

## VI. DOPPELBESTEuerung

## DOUBLE IMPOSITION

18. Urteil vom 16. Februar 1923

i. S. Henkel & C<sup>ie</sup> gegen beide Basel.

Fabrikationsunternehmen mit Fabrikationsbetrieb in einem und kaufmännischen Teil des Betriebes in einem andern Kanton. Verlegung des Reingewinns zur Besteuerung nach den Erwerbsfaktoren Kapital und Arbeit. Die Gehälter der Reisenden sind dabei dem kaufmännischen Betrieb zuzurechnen.

A. — Die Rekurrentin Aktiengesellschaft Henkel & C<sup>ie</sup> mit Sitz in Basel hat zum Zweck die Fabrikation und den Vertrieb chemischer Produkte. Die Fabrikation geht in der basellandschaftlichen Gemeinde Pratteln vor sich. Der kaufmännische Teil des Betriebes — Einkauf der Rohmaterialien, Verkauf der Fabrikate usw. — ist unbestrittenermassen ganz in Basel konzentriert, wo die Gesellschaft an der Elisabethenstrasse ebenfalls eine Liegenschaft von bedeutendem Werte besitzt.

Bei der Veranlagung der Rekurrentin zur Einkommenssteuer des Jahres 1922 nach dem Verhältnis der in beiden Geschäftsniederlassungen wirksamen « Erwerbsfaktoren » (Kapitalwert der produktiven Aktiven plus Kapitalwert der Arbeitskräfte) ergab sich insofern ein Anstand, als die Steuerkommission der Gemeinde Pratteln unter die zu kapitalisierenden Lohnaufwendungen des dortigen Betriebs auch die Hälfte der Gehaltsbezüge der Reisenden (einschliesslich Teuerungszulagen und Gratifikationen) von zusammen 85,223 Fr. 90 Cts. einbezog und auf dieser Grundlage die Pratteln zukommende Quote des Gesamteinkommens berechnete, während die Rekurrentin den Standpunkt vertrat,

dass diese Bezüge ganz zu den baselstädtischen Erwerbsfaktoren gehören.

Eine Beschwerde gegen die Taxation wies die Gemeindesteuerrekurskommission am 10. November 1922 ab und im gleichen Sinne erkannte am 6. Dezember 1922 der Regierungsrat von Baselland, an den die Gesellschaft die Sache weiterzog, mit der Begründung: die Aufwendungen für die Reisenden entfielen örtlich weder auf Baselstadt noch auf Baselland, da sich die Tätigkeit der Reisenden auswärts abspiele und einige unter ihnen zudem in keinem der beiden Kantone Wohnsitz hätten. Das örtliche Moment könne demnach für die Zusage nicht massgebend sein. Die wirtschaftlichen Erwägungen dagegen liessen die Reisenden in erster Linie als im Dienste der Fabrikation stehend erscheinen. Ihre Aufgabe bestehe im Vertriebe der in Pratteln hergestellten Erzeugnisse, wodurch sie mit dieser Niederlassung in direktem Zusammenhang stünden, und es werde infolgedessen durch den Erfolg ihres Wirkens der Geschäftsgang der Fabrik entscheidend mit bestimmt. Baselstadt sei bei der Quotenvermittlung ohnehin schon dadurch im Vorteil, dass ihm gestützt auf die örtlichen Erwägungen die Löhne des gesamten in Basel arbeitenden kaufmännischen Personals zukommen.]

Andererseits lehnte auch die baselstädtische Steuerverwaltung ein Zurückkommen auf die Veranlagung zur dortigen Ertragssteuer, bei der die Lohnbezüge der Reisenden ganz zu den baselstädtischen Erwerbsfaktoren gerechnet worden waren, ab.

B. — Mit Eingabe vom 28. Dezember 1922 hat darauf die A.-G. Henkel & C<sup>ie</sup> gegen den Entscheid des Regierungsrats von Baselland vom 6. Dezember den staatsrechtlichen Rekurs wegen Doppelbesteuerung ans Bundesgericht ergriffen mit dem Antrage, es sei in Aufhebung des Entscheides die Rekurrentin als berechtigt zu erklären, für die Steuerveranlagung in der Gemeinde

Pratteln die Gehälter der Reisenden als Steuerfaktor nicht zu berücksichtigen und der Anspruch von Baselstadt auf vollen Einbezug dieser Gehälter unter die dortigen Erwerbsfaktoren anzuerkennen.

