

Kantons aus Art. 46 Abs. 2 BV in sich schliesst. Für 1925 aber kann die Doppelbesteuerungsfrage schon deshalb nicht aufgeworfen werden, weil der Rekurrent es unterlassen hat, mit Rücksicht auf die gegen Ende dieses Jahres erfolgte Errichtung der Stiftung in Solothurn ein Begehren um nachträgliche Entbindung von der Gemeindesteuer 1925 für einen entsprechenden Zeitraum zu stellen. Höchstens im Anschluss an die Abweisung eines solchen Begehrens hätte aber die Steuerhoheitsfrage für dieses Jahr auch gegenüber Schaffhausen noch zur Entscheidung durch das Bundesgericht gestellt werden können.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Die Beschwerde wird abgewiesen.

#### 62. Urteil vom 25. November 1927

i. S. « Union », Schweiz. Einkaufsgesellschaft  
gegen Solothurn und Waadt.

Quantitative Ausscheidung der Steuerhoheiten für die allgemeine (Rein-) Vermögenssteuer und die Einkommenssteuer bei einem als Aktiengesellschaft oder Genossenschaft konstituierten interkantonalen Geschäftsbetriebe. « Stille Reserven » in Gestalt der Unterbewertung von Vermögensobjekten in einem einzelnen Kanton auf der Aktivseite der Bilanz. Zu hohe Abschreibungen auf denselben und steuerrechtlich unzulässige Verbuchung der Ausgaben für kantonale und kommunale Steuern als Unkosten. Behandlung dieser Posten für die Feststellung der in den verschiedenen steuerberechtigten Kantonen steuerbaren Vermögens- und Einkommensquote.

\* Die Rekurrentin « Union » Schweiz. Einkaufsgesellschaft ist eine in Genossenschaftsform konstituierte Vereinigung von zur Zeit etwa 4600 Spezereihändlern in den verschiedenen Kantonen der Schweiz,

\* Abgekürzter Tatbestand.

zum Zwecke, durch Zusammenfassung der Kaufkraft der Mitglieder und angepasste Organisation einen vorteilhaften Einkauf zu ermöglichen. Sie führt teils selbst Waren ein und gibt sie an die Mitglieder ab, teils hat sie mit Fabrikanten Abkommen über direkte Lieferung an die Mitglieder zu Vorzugsbedingungen unter Garantie des Verbandes für die Fakturabeträge abgeschlossen, wobei sie den Einzug der letzteren zu Händen der Lieferanten besorgt. Ausserdem besitzt sie, nach einer bei den Akten liegenden Vernehmlassung der Bezirkssteuerkommission Olten an die solothurnische Oberrekurskommission, Kaffeeröstereien und gewisse andere Einrichtungen für die Veredlung der eingeführten Waren. Rechtlicher Sitz, Leitung und zentrale Verwaltung, Buchhaltung und Hauptteil der Warenlager des Unternehmens befinden sich in Olten. Daneben hat die Rekurrentin im Laufe des Jahres 1925 auch in Lausanne eine Niederlassung errichtet, sodass sie im Steuerjahre 1926 erstmals ausser in Solothurn auch im Kanton Waadt steuerpflichtig wurde. Es handelt sich um eine sog. Verkaufsfiliale, die in gemieteten Räumen ein besonderes Warenlager unterhält, ein ständiges Personal in Gestalt eines Filialleiters (Verwalters), eines Reisevertreters, zweier Bureauangestellter und zweier Magazinier besitzt, und den Kunden (Mitgliedern) in dem ihr zugewiesenen Tätigkeitsbezirke direkt Rechnung stellt, während die Fakturabeträge selbst an den Hauptsitz in Olten zahlbar sind.

Die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der Genossenschaft auf 31. Dezember 1925 weist das steuerrechtlich in Betracht kommende Vermögen und Einkommen nicht vollständig aus. Zu den buchmässigen eigenen Mitteln (Anteilscheinkapitel und offene Reserven) kommen « stille Reserven » in Gestalt einer Unterbewertung gewisser Aktiven der Solothurner (Oltener) Niederlassung hinzu. Zum buchmässigen Reingewinn zwei Posten für im Geschäftsjahr in Solothurn bezahlte

Steuern und Abschreibungen auf dortigen Aktiven, die vorweg über Unkosten abgerechnet worden waren, nach solothurnischem und waadtländischem Steuerrecht aber nicht als solche anerkannt sind bzw. hinsichtlich der Abschreibungen umsoviel über das steuerrechtlich zulässige Mass hinausgehen.

