

des Wohnsitzes hätten darstellen können. Die Eheleute besaßen in dieser Gemeinde weder eine Liegenschaft, noch eine Wohnung, noch auch nur Möbel. Wenn sie beim Wohnungsamt für eine Wohnung angemeldet blieben und die Schriften nicht zurückzogen, sind das keine Beziehungen, die den Wohnsitz bestimmen könnten. Sie verliessen Arbon für unbestimmte Zeit, d. h. für solange, bis sich in der Gemeinde eine passende Wohnung zeigen würde. Hatten sie auch nicht die feste Absicht, dauernd in St. Gallen zu bleiben, sondern bestand bei ihnen die Meinung, sie kehrten später nach Arbon zurück, so kam es doch nicht zum Entschluss, St. Gallen auf einen bestimmten Zeitpunkt wieder zu verlassen. Wie lange die Eheleute in St. Gallen bleiben würden, hing von durchaus unsicheren Umständen ab. In der Folge hat der Erblasser auch die Absicht, bei passender Gelegenheit nach Arbon zurückzukehren, aufgegeben. Er tat dies damit, dass er in Rheineck eine Wohnung mietete und um die Niederlassung für diese Gemeinde nachsuchte. Dass er später wieder darauf zurückkam und sich geäußert haben soll, er werde nun doch wieder nach Arbon zurückkehren, ist für die Frage, wo sich der Steuerwohnsitz befunden habe, bedeutungslos. Ebenso unerheblich ist dafür, ob Beamte der st. gallischen Steuerverwaltung und der Einwohnerkontrolle der Auffassung waren, der Erblasser habe seinen Wohnsitz und damit auch den Steuerwohnsitz in Arbon behalten, und dass er daher die Einkommens- und Vermögenssteuern an diesem Orte, nicht in St. Gallen bezahlte. Als der Pflichtige anlässlich des Zuzuges erklärte, er werde baldmöglichst wieder nach Arbon zurückkehren, mochte es den Anschein haben, es handle sich bloss um einen ganz vorübergehenden Aufenthalt. Nachdem er sich während verhältnismässig langer Zeit, mehr als ein halbes Jahr, tatsächlich in St. Gallen aufgehalten hat, zu Arbon aber keine tatsächlichen Beziehungen mehr bestanden, muss für die steuerrechtlichen Beziehungen der tatsächliche Aufenthaltsort als Wohnsitz gelten.

4. — ...

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird gegenüber dem Kanton St. Gallen abgewiesen, gegenüber dem Kanton Thurgau dagegen gutgeheissen und demnach festgestellt, dass zur Erhebung der Vermögens- und Einkommenssteuern für die Zeit vom 1. Oktober 1949 bis zum 18. April 1950 sowie für die Besteuerung des Nachlasses der Kanton St. Gallen befugt, der Kanton Thurgau aber pflichtig ist, der Beschwerdeführerin die vom Erblasser für die Dauer seines Aufenthaltes in St. Gallen bezahlten Steuern zurückzuerstatten.

6. Auszug aus dem Urteil vom 21. Februar 1951 i. S. Furrer gegen Bern, Kanton und Verwaltungsgericht.

Art. 46 Abs. 2 BV : Ein Kanton darf einen neu zugezogenen Steuerpflichtigen jedenfalls dann nicht nach dem in einem zurückliegenden Zeitraum im Kanton des bisherigen Wohnsitzes erzielten Einkommen veranlagen, wenn die Steuerquelle am früheren und am jetzigen Wohnsitz eine andere ist. Dies ist nicht nur der Fall, wenn der Pflichtige von selbständiger zu unselbständiger Erwerbstätigkeit übergegangen ist oder umgekehrt, sondern stets dann, wenn seine Einkommensverhältnisse sich grundlegend verändert haben.

