlung geprüft werden. Ein solcher Verstoss gegen klares Recht kann aber in der analogen Anwendung der Art. 10 Abs. 2 und 23 Abs. 2 StG auch auf diesen Tatbestand dann von vorneherein nicht erblickt werden, wenn andernfalls die Folge die wäre, dass der Pflichtige den ganzen Kapitalwert seiner Beteiligung an dem betreffenden Unternehmen und den ganzen Gewinnanteil daran im Kanton zu versteuern hätte. Da alsdann die Heranziehung der erwähnten Vorschriften, d. h. die Beschränkung der Besteuerung auf einen Drittel beider, für ihn eine Vergünstigung enthält — die durch die Wesensgleichheit des Falles mit den in § 10 Abs. 2 und § 23 Abs. 2 unmittelbar geregelten gefordert sein mag, aber tatsächlich eben doch dazu führt, ihn vor einer sonst nach dem Gesetz eintretenden noch stärkeren Belastung zu bewahren, — kann er sich darüber mit Grund nicht beklagen. Jene Voraussetzung, von der der angefochtene Entscheid ausgeht, ist aber aus Art. 4 BV nicht anfechtbar. Wenn der Rekurrent dagegen einwendet, dass die §§ 8 und 16 StG, auf welche dafür u. a. verwiesen wird, nur den steuerrechtlichen Begriff des Einkommens bzw. der der Ergänzungssteuer unterliegenden Werte in sachlicher Beziehung umschreiben, keine Regel über die territoriale Abgrenzung der Steuerhoheit aufstellen wollen, so übersieht er, dass die Oberrekurskommission sich für

ihre Ansicht auch nicht bloss auf diese Bestimmungen, sondern in erster Linie auf den § 2 Ziff. 1 des Gesetzes gestützt hat. Die Auffassung, dass durch die letztere Vorschrift der Kantonseinwohner grundsätzlich — unter Vorbehalt von Ausnahmen, die in den nachfolgenden speziellen Bestimmungen des Gesetzes gemacht werden oder durch das Bundesrecht bedingt sind — hinsichtlich alles dessen, was sachlich zu seinem Einkommen oder Vermögen gehört, ohne Rücksicht auf die geographische Lage des letzteren und Herkunft des ersteren, im Kanton steuerpflichtig erklärt werde, lässt sich aber sehr wohl vertreten. Sie findet eine Stütze darin, dass die « Steuerpflicht » dieser Kategorie von Personen in § 2 Ziff. 1 ohne jede Einschränkung oder erläuternden Zusatz ausgesprochen wird, während hinsichtlich der auswärts domizilierten Ziff. 3 jeweilen noch die Eigenschaft, in der sie der zürcherischen Steuerhoheit unterstehen sollen — Inhaber, Teilhaber oder Kommanditäre von im Kanton bestehenden Erwerbsunternehmungen, Eigentümer oder Nutzniesser von im Kanton gelegenen Grundstücken oder im Kanton von Behörden verwaltetem Vermögen — genau angibt. Darin kann aber ohne Willkür zugleich auch schon eine Beschränkung der Steuerberechtigung auf die betreffenden Werte und deren Ertrag und damit eine interkantonale und internationale Kollisionsregel in dem von der Oberrekurskommission angenommenen und vom Rekurrenten bestrittenen Sinne erblickt werden, aus der sich *per argumentum e contrario* der beanstandete Schluss hinsichtlich der Stellung des Kantonseinwohners ergibt. Es spricht dafür auch die allgemeine Betrachtung, dass überhaupt bei Subjektssteuern wie der allgemeinen Einkommens- und Reinvermögenssteuer — unter Vorbehalt gewisser durch die Natur der Sache gebotener Ausnahmen und soweit nicht Rücksichten auf das bundesstaatliche Verhältnis zwischen Kantonen und auf einen billigen Ausgleich ihrer widerstreitenden Interessen oder auf die Vermeidung übermässiger Be-