In beiden Kantonen wurden die Einkommenssteuerhoheiten nach dem Verhältnis der Produktionsfaktoren (werbenden Aktiven plus kapitalisierten Löhnen und Gehältern) auf dem eigenen Gebiete zur Gesamtheit dieser Faktoren ausgeschieden. Doch verlegte Solothurn nur den buchmässigen Reingewinn nach diesem Massstab, um zu der so für sich gefundenen Summe alsdann die beiden Beträge für Steuerzahlungen und Abschreibungen als ausschliesslich im Kanton Solothurn steuerbar hinzuschlagen. Analog teilte es sich bei der Vermögenssteuer zunächst von den buchmässigen eigenen Mitteln der Genossenschaft einen dem Verhältnis des Buchwerts der solothurnischen Aktiven zu demjenigen aller Aktiven entsprechenden Bruchteil zu und erhöhte alsdann die ihm danach zukommende Summe um den Betrag der stillen Reserven (auf solothurnischen Aktiven).

Umgekehrt ging Waadt vom Total der buchmässigen eigenen Mittel z u z ü g l i c h der stillen Reserven aus und schied sich davon die Quote zu, die dem prozentualen Verhältnis des Wertes der waadtländischen Aktiven zum wirklichen (Steuer-) Werte der solothurnischen gleichkam (unter Hinzurechnung der buchmässigen Unterbewertungen zu Gunsten Solothurns). Analog unterwarf es bei der Einkommenssteuer der Verlegung nach Produktionsfaktoren das Total des buchmässigen Reingewinns zuzüglich der Posten für Steuerzahlungen und zu hohe Abschreibungen, nahm also auch von diesen einen verhältnismässigen Teil zur Besteuerung in Anspruch.

Die Folge dieser widersprechenden Ausscheidungsmethoden war, dass die Rekurrentin im Vermögen und

Einkommen in beiden Kantonen zusammen eine höhere Summe hätte versteuern müssen, als ihr Vermögen (einschliesslich der stillen Reserven) und Einkommen (einschliesslich jener beiden Posten) in der massgebenden Geschäftsperiode wirklich betrug.

Auf staatsrechtliche Beschwerde der « Union » Schweiz. Einkaufsgesellschaft hat das Bundesgericht die waadtländische Einschätzung geschützt, die solothurnische dagegen wegen Verstosses gegen Art. 46 Abs. 2 BV aufgehoben, im Sinne der nachstehenden

#### *Erwägungen :*

« 1. — Sowohl Solothurn als Waadt stehen, auch für juristische Personen wie Genossenschaften und Aktiengesellschaften, grundsätzlich auf dem Boden der Reinvermögensbesteuerung. Für Waadt wird dies vom kantonalen Finanzdepartement in seinen Vernehmlassungen anerkannt und ergibt sich zudem ohne weiteres aus Art. 31, 32 in Verbindung mit Art. 14 des neuen Steuergesetzes (Loi d'impôt sur la fortune et le produit du travail) vom 24. Januar 1923 (vgl. für die frühere waadtländische Steuergesetzgebung BGE 43 I 262; 45 I 174; 48 I 484). In gleicher Weise gewährt das solothurnische Gesetz betr. die direkte (Staats-) Steuer vom 17. März 1895 § 10 dem Steuerpflichtigen, also grundsätzlich allen in § 2 litt. a und b ebenda aufgeführten Steuersubjekten mit Einschluss der Genossenschaften und Aktiengesellschaften, den Abzug « der Schulden » vom Vermögen (« im Kanton gelegenen beweglichen und unbeweglichen Gut »). Wenn daran die Einschränkung geknüpft wird, dass ausser dem Kanton wohnende Steuerpflichtige nur die Hypothekenschulden sollen abrechnen dürfen und auch diese nur, wenn sonst nachgewiesenermassen mit Rücksicht auf den gesamten Vermögensstand des Pflichtigen eine unverhältnismässige grosse Steuerbelastung eintreten würde, so ist diese Beschränkung, wie das Bundesgericht schon mehrfach erkannt hat,