Art. 46 al. 2 Cst. Un canton ne peut en tout cas pas imposer un contribuable venant d'un autre canton d'après le revenu qu'il réalisait dans ce dernier canton au cours d'une période antérieure, lorsque la source de ce revenu est différente dans son nouveau domicile de ce qu'elle était dans l'ancien. Tel est le cas non seulement lorsque le contribuable cesse d'exercer une activité indépendante pour prendre un emploi ou inversement, mais dès que les conditions de son travail lucratif sont profondément modifiées.

Art. 46 cp. 2 CF. Un cantone non può imporre un contribuente che viene da un altro cantone in base al reddito conseguito in quest'ultimo cantone durante un periodo anteriore, allorchando la fonte di questo reddito è diversa nel suo nuovo domicilio da quella che era nel vecchio domicilio. Così è non solo quando il contribuente cessa di esercitare un'attività indipendente per assumere un impiego o inversamente, ma anche quando le condizioni del suo lavoro lucrativo sono profondamente modificate.

A. — Der Beschwerdeführer Paul Furrer wohnte früher in Aarau und betrieb dort zusammen mit seiner Ehefrau im eigenen Hause ein Damenwäsche- und Kon-

fektionsgeschäft, das im Handelsregister auf seinen Namen als Einzelfirma eingetragen war und sowohl ein Detailplatzgeschäft als auch ein Reisegeschäft umfasste. Am 3. November 1947 vereinbarten die Ehegatten Furrer im Hinblick auf die bevorstehende Scheidung ihrer Ehe, dass das Detailgeschäft in Aarau nebst der Liegenschaft und 62,14 % des Warenlagers mit Wirkung ab 1. Juli 1947 auf die Ehefrau und das Reisegeschäft mit dem Rest des Warenlagers an den Ehemann übergehe. Der Ehemann zog hierauf noch im November 1947 von Aarau nach Thun und eröffnete daselbst ein im dortigen Handelsregister unter der Einzelfirma P. Furrer, Wäsche und Konfektion, eingetragenes Geschäft. Die Waren brachte er vorerst in einem Lagerhause unter; erst im Oktober 1948 mietete er ein Ladenlokal an der Hauptgasse 9 in Thun.

B. — Der Beschwerdeführer ist in Aarau im Jahre 1945 für ein Erwerbseinkommen von Fr. 18,600.— und im Jahre 1946 für ein steuerbares Gesamteinkommen von Fr. 24,900.— veranlagt worden.

Am 1. Februar 1949 setzte die Veranlagungsbehörde Oberland in Thun das für 1948 steuerbare Einkommen des Beschwerdeführers auf Fr. 21,300.— fest, indem sie von dem durch die erwähnten aargauischen Veranlagungen ausgewiesenen durchschnittlichen Einkommen der Jahre 1945/46 ausging entsprechend der Vorschrift des Art. 41 bern. StG, nach welcher die Jahre 1945/46 Bemessungsperiode für die Veranlagungsjahre 1947/48 sind.

Der Beschwerdeführer rekurrierte hiegegen mit dem Begehren, für 1948 auf Grund des im Steuerjahr selbst erzielten Einkommens eingeschätzt zu werden.

Die Kantonale Rekurskommission hiess den Rekurs mit Entscheid vom 8. Mai 1950 teilweise gut und setzte das für 1948 steuerbare Einkommen des Beschwerdeführers auf Fr. 4000.— fest, im wesentlichen mit der Begründung: Der Beschwerdeführer wende mit Recht ein, seine Erwerbsquelle habe sich nach seinem Einzug in den Kanton

Bern geändert. Die beiden Betriebe in Aarau und in Thun könnten wirtschaftlich in keiner Weise miteinander verglichen werden. In Aarau habe er ein aus einem Detail- und Reisegeschäft bestehendes Handelsunternehmen betrieben, in Thun dagegen in dem hier in Frage stehenden Steuerjahr nur noch ein Reisegeschäft, welches er ganz neu habe aufbauen müssen. Der Beschwerdeführer sei daher für 1948 auf Grund seines im Steuerjahr selbst erzielten Einkommens, das auf Fr. 4000.— geschätzt werde, zu veranlagen.