lastung des Pflichtigen eine andere Regelung erheischen — die Anknüpfung der Steuerberechtigung an die persönliche Zugehörigkeit des Vermögens- und Einkommens-trägers und nicht der einzelnen Vermögens- und Einkommensteile zum Staatsgebiet als das dem Wesen der Abgabe Entsprechende erscheint. Ferner dass ein vernünftiger Grund nicht ersichtlich ist, der den Gesetzgeber hätte bestimmen können, Unternehmungen eines Kantonseinwohners, die irgendwie, wenn auch nur zu einem ganz kleinen Teile auf das Gebiet des Kantons übergreifen, hier für mindestens einen Drittel der Gesamtkativen und des Gesamtertrages steuerpflichtig zu erklären, die Steuerpflicht dagegen vollständig entfallen zu lassen, wenn sich der Geschäftsbetrieb ausschliesslich im Auslande abspielt. Auch kann natürlich daraus, dass das Gesetz hinsichtlich des umgekehrten Falles im Kanton bestehender Erwerbsunternehmungen auswärts wohnender Personen, um sie ebenfalls steuerrechtlich erfassen zu können, dem Territorial- und nicht dem Domizilprinzip folgt (§ 2 Ziff. 3, 11, 24), nicht die Pflicht für den Gesetzgeber hergeleitet werden, dasselbe hinsichtlich der Auslandunternehmungen von Kantonseinwohnern zu tun. Die verschiedene Behandlung der beiden Tatbestände durch den Gesetzgeber rechtfertigt sich vom Standpunkte des Art. 4 BV hinlänglich dadurch, dass jene auswärts wohnenden Pflichtigen zum Kanton eben nur durch das betreffende Unternehmen in Beziehung stehen, während der im Kanton wohnende ihm mit seiner ganzen Person angehört und infolgedessen hier auch Vorteile geniesst, die für den auswärtigen Geschäftsinhaber ausser Betracht fallen. Es kann daher auch die gerügte Verwendung zweier widerstreitender Prinzipien bundesrechtlich solange und in dem Umfange nicht beanstandet werden, als nicht das Bundesrecht gegen die Ausdehnung der internen Steuerhoheit auf das in auswärtigen Unternehmungen angelegte Kapital und das daraus fliessende Einkommen als solche wegen

der Kollision mit den besser begründeten Steueransprüchen des betreffenden auswärtigen Staates aus dem anderen Gesichtspunkte der Doppelbesteuerung Schutz gewährt.

Nun wendet freilich der Rekurrent noch ein, dass die Anwendung der §§ 10 Abs. 2 und 23 Abs. 2 StG auf reine Auslandsbetriebe überdies zu einer ungleichen steuerlichen Belastung der Kantonseinwohner selbst bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und damit wiederum zu einem Verstoss gegen die Rechtsgleichheit führe. Während der Kantonseinwohner, der neben dem Auslandsgeschäfte noch ein solches im Kanton betreibt, danach für das erstere, selbst wenn beide Betriebe nichts miteinander zu tun hätten, tatsächlich keine Steuern zu entrichten brauche, sobald das im inländischen Geschäfte angelegte Vermögen und dessen Ertrag mehr als $\frac{2}{3}$ des Gesamtkapitals und -ertrages beider Unternehmungen ausmache, bleibe der Angehörige eines freien Berufes, dem das Gesetz eine solche Zusammenrechnung von Berufseinkommen und Gewinn aus Beteiligung an einer ausländischen Unternehmung nicht gestatte, in allen Fällen einfach für einen Drittel des letzteren neben dem Berufseinkommen steuerpflichtig. Es sei dies die notwendige Folgerung daraus, dass § 10 Abs. 2 StG nur einen Drittel des « ganzen Reingewinns aus Geschäftsbetrieb » und nicht etwa des Reingewinns aus dem ausländischen Geschäftsbetrieb schlechthin als mindestens im Kanton versteuerbar erkläre. Der Schluss ist aber sofort nicht mehr zwingend, wenn man mit dem oben Gesagten davon ausgeht, dass eben die Bestimmung überhaupt so, wie sie gefasst ist, zunächst nur den Fall internationaler, über das Gebiet des Kantons und eines auswärtigen Staates sich erstreckender einheitlicher Unternehmungen im Auge hat und treffen kann und ihre Anwendung auf reine, selbständige Auslandsbetriebe daher keine unmittelbare, sondern nur eine analoge sein kann, die sich zur Vermeidung einer