bundesrechtswidrig und muss vor dem aus Art. 4, 46 Abs. 2 BV folgenden Gebote des Abzuges eines verhältnismässigen Teils der Gesamtschulden auch zu Gunsten solcher Pflichtiger weichen (nicht veröffentlichte Urteile des Bundesgerichts vom 8. Juni 1923 in Sachen Moschard, 27. Juni 1924 in Sachen Vögeli, 23. Dezember 1926 in Sachen Dreikönigengesellschaft Luzern). Ein Vorbehalt ist dabei für den Kanton Solothurn immerhin hinsichtlich der Gemeindesteuern zu machen, wo die kantonale Gesetzgebung die Ausgestaltung des Steuersystems innert gewissen Grenzen den Gemeindereglementen überlässt und dieses auch in den einzelnen Gemeinden erhebliche Abweichungen aufweist. Vielfach herrscht dabei die Besteuerung gewisser Vermögensobjekte als solcher ohne Rücksicht auf die Passiven des Pflichtigen oder doch nur mit beschränkter Berücksichtigung derselben selbst gegenüber in der Gemeinde wohnhaften Pflichtigen vor (vgl. Urteile vom 7. Dezember 1923 in Sachen Baugesellschaft Schönenwerd gegen Gemeinde Gretzenbach und vom 23. Dezember 1926 in Sachen Dreikönigengesellschaft Luzern gegen Gemeinde Solothurn). Doch bezieht sich der heute angefochtene Entscheid der solothurnischen Oberrekurskommission, wie in dessen Eingang ausdrücklich festgestellt wird, nur auf die Staatssteuer-einschätzung der Rekurrentin für 1926, sodass im vorliegenden Verfahren auch nur über diese Staatssteueransprüche zu befinden ist. Ein Entscheid, der die Gemeindesteuerveranlagung der Rekurrentin in Olten für die gleiche Periode betreffen würde, ist nicht vorgelegt worden, noch wird er namhaft gemacht, obwohl die Rekurrentin auch die entsprechenden Rechte der Gemeinde vom Bundesgericht abgegrenzt wissen möchte. Vom Inhalte der betreffenden Gemeindegesetzgebung wird es abhängen, inwiefern die Grundsätze, die nachfolgend für die Staatssteuerveranlagung darzulegen sein werden, auch hier angerufen werden können und Sache der

Rekurrentin muss es sein, ihre Interessen in dieser Beziehung eventuell nachträglich zu wahren, soweit es prozessual noch möglich ist. Im gegenwärtigen Verfahren kann über diesen Punkt nicht geurteilt werden.»

«2. — Nach feststehender Praxis des Bundesgerichts kann bei einem Unternehmen, das sich wie dasjenige der Rekurrentin als einheitlicher Organismus mit ständigen körperlichen Betriebsanlagen und Einrichtungen über das Gebiet mehrerer Kantone erstreckt, die hier in Frage stehende allgemeine Vermögenssteuer in jedem dieser Kantone nur von einer Quote des Gesamt- (rein-)vermögens erhoben werden, die dem Verhältnis der ihm örtlich und wirtschaftlich zugehörigen Vermögensobjekte (Aktiven) zu den gesamten Vermögensobjekten (Gesamtaktiven) entspricht. Es ist demnach kein Kanton berechtigt, dadurch ein Sondervermögen der auf seinem Gebiete liegenden Niederlassung zu konstruieren, dass er aus dem Gesamtaktivenbestande gewisse Bestandteile herausgreift und im Widerspruch zu dem für die Kantonseinwohner geltenden Steuersysteme für sich, ohne Rücksicht auf ihre Eigenschaft als Teil eines grösseren Vermögenskomplexes der Besteuerung unterwirft. Im gleichen Verhältnis, in dem der Wert der ihm zugehörigen Vermögensobjekte zu demjenigen der gesamten Vermögensobjekte steht, hat andererseits jeder Kanton auch die auf dem Gesamtvermögen haftenden Schulden zu übernehmen und von der ihm zukommenden Vermögensquote abzuziehen. Schon das Gebot eines solchen verhältnismässigen Schuldenabzuges bringt es mit sich, dass die Bewertung aller Aktiven der gleichen Art, der im eigenen Kanton wie der in einem anderen Kanton gelegenen, in derselben Weise erfolgen muss und nicht an beide ein verschiedener Bewertungsmaßstab angelegt werden darf, der dazu führen würde, den Pflichtigen zum Teil von dem ihm gebührenden Schuldenabzug auszuschliessen oder einen grösseren Schuldenanteil auf das auswärtige Vermögen zu verlegen, als von dem anderen