C. — Der Regierungsrat von Baselland hat Abweisung des Rekurses beantragt, ohne den Erwägungen des angefochtenen Entscheides Neues beizufügen.

Der Regierungsrat von Baselstadt hat sich dem Rekursbegehren angeschlossen. Die Geschäftsreisenden und Agenten sollen die Beziehungen mit den Abnehmern der Waren herstellen und unterhalten; sie erfüllen demnach im wesentlichen dieselbe Aufgabe wie die Korrespondenten, die auf schriftlichem Wege Verkaufsofferten machen. Wie diese übten sie eine Tätigkeit aus, die zum Handel und nicht zur Fabrikation gehöre. Würde sich die Rekurrentin mit dem Vertriebe von Waren befassen, die den Abnehmern nicht vorgeführt zu werden brauchten, sodass das schriftliche Angebot genügen würde, so könnte kein Zweifel bestehen, dass das Personal, welches diese Offerten besorge, dem Orte zuzurechnen sei, wo es arbeite, d. h. wo sich im allgemeinen der kaufmännische Betrieb des Unternehmens abspiele, also hier dem Kanton Baselstadt. Die Frage könne aber nicht anders beantwortet werden, wenn es sich um die persönliche Überbringung von Offerten handle, wozu [die Reisenden verwendet würden.

*Das Bundesgericht zieht in Erwägung :*

1. — Die Ermittlung der auf jedes der beiden Steuerdomizile entfallenden Quote des Gesamteinkommens nach dem Verhältnis der dort wirksamen Erwerbsfaktoren entspricht der für Fabrikationsunternehmen vom Bundesgericht beobachteten Praxis. Ist bei einem solchen Unternehmen der technische (Fabrikations-) und der kaufmännische Teil des Betriebs örtlich getrennt, so muss für die Frage, welchem Orte

die Löhne und Gehälter bestimmter Angestellter bei der Verlegung der Erwerbsfaktoren zuzuweisen seien, massgebend sein, zu welchem jener beiden Zweige der gesamten Erwerbstätigkeit des Unternehmens die Verrichtungen des betreffenden Angestellten gehören. Die Tätigkeit des Geschäftsreisenden ist aber, wie Baselstadt zutreffend hervorhebt, eine ausschliesslich kaufmännische, indem sie in der Mitwirkung beim Absatze der Fabrikate besteht. Mit dem Fabrikationsbetriebe als solchem hat sie nichts zu tun. Dass ihr Erfolg den Gang des Gesamtunternehmens und damit mittelbar auch der Fabrik mitbestimmt, vermag eine andere Behandlung nicht zu rechtfertigen. Dasselbe trifft auch für die Tätigkeit des übrigen kaufmännischen Personals zu. Und umgekehrt könnte von dieser Betrachtungsweise ausgehend der Kanton, wo sich der kaufmännische Betrieb abspielt, mit dem gleichen Rechte einen Teil der Lohnaufwendungen für das Fabrikpersonal sich gutschreiben weil ohne die Erfolge der kommerziellen Tätigkeit, auch die Fabrikation nicht einen solchen Umfang hätte annehmen können. Ein irgendwie festes und in der Anwendung sicheres Merkmal für die Verlegung des Erwerbsfaktors «Arbeitskräfte» auf die einzelnen Niederlassungen, wie es die Praxis nicht entbehren kann, würde dann überhaupt nicht mehr bestehen. Ebenso wenig kann es einen Unterschied ausmachen, dass die Reisenden im Gegensatz zum übrigen Personal ihren Beruf nicht an einer festen Arbeitsstätte ausüben. Auch die Zuweisung der Lohnaufwendungen für das Fabrikpersonal an den Fabrikationsort und für das andere, nicht reisende kaufmännische Personal an den Ort des kaufmännischen Betriebes beruht nicht auf der örtlichen Verbindung der betreffenden Personen mit der einen oder anderen Niederlassung, sondern auf der wirtschaftlichen Zugehörigkeit ihrer Verrichtungen zu dem betreffenden Zweige der gesamten Erwerbstätigkeit des Unternehmens.