sonst für den Pflichtigen eintretenden noch stärkeren Belastung aufdrängt, da alsdann nichts entgegensteht, auch die Zusammenrechnung von ausländischem und inländischem Geschäftsertrag zur Berechnung des minimal im Kanton steuerbaren Drittels auf jenen ersten Fall zu beschränken, sodass sie da nicht mehr verlangt werden kann, wo man es mit zwei selbständigen, von einander sachlich unabhängigen Geschäftsbetrieben zu tun hat. Von einer Verletzung der formellen Rechtsgleichheit könnte daher nur dann die Rede sein, wenn die rekursbeklagten Behörden (Finanzdirektion und Oberrekurskommission) tatsächlich in der Praxis anders vorgegangen wären, d. h. auch in derartigen Fällen die Zusammenfassung des Ertrages beider Geschäfte zu einer Einheit und die Beschränkung der Steuerpflicht auf einer Quote dieser Gesamtsumme zugelassen, nicht den gesamten Ertrag des Inlandsgeschäftes plus einen Drittel desjenigen des Auslandsgeschäftes als steuerpflichtig erklärt hätten. Dass dies zutreffe, vermag aber der Rekurrent selbst nicht zu behaupten. Selbst wenn es der Fall wäre, würde übrigens daraus nicht folgen, dass er — nach dem Rekursantrage — für seine Beteiligungen an den Gesellschaften P. Hahnloser & C^{ie} und Paul Hahnloser Estate im Kanton Zürich überhaupt, schlechthin steuerfrei zu lassen wäre, sondern nur dass ihm als Angehörigen eines freien Berufes die gleiche Stellung eingeräumt werden müsste wie dem Inhaber eines Erwerbsunternehmens im Kanton, d. h. dass die für den Fall des Zusammentreffens eines solchen mit einem Auslandsunternehmen aufgestellten Grundsätze auch auf ihn Anwendung finden müssten.

2. — Anders verhält es sich mit dem Eventualbegehren des Rekurrenten, dass der steuerpflichtige Drittel seiner Beteiligung an der Firma Paul Hahnloser Estate nur vom Anteil am beweglichen Vermögen dieser Gesellschaft und dessen Ertrage und nicht an den Gesamtaktiven und dem Gesamtertrage berechnet werden dürfe.

Es muss schon auf Grund von Art. 46 Abs. 2 BV geschützt werden, sodass die Frage, ob nicht in der abweichenden Behandlung dieses Punktes durch die Oberrekurskommission zugleich ein willkürlicher Verstoss gegen die Vorschriften des kantonalen Steuerrechts selbst liegt, unerörtert bleiben kann. Wenn das Bundesgericht in ständiger Praxis der erwähnten Verfassungsvorschrift insofern auch internationale Bedeutung zuerkannt hat, als es gestützt darauf die Besteuerung eines schweizerischen Einwohners durch den Wohnsitzkanton für im Ausland gelegenen Grundbesitz ausschloss, falls dieser bereits dort versteuert werden muss, — eine Voraussetzung, deren Zutreffen hier nicht bestritten ist und durch die vom Rekurrenten beigebrachten Belege als nachgewiesen gelten muss — so liess es sich dabei nicht nur durch das Bestreben leiten, den Inländer vor übermässiger Steuerbelastung zu schützen. Es war dafür auch die Rücksicht auf eine sachgemässe Abgrenzung der Steuerhoheiten massgebend (AS 44 I S. 24 Erw. 1). Der Grund aber, der von diesem Gesichtspunkte aus dazu führen muss, das Besteuerungsrecht in Bezug auf Liegenschaften ausschliesslich dem Staate ihrer Lage zuzusprechen, besteht in ihrer Eigenschaft als Teil des Gebietes des betreffenden Staates, einer territorialen Beziehung, die wegen ihrer Stärke und Unveränderlichkeit auch die Besteuerung hier als das Gegebene und allein Natürliche erscheinen lässt (Ebenda 46 I S. 239). Dieses für die Ausscheidung der Steuerhoheit massgebende Kriterium bleibt bestehen, gleichgiltig zu welchem Zwecke der Pflichtige die Grundstücke erworben hat, ob er sie zu behalten und selbst zu bewerben oder bei erster günstiger Gelegenheit weiterzuveräussern, damit Handel zu treiben beabsichtigt, sodass auch für die Zuteilung des Besteuerungsrechtes ein Unterschied danach nicht gemacht werden kann, wie denn die Auffassung der Oberrekurskommission, wonach im letzteren Falle das Grundstück steuerrechtlich wie ein Mobile (als Ware) zu