Kanton nach dem wirklichen Wertverhältnis der beidseitigen Aktiven übernommen werden muss. Diese Folge hätte aber das hier vom Kanton Solothurn für die Vermögensveranlagung der Rekurrentin eingeschlagene Vorgehen. Wird das steuerbare Vermögen einer Genossenschaft oder Aktiengesellschaft, wie dies § 23 der Vollziehungsverordnung zum solothurnischen Staatssteuergesetz vorsieht, nicht nach den auf der Aktivseite der Bilanz stehenden unmittelbaren Vermögenswerten, sondern nach den auf deren Passivseite stehenden sog. « eigenen Mittel » (Aktien- bzw. Genossenschaftskapital zuzüglich Reserven) bestimmt, die ja, einschliesslich auf der Aktivseite in Gestalt von Unterbewertungen allenfalls vorhandener sog. stiller Reserven, bereits nichts anderes als der rechnerische Ausdruck des Vermögensstandes nach Verminderung der Aktiven um die wirklichen Schulden (Verbindlichkeiten gegenüber Dritten) sind, so ist dabei der Abzug der Gesamtschulden von den Gesamtaktiven bereits inbegriffen. Indem Solothurn das Genossenschaftskapital und die bilanzmässigen Reserven nach dem Verhältnis der Bilanzwerte der Aktiven in beiden Kantonen auf diese verlegt, zu der so für Solothurn gefundenen Vermögenssumme dann aber die stillen Reserven (Unterbewertungen) auf der Aktivseite der Bilanz, soweit sie sich auf solothurnische Aktiven beziehen, als ihm allein zufallend hinzuschlägt, besteuert es demnach diese Vermögensteile frei von Schulden und überwälzt einen grösseren Anteil an solchen auf das auswärtige im Kanton Waadt gelegene Vermögen, als dieser Kanton bundesrechtlich abzuziehen verpflichtet ist. Die fraglichen Zuschläge werden demnach in der Art, wie sie vorgenommen worden sind, von der Rekurrentin schon aus diesem Grunde mit Recht angefochten. Sie sind aber auch abgesehen davon bundesrechtlich unzulässig. Es kann dafür auf das (nicht veröffentlichte) Urteil des Bundesgerichts vom 20. Mai 1920 in Sachen Gesellschaft für Bandfabrikation gegen beide Basel verwiesen werden.

Der Kanton Baselland hatte damals die hier steuerbare Vermögenssumme ebenfalls in der Weise berechnet, dass er zunächst von den gesamten buchmässigen Vermögenswerten der Gesellschaft eine Quote in Anspruch nahm, die dem Verhältnis des basellandschaftlichen Teils derselben zum auswärtigen entsprach, davon einen nach dem gleichen Verhältnis ermittelten Bruchteil der Gesamtpassiven abzog und sodann die Differenz zwischen dem Buchwert gewisser basellandschaftlicher Aktiven und deren Steuerwert hinzurechnete. Das Bundesgericht erklärte dies für unstatthaft, indem es ausführte: der Kanton, der so vorgehe, besteuere damit nicht mehr, wie es Art. 46 Abs. 2 BV für den Fall der allgemeinen (Rein-) Vermögenssteuer fordere, eine proportionale Quote des Gesamtvermögens, sondern behandle in Tat und Wahrheit die Sache doch wieder so, als ob Steuerobjekt die im Teilbetriebe auf seinem Gebiete investierten Vermögenswerte als solche wären. Es könne dagegen auch nicht eingewendet werden, dass das Schlussergebnis rechnerisch dasselbe sei, wie wenn die Einstellung nach dem wirklichen Werte für alle Aktiven der betreffenden Kategorie schon bei Feststellung des zu verlegenden Gesamtvermögens vorgenommen und das im Kanton steuerbare Bruttovermögen sodann nach dem Bruchteil bestimmt würde, welchen hienach (unter Zugrundelegung der wirklichen und nicht bloss der buchmässigen Werte) die ihm zugehörigen Aktiven von den Gesamtaktiven ausmachen. « Einmal ist diese Behauptung schon mathematisch, exakt gesprochen, nicht richtig. Sodann würde sie, auch wenn man davon absehen und sich mit einer annähernden Übereinstimmung begnügen würde, voraussetzen, dass der Mehrwert der entsprechenden Aktienkategorien über den Buchwert sich prozentual gleichmässig auf die in den verschiedenen Kantonen gelegenen dazu gehörenden Vermögensstücke verteilen würde. Dies versteht sich aber keineswegs von selbst und lässt sich nicht beurteilen, ohne dass die Einschätzung sich auch hierüber,