Es ist aber nicht bestritten, dass der gesamte kaufmännische Betrieb der Rekurrentin in der Basler Niederlassung zusammengefasst ist, bzw. von dort aus vor sich geht. Der Entscheid des Regierungsrats von Basel-Land und die durch ihn geschützte Einschätzung der Gemeinde Pratteln sind deshalb in der Meinung aufzuheben, dass bei der ihr zu Grunde liegenden Verlegung des Gesamteinkommens auf die beiden Kantone die Gehaltsbezüge der Reisenden g a n z Basel zuzuschreiben sind, was eine entsprechende Ermässigung der in Pratteln steuerbaren Einkommenssumme nach sich ziehen wird.!

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und der angefochtene Entscheid des Regierungsrates des Kantons Baselland vom 6. Dezember 1922 aufgehoben.

**19. Arrêt du 26 mai 1923**

dans la cause Grundig contre Neuchâtel.

Const. féd. art. 46 al. 2. : Le professeur de musique qui va régulièrement chaque semaine passer deux ou trois jours dans une commune d'un canton autre que celui de son domicile pour y donner des leçons particulières peut y être imposé sur le produit de cette activité.

Le recourant, Max Grundig, autrefois domicilié à La Chaux-de-Fonds, réside depuis 10 ans environ à Ennenda (Glaris) où se trouve sa famille et où il exerce la profession de maître de musique. Appelé en 1922 à reprendre la direction d'une société de chant de La Chaux-de-Fonds, l'Helvétia, qu'il avait déjà dirigée lorsqu'il habitait cette ville, il a accepté ce poste et se rend à cette fin chaque semaine à La Chaux-de-Fonds. Cette direction

est rétribuée par un traitement fixe de 1200 fr. Il profite en outre de ses séjours à La Chaux-de-Fonds pour y donner des leçons particulières de musique. Celles-ci ont lieu soit au domicile de ses élèves soit dans le logement qu'il occupe chez une parente, 29 a Rue Courvoisier. Ces leçons lui procurent un revenu d'environ 40 fr. par semaine. Il passe à cet effet trois jours par semaine à La Chaux-de-Fonds, y compris le voyage aller et retour. Les leçons sont suspendues pendant les vacances (environ trois mois).

Le 7 août 1922, Grundig a reçu du fisc neuchâtelois un bordereau d'impôt direct pour l'année 1922 le taxant pour 50 000 fr. de fortune et 8000 fr. de ressources.

Sur recours de Grundig, le Conseil d'Etat de Neuchâtel, par arrêté du 27 février 1923, a exonéré le recourant de tout impôt sur la fortune et maintenu en principe l'impôt sur les ressources en en réduisant toutefois le chiffre à 3000 fr. A l'appui de cette décision, le Conseil d'Etat invoque le fait que le recourant exerce à La Chaux-de-Fonds une profession libérale, à savoir qu'il y dirige la société de chant l'Helvétia et y donne en outre des leçons particulières.

Par acte du 23 mars 1923, c'est-à-dire en temps utile, le recourant a formé contre cet arrêté un recours de droit public au Tribunal fédéral. Il conclut à ce qu'il plaise au Tribunal fédéral déclarer son recours bien fondé « en ce sens que l'Etat de Neuchâtel n'a pas le droit, pour l'année 1922, d'imposer le recourant sur ses ressources ». Il soutient que les dispositions de la loi cantonale sur l'impôt direct ne lui sont pas applicables, attendu qu'il n'est pas domicilié dans le canton de Neuchâtel et que l'art. 13 de ladite loi ne viserait pas les professions libérales, et qu'en outre la décision attaquée est contraire à l'art. 46 Constitution fédérale, le recourant étant imposé à Ennenda tant sur ses ressources que sur sa fortune.

Le Conseil d'Etat de Neuchâtel a conclu au rejet du recours, en invoquant notamment l'arrêt rendu par la