behandeln wäre, in der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis keinerlei Stütze findet. Es muss daraus weiter gefolgert werden, dass auch da, wo die kantonale Steuergesetzgebung, wie in Zürich, den Kantonseinwohner grundsätzlich nicht für das ganze in einem Auslandsunternehmen angelegte Kapital, sondern nur für einen Bruchteil desselben als im Kanton steuerpflichtig erklärt, dieser Bruchteil wiederum nur von den beweglichen Aktiven des Unternehmens unter Ausschluss des dazu gehörenden Liegenschaftsbesitzes berechnet werden darf, ohne Rücksicht darauf, welche Quote der Gesamtktiven der letztere ausmacht. Selbst wenn sie kleiner sein sollte als diejenige ideelle Quote der Gesamtktiven, die nach dem Gesetze grundsätzlich steuerfrei bleiben soll, liegt doch in der Berechnung der steuerpflichtigen Summe in einem Bruchteil des Gesamtkapitals eine Einbeziehung auch der Liegenschaften in die Steuerveranlagung, die wegen der ausschliesslichen Steuerhoheit des ausländischen Staates über diese als unzulässig betrachtet werden muss. Dazu kommt entscheidend, dass der entgegengesetzte Standpunkt, welchen die zürcherischen Behörden eventuell zur Rechtfertigung des heute streitigen Steueranspruchs vertreten, im Erfolge auch eine mit Art. 4 BV nicht verträgliche Situation schaffen müsste, indem dabei der Umfang der Steuerpflicht trotz gleicher Höhe der allein der inländischen Besteuerung zugänglichen beweglichen ausländischen Geschäftsaktiven für den einzelnen Pflichtigen ein ganz verschiedener würde, je nachdem das Wertverhältnis der ausserdem zu dem betreffenden Unternehmen gehörenden Liegenschaften zu jenen sich gestaltet. Dieser Einsicht scheint sich denn auch der zürcherische Gesetzgeber nicht verschlossen zu haben. Allerdings erklärt § 23 Abs. 2 *in fine* allgemein mindestens einen Drittel des « reinen Geschäftsvermögens » als im Kanton steuerpflichtig. Nachdem zuvor in Abs. 1 hinsichtlich aller « ausserhalb des Kantons » also auch