d. h. über den ziffernmässigen Umfang der Mehrwerte in den anderen Kantonen ausspricht und damit dem Pflichtigen Gelegenheit gibt, die betreffenden Feststellungen anzufechten und allenfalls den Beweis ihrer Unrichtigkeit zu führen. Die einseitige Berücksichtigung bloss der Mehrwerte im eigenen Kanton und die Zulassung darauf beruhender Zuschläge würde notwendig die Gefahr heraufbeschwören, dass der betreffende Kanton davon einen grösseren Betrag in Anspruch nimmt, als bei verhältnismässiger Verlegung der Gesamtmehrwertsumme ihm zufallen würde, womit der Boden einer proportionalen Besteuerung des Gesamtvermögens verlassen würde.» In diesem Sinne hat das Bundesgericht auch seither mehrfach entschieden (vgl. z. B. Urteil vom 22. Dezember 1926 in Sachen Burger & Cie (Elektrizitätswerk Burg) gegen Luzern und Aargau). Es besteht kein Anlass davon heute abzugehen. Das Recht jedes Kantons «die Taxationsgrundsätze der eigenen Steuergesetzgebung anzuwenden» kann sich nur auf die Feststellung des Gesamtvermögens beziehen, von dem sich die Quote des einzelnen Kantons berechnet, nicht auf die einzelnen örtlich oder wirtschaftlich seinem Gebiete zugehörigen Vermögensstücke in der Weise, dass er diese gesondert für sich, abweichend vom Reste des Vermögens bewerten dürfte, wie wenn sie als solche den Gegenstand der Besteuerung bildeten. Die Zuweisung der stillen Reserven (Unterbewertungen auf einzelnen Aktiven) je an den Kanton der Lage zur gesonderten Besteuerung lässt sich auch nicht, wie die Rekursantwort der solothurnischen Oberrekurskommission es versucht, damit rechtfertigen, dass ein Kanton nicht im Stande sei, das Vorhandensein solcher Reserven auf anderen als den in seinem eigenen Gebiete gelegenen Vermögensstücken zu beurteilen. Aus der Unterwerfung des interkantonalen Unternehmens unter die kantonale Steuerhoheit für einen Teil seines Gesamtvermögens, folgt auch die Pflicht des Unter-

nehmens der Steuerbehörde über seine gesamten Vermögensverhältnisse, mögen sie nun im Kanton oder auswärts gelegene Aktiven betreffen, diejenigen Aufschlüsse zu erteilen, die zu einer dem Bundesrecht entsprechenden Veranlagung erforderlich sind. Die Steuerbehörde hat es demnach in der Hand, dem Pflichtigen in dieser Beziehung die nötigen Auflagen zu machen und bei Verweigerung genügender Auskunft daran die entsprechenden Folgen zu knüpfen, ohne dass die Veranlagung alsdann, selbst wenn sie den bundesrechtlichen Grundsätzen nicht entsprechen sollte, deshalb aus Art. 46 Abs. 2 BV angefochten werden könnte. Sie braucht, um solche Unterbewertungen auch auf den auswärtigen Aktiven ebenfalls in das der anteilmässigen Verlegung unterliegende Vermögen einzubeziehen, somit nicht die Veranlagung in den anderen Kantonen abzuwarten. Es ist auch nicht richtig, dass der Kanton Waadt, indem er zur Bestimmung des zu verlegenden Gesamtvermögens zu den offenen Reserven plus Gewinnvortrag den Betrag von 260,636 Fr. als stille Reserven hinzurechnet, damit die solothurnische Steuergesetzgebung statt seiner eigenen anwende. Er hat diese Erhöhung nicht deshalb vorgenommen, weil nach solothurnischem Recht den in Betracht kommenden Aktiven ein steuerrechtlich umsoviel höherer Wert innewohnt als der Buchwert, sondern weil die Rekurrentin selbst in ihrer Selbsteinschätzung anerkannt hatte, dass ihre Bilanz ein umsoviel geringeres Vermögen ausweise, als es in Wirklichkeit vorhanden ist.