der im Ausland, nicht nur der in einem andern Kanton gelegenen Liegenschaften das bundesrechtliche Doppelbesteuerungsverbot vorbehalten ist, muss aber doch wohl angenommen werden, dass es sich dabei nur um eine ungenaue Ausdrucksweise handelt und bloss das im Kanton gelegene bewegliche und unbewegliche plus dem ausländischen beweglichen Geschäftsvermögen gemeint ist. Nur aus der Tatsache, dass die ausländischen Liegenschaften auf Grund des Abs. 1 von vorneherein ausscheiden sollen, lässt es sich ferner wohl erklären, dass Abs. 2 dem Vorbehalt des Schlusssatzes vorangehend lediglich vom Abzug derjenigen Quote, « welche dem Verhältnis des auswärtigen beweglichen Geschäftskapitals zu den gesamten beweglichen Geschäftsaktiven, und nicht derjenigen, welche dem Verhältnis der ausländischen Geschäftsaktiven überhaupt zu den gesamten Geschäftsaktiven entspricht, redet. Jedenfalls hätte es zur Widerlegung dieser Argumente, welche der Rekurrent schon im kantonalen Verfahren geltend gemacht hatte, eingehenderer Ausführungen bedurft. Durch die blosse Berufung auf den Wortlaut des Abs. 2 Schlusssatz können sie unter diesen Umständen noch nicht als entkräftet gelten.

Das Gesagte gilt zunächst jedenfalls für die Vermögens-(Ergänzungs-)steuer. Es muss sich aber auch beziehen auf die Einkommenssteuer in dem Sinne, dass auch hier der Besteuerung im Kanton Zürich nur ein Drittel des auf das bewegliche Vermögen der Paul Hahnloser Estate entfallenden Teiles des Gesamtvermögens, bzw. des Anteiles des Rekurrenten hieran, unter Ausschluss des Ertrages aus Liegenschaftsbesitz, unterworfen sein kann. Auch bei der Versteuerung des Ertrages eines Grundstückes so gut wie bei derjenigen seines Wertes ist Steuerobjekt das Grundstück, nur die Art der Berechnung der Steuer ist verschieden (AS 41 I S. 181). Wenn das Bundesgericht von dieser grundsätzlichen Betrachtung ausgehend im interkantonalen Verhältnis angenommen

hat, dass die bessere Steuerberechtigung des Liegenschaftskantons nicht nur die Besteuerung des Liegenschaftswertes, sondern auch das daraus fliessende Einkommen umfasse, so muss dieser Grundsatz deshalb in ganz gleicher Weise auch für internationale Konfliktsfälle gelten. Die im angefochtenen Entscheide der Oberrekurskommission angeführten Urteile widersprechen dem nicht. Es wird darin lediglich ausgeführt, dass da, wo das streitige Einkommen nicht aus dem Grundbesitze als solchem fliesst, sondern das Ergebnis ein mittelst desselben unter Zuhilfenahme darauf angebrachter maschineller Einrichtungen ausgeübten industriellen Betriebes ist, eine Spaltung des Geschäftsgewinnes in Liegenschaftsertragnis und Ertrag der gewerblichen Tätigkeit nicht beansprucht werden könne, sondern jener in seiner Gesamtheit als Erwerbseinkommen nach den für solches geltenden Reggl'n behandelt werden dürfe. Dass aber ein derartiger Tatbestand hier vorliege, behaupten auch die Finanzdirektion und die Oberrekurskommission nicht. Als Liegenschaftsertrag, der nach dem Gesagten für die Berechnung des im Kanton Zürich steuerbaren Drittels vom Gesellschaftsgewinn, bzw. vom Anteile des Rekurrenten am letzteren ausser Ansatz bleiben muss, hat dabei nicht nur die Grundrente im engeren Sinne (Pacht- und Mietzinse), sondern auch das Ergebnis auf eigene Rechnung erfolgter landwirtschaftlicher Bewerbung der Grundstücke zur Gewinnung irgendwelcher Bodenerzeugnisse (AS 46 I S. 239 ff.) sowie ein bei der Veräusserung allenfalls erzielter Mehrerlös (Wertzuwachs) zu gelten (a. a. O. 45 I S. 285), letzteres unter allen Umständen insoweit, als derselbe die Folge einer auf die Wertsteigerung des Objektes während der Eigentumsdauer verwendeten Tätigkeit (Ameliorierung) ist. Inwieweit vielleicht für reine Spekulationsgewinne aus gewerbmässigem An- und Verkauf von Liegenschaften, die nicht auf die erwähnte Ursache zurückgeführt werden können, eine andere Behandlung