Der Rekurs ist deshalb in bezug auf die Vermögenssteuer gegenüber Solothurn in dem Sinne gutzuheissen, dass die stillen Reserven auf solothurnischen Aktiven nicht für sich gesondert in diesem Kanton zur Besteuerung herangezogen werden dürfen, sondern, wenn sie mitberücksichtigt werden sollen, zu dem unter beide Kantone zu verlegenden Gesamtvermögen hinzugechnet werden müssen. In gleicher Weise wird der

Kanton Solothurn zu dem letzteren auch ähnliche Reserven auf den waadtländischen Aktiven hinzurechnen dürfen, wenn sie in Gestalt einer Differenz zwischen dem Buchwert dieser Vermögensteile und ihrem Steuerwert nach solothurnischem Steuerrecht vorhanden sind. Ferner muss es ihm freistehen, dementsprechend auch seinen Anteil an dem so bestimmten Gesamtvermögen nach dem Verhältnis des Steuerwerts der ihm zugehörigen Aktiven zu demjenigen der auswärtigen Aktiven und nicht nur des Buchwerts beider zu bemessen. Die Zugrundelegung des Buchwerts für die Ausscheidung der beidseitigen Quoten hängt zusammen mit der Art, wie das der anteilmässigen Verlegung unter die Kantone unterstehende Vermögen selbst berechnet worden ist. Nachdem der kantonale Entscheid in dieser Beziehung aufgehoben wird, kann Solothurn auch hiebei nicht mehr behaftet werden. »

« 3. — Gleiches gilt für die Einkommenssteuer. Auch hier hat die bundesgerichtliche Praxis stets daran festgehalten, dass Gegenstand der Besteuerung bei einem interkantonalen Geschäftsbetriebe der vorliegenden Art in jedem Kanton nur eine Quote des Gesamteinkommens des Unternehmens, nicht ein irgendwie zu Steuerzwecken bestimmtes Sondereinkommen der Niederlassung im einzelnen Kantonsgebiet bilden kann, das zudem vielfach, wo es sich um Betriebsstätten ohne Selbständigkeit handelt, in denen nur einzelne Teilprozesse der produktiven oder kaufmännischen Tätigkeit vor sich gehen, rechnerisch annähernd zuverlässig festzustellen gar nicht möglich wäre. Mit diesem Grundsatz, der allein geeignet ist, Doppelbesteuerungen, d. h. eine Belastung des Pflichtigen in den verschiedenen Kantonen zusammen zu vermeiden, die über sein wirkliches Einkommen in der betreffenden Steuerperiode hinausgeht, ist es aber unvereinbar der Verlegung unter die mehreren beteiligten Kantone nur den buchmässigen Reingewinn des Unternehmens zu unterstellen, Abzüge dagegen, die

vorher als Unkosten vom Rohertrage gemacht worden sind, während die kantonale Steuergesetzgebung sie nicht als solche zulässt, wegen ihres Zusammenhangs mit der Geschäftstätigkeit in einem bestimmten Kanton oder den dort liegenden Aktiven als ausschliesslich hier steuerbar zu behandeln. Es kann diese Behandlung für die hier in Betracht kommenden Ausgaben für Steuern und Abschreibungen zudem nicht einmal, wie die solothurnische Rekursantwort es will, damit begründet werden, dass « Einkommensteile », die allein einem Kanton angehören, auch hier allein der Besteuerung unterliegen müssen. Die Steuern, welche das Unternehmen in einem Kanton zu entrichten hat, werden aus seinem Gesamteinkommen und nicht nur aus einem in der Regel überhaupt nicht feststellbaren Spezialeinkommen der Teilniederlassung im betreffenden Kantonsgebiet bestritten und dasselbe trifft für Abschreibungen auf dem Buchwert von Aktiven zu, mögen diese nun gelegen sein wo sie wollen. Werden solche Abzüge steuerrechtlich nicht zugelassen, so vermehrt sich darum der steuerbare Gesamtertrag des Unternehmens und entsteht deshalb nicht ein Spezialertrag des Betriebes in dem Kanton, wo die Steuern bezahlt werden mussten oder die abgeschriebenen Aktiven liegen. Es kann deshalb auch die Folge nur eine entsprechende Erhöhung der unter die verschiedenen Steuergebiete aufzuteilenden Gesamteinkommenssumme und nicht ein Sonderbesteuerungsrecht des einzelnen Kantons an den betreffenden Beträgen sein. Auch hier ist ferner zu der angeblichen Unmöglichkeit, die steuerrechtliche Zulässigkeit von Abschreibungen auf auswärtigen Aktiven zu beurteilen, auf das schon zur Vermögenssteuer Gesagte zu verweisen. Infolge der Steuerpflicht des Unternehmens für eine Quote seines Gesamteinkommens in jedem Kanton, wo es ein Steuerdomizil besitzt, kann es auch verhalten werden, der kantonalen Steuerbehörde über seine gesamten Einkommensverhältnisse, nicht