am Platze wäre, d. h. sie wenigstens internationalrechtlich einem gewöhnlichen Gewinn aus Handelsbetrieb gleichgestellt werden könnten, mag für heute dahingestellt bleiben. Denn einmal steht nicht fest, dass die Firma Paul Hahnloser Estate wirklich den rein spekulativen Handel mit Grundstücken in dem erwähnten Sinne zu ihrem Zwecke habe: die Angaben des Rekurrenten vor der Finanzdirektion rechtfertigen diesen Schluss noch nicht und die dagegen sprechenden Ausführungen, welche im staatsrechtlichen Rekursverfahren über die Natur des Geschäftsbetriebes gemacht worden sind, können durch blosse Bestreitung nicht beseitigt werden: sie konnten, soweit es sich um die Beurteilung des Streitiges aus Art. 46 BV handelt, ohne Rechtsnachteil erst vor Bundesgericht angebracht werden, weil für Doppelbesteuerungsbeschwerden das Erfordernis der Erschöpfung der kantonalen Instanzen nicht gilt. Sodann lässt sich auch die Frage selbst nicht wohl allgemein beantworten. Es wird dafür, sofern man überhaupt eine solche Unterscheidung zulassen will, immer auf die Verhältnisse des einzelnen Falles ankommen, die erst dem Verkaufserlös seinen näheren Charakter aufdrücken. Es wird Sache der kantonalen Einschätzungsorgane sein, die Verhältnisse in dieser Beziehung abzuklären, festzustellen, ob sich unter den Einkünften der Firma während der Veranlagungsperiode auch solche befinden, die in die letzterwähnte Kategorie eingereiht werden können und gegebenenfalls zu der Frage der Steuerpflicht derselben im Kanton neuerdings Stellung zu nehmen, bezw. einen Entscheid der Finanzdirektion darüber zu provozieren. Gegenüber einer dem Rekurrenten ungünstigen Lösung bleibt ihm die Befugnis, neuerdings das Bundesgericht anzurufen, gewahrt.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Das Hauptbegehren der Beschwerde wird abgewiesen, das Eventualbegehren dagegen im Sinne der

Erwägungen gutgeheissen und demgemäss der Entscheid der Oberrekurskommission vom 27. Mai 1921 und die Verfügung der Finanzdirektion vom 29. Dezember 1920 insoweit aufgehoben.

VI. GERICHTSSTAND

FOR

26. Urteil vom 10. Februar 1922 i. S. Zingg gegen Richteramt III Bern.

Art. 59 BV: Massgebend ist der Wohnsitz zur Zeit der Einleitung des Prozesses. Die Frage, mit welcher Handlung des Klägers, bezw. Richters der Prozess als eingeleitet gilt und der Gerichtsstand fixiert wird, beantwortet sich nach kantonalem Prozessrecht.

Der Rekurrent Zingg ist, nachdem er einer ihm an seinem gegenwärtigen Wohnorte Waltenschwil, Kanton Aargau, zugestellten Vorladung keine Folge geleistet hatte, durch Kontumazialurteil des Gerichtspräsidenten III von Bern vom 26. September, zugestellt 4. Oktober 1921, auf Klage des heutigen Rekursbeklagten Joder verpflichtet worden, an den Kläger 220 Fr. samt Zins seit 15. März 1921 sowie die Kosten des Verfahrens zu bezahlen.

Durch Eingabe vom 26. November 1921 hat er gegen dieses Urteil die staatsrechtliche Beschwerde ans Bundesgericht ergriffen mit dem Antrage auf Aufhebung. Er macht geltend, dass es sich um eine persönliche Ansprache (Kaufpreisforderung) handle, für die er nach Art. 59 BV in Waltenschwil, wo er seit dem «Frühjahr 1921» wohne, hätte gesucht werden müssen.

Der Gerichtspräsident III von Bern und der Re-