bloss über die mit dem Betrieb im betreffenden Kanton zusammenhängenden, alle für eine richtige Veranlagung nötigen Aufschlüsse zu geben. Verweigert es darüber eine genügende Auskunft, so wird es sich nicht beschweren können, wenn die Steuerbehörde von der Vermutung ähnlicher Unterbewertungen auch auf den auswärtigen Aktiven der gleichen Kategorie ausgeht und mit Rücksicht darauf unter Umständen Abschreibungen auf solchen nicht zulässt bzw. zum steuerbaren Gesamt-reingewinn hinzuschlägt, die steuerrechtlich statthaft waren. Es ist schliesslich auch nicht entscheidend, ob das Vorgehen der solothurnischen Steuerbehörde unter der Voraussetzung, dass auch die Steuerbehörden der anderen Kantone verhalten würden, die Einschätzung auf gleicher Grundlage vorzunehmen, die Gefahr einer doppelten Belastung des Pflichtigen für einen Teil seines Einkommens mit sich bringe oder nicht. Für die Annahme eines Verstosses gegen Art. 46 Abs. 2 BV genügt schon die Tatsache, dass Solothurn damit seinen Steueranteil über dasjenige hinaus ausdehnt, was ihm gegenüber den anderen beteiligten Kantonen zukommen kann und so in deren Steuerhoheit übergreift. Diese Folge wird aber regelmässig, nämlich allemal dann eintreten, wo nicht zufällig die als Unkosten nicht zugelassenen Steuern und Abschreibungen im gleichen Verhältnis auf die verschiedenen Kantone bzw. Aktiven in diesen entfallen, in dem die Kantone schon am buchmässigen Reingewinn partizipieren. Wo aber letzteres ausnahmsweise einmal zutreffen sollte, hat auch der Kanton an der beanstandeten Verteilungsmethode kein Interesse mehr, weil er dadurch nicht mehr erhält als bei der richtigen. Aus dem Wesen des interkantonalen Geschäftsbetriebes als eines einheitlichen, lediglich räumlich über mehrere Steuergebiete sich erstreckenden Organismus folgt auch, dass er nur ein Einkommen und nicht eine Mehrheit von solchen entsprechend den verschiedenen Teilniederlassungen haben kann. Wie dieses Einkommen durch das

Zusammenwirken der Betriebsanlagen und Einrichtungen in den verschiedenen Kantonen und der darin vor sich gehenden Tätigkeit geschaffen wird, so muss auch jeder Kanton verlangen können, daran als an einer Einheit mit dem Prozentsatz steuerrechtlich teilnehmen zu dürfen, der der Bedeutung des Betriebes auf seinem Gebiete innert der ganzen Geschäftstätigkeit gleichkommt. Davon kann aber nicht mehr die Rede sein, wenn die Kantone bei der Einschätzung so vorgehen, wie es im angefochtenen Entscheide der solothurnischen Oberrekurskommission geschieht. Gesetzt, es betrage der buchmässige Reingewinn des Unternehmens 120,000 Franken und es partizipierten daran die Kantone A und B, in denen das Unternehmen Niederlassungen besitzt, nach dem erwähnten Merkmal mit  $\frac{2}{3}$  und  $\frac{1}{3}$ , ferner, es seien vorweg über Unkosten übermässige Abschreibungen im Betrage von 30,000 Fr. gemacht worden, von denen 25,000 Fr. auf Aktiven im Kanton A, die übrigen 5000 Fr. auf solche im Kanton B entfallen, so würden erhalten :

1. Nach der Verteilungsmethode der solothurnischen Oberrekurskommission :

$$\begin{aligned} &\text{der Kanton A } \frac{2 \times 120,000}{3} = 80,000 + 25,000 \\ &= \text{Fr. } 105,000; \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} &\text{der Kanton B } \frac{120,000}{3} = 40,000 + 5,000 \\ &= \text{Fr. } 45,000. \end{aligned}$$

2. Bei Hinzurechnung des Betrages der Abschreibungen zum Gesamteinkommen und Verlegung der so bestimmten Einkommenssumme unter beide Kantone :

$$\begin{aligned} &\text{der Kanton A } \frac{2 \times (120,000 + 30,000)}{3} \\ &= \text{Fr. } 100,000; \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} &\text{der Kanton B } \frac{120,000 + 30,000}{3} \\ &= \text{Fr. } 50,000. \end{aligned}$$

Der Kanton A greift demnach im ersten Falle um 5000 Fr. in die Quote über, die dem Kanton B zur Besteuerung zukommt, und das nämliche wird immer dann der Fall sein, wenn das prozentuale Verhältnis der Steuerzahlungen oder Abschreibungen in beiden Kantonen nicht dasselbe ist, wie ihre Anteile am buchmässigen Reingewinn.

Wenn Solothurn die in der Unkostenrechnung enthaltenen Zahlungen für Steuern und nach seiner Steuergesetzgebung über das zulässige Mass hinausgehenden Abschreibungen nicht anerkennen und mit als steuerbares Einkommen behandeln will, so kann dies demnach nur in der Weise geschehen, dass es sie zum buchmässigen Reingewinn hinzuzählt und zusammen mit diesem der anteilmässigen Verlegung unter die verschiedenen Steuergebiete nach dem dafür gewählten, den Verhältnissen entsprechenden Verteilungsmassstab unterwirft. Dabei wird es andererseits sich nicht auf Steuern und Abschreibungen zu beschränken brauchen, die im eigenen Kanton entrichtet worden sind oder Aktiven in diesem angehen, sondern die Hinzurechnung für alle Steuerzahlungen und nach seiner Gesetzgebung unzulässigen Abschreibungen vornehmen dürfen. Aus dem oben zur Vermögenssteuer Ausgeführten ergibt sich ferner, dass es berechtigt sein muss, andererseits auch die Erwerbsfaktorenaufstellung so abzuändern, dass der Erwerbsfaktor Kapital für beide Kantone nach dem Steuerwert der beidseitigen Aktiven und nicht bloss nach deren Buchwert angesetzt wird.»

« 4. — Ob es von dieser Befugnis und von der ihm bei der Vermögenssteuer vorbehaltenen analogen Möglichkeit Gebrauch machen will, muss ihm überlassen werden. Für das Bundesgericht besteht kein Anlass, dem Kanton Solothurn dieses Vorgehen vorzuschreiben, sobald er auch mit der anderen Ausscheidungsmethode-Verlegung des Gesamtvermögens (einschliesslich der stillen Reserven) nach dem Verhältnis der Buchwerte

der beiden Kantonen zugehörigen Aktiven und des Gesamteinkommens (einschliesslich der Zuschläge für Steuern und Abschreibungen) unter Einsetzung des Erwerbsfaktors Kapital nach jenen Buchwerten nicht in die Steuerhoheit des mitbeteiligten Kantons Waadt übergreift, andererseits die verschiedene Behandlung in dieser Beziehung in beiden Kantonen nicht eine Besteuerung der Rekurrentin für mehr als 100 % ihres Einkommens zur Folge hat. Dass eine solche Doppelbelastung aus dem verschiedenen « Verteilungsschlüssel » nicht resultiert, gibt aber die Rekurrentin zu. Die Aufteilung des Einkommens nach dem Verhältnis der « Produktionsfaktoren » selbst beruht auf ihrem eigenen Vorschlage, wie sie sich denn auch darüber nicht beschwert und einen anderen Verteilungsmassstab, der zutreffender wäre, nicht namhaft macht. »

## V. SCHULDVERHAFT

### CONTRAINTE PAR CORPS

Vgl. Nr. 60. — Voir n° 60.

## VI. DEROGATORISCHE KRAFT DES BUNDESRECHTS

### FORCE DÉROGATOIRE DU DROIT FÉDÉRAL

Vgl. Nr. 63. — Voir n° 63.