Die Kantonale Steuerverwaltung führte gegen diese Veranlagung Beschwerde. Das Verwaltungsgericht des Kantons Bern schützte diese mit Entscheid vom 24. Juli 1950 und veranlagte Furrer für 1948 grundsätzlich für ein steuerbares Einkommen von Fr. 21,300.—. Den Erwägungen dieses Entscheids ist zu entnehmen:

Ein Kanton mit dem System der Postnumerandobemessung könne für die Einkommensbestimmung bei einem zugezogenen Steuerpflichtigen auf Einkommen zurückgreifen, das dieser vor dem Zuzug erzielt habe, sofern die Steuerquelle am alten und neuen Wohnsitz dieselbe geblieben sei (BGE 50 I 114 Erw. 2). Dies sei nach der Praxis des Verwaltungsgerichts der Fall, wenn der Steuerpflichtige vor und nach dem Zuzug eine selbständige bzw. unselbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt habe. An dieser Auslegung des Begriffs « gleiche Steuerquelle » sei festzuhalten, da sie ein sicheres Kriterium darstelle. Im vorliegenden Falle sei die Steuerquelle gleichgeblieben, denn Furrer sei in Aarau wie in Thun als selbständigerwerbender Inhaber einer Einzelfirma zu betrachten; es könne lediglich von einer Veränderung der Einkommensverhältnisse gesprochen werden.

C. — Mit rechtzeitig erhobener staatsrechtlicher Beschwerde beantragt Paul Furrer, der Entscheid des bernischen Verwaltungsgerichts vom 24. Juli 1950 sei aufzuheben. Er beruft sich auf Art. 46 Abs. 2 BV und macht zur Begründung geltend:

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dürfe bei einem Zuzüger auf das in einem andern Kanton erzielte Vorjahreseinkommen nur zurückgegriffen werden, wenn die Steuerquelle dieselbe geblieben sei. Das Bundesgericht habe bis heute den Begriff der Steuerquelle nie genau definiert, sich aber dahin geäußert, dass die Bemessung nach dem Vorjahr unzulässig sei, wenn der Steuerpflichtige im andern Kanton « eine ganz andere Erwerbsstellung einnahm ». Das treffe hier zu. In Aarau habe der Beschwerdeführer im Detailgeschäft allein jährliche Umsätze von Fr. 300,000.— erzielt, während er in Thun hauptsächlich das mit grossen Spesen verbundene Reise-geschäft betreibe und in dem kleinen, erst im Oktober 1948 eingerichteten Ladengeschäft höchstens Fr. 1500.— monatlich umsetze. Die Annahme des Verwaltungsgerichts, eine Änderung der Steuerquelle liege nur vor beim Übergang vom selbständigen zum unselbständigen Erwerb und umgekehrt, sei zu formalistisch und werde den tatsächlichen Verhältnissen nicht gerecht. Wenn der Beschwerdeführer im Kanton Bern nach dem in den Jahren 1945/46 im Kanton Aargau erzielten und dort bereits versteuerten Einkommen verlangt werde, handle es sich nicht mehr um eine Postnumerandobemessung, sondern in Wirklichkeit um eine Postnumerandobesteuerung.

D. — Der Regierungsrat und das Verwaltungsgericht des Kantons Bern beantragen die Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde gutgeheissen aus folgenden

Erwägungen :

3. — Das Bundesgericht hat es schon in seinem Urteil vom 6. Juni 1924 i. S. Kull (BGE 50 I 110 ff.) als unzulässig erklärt, dass ein Kanton einen neu zugezogenen Steuerpflichtigen nach dem Einkommen veranlagt, das er in einem zurückliegenden Zeitraum im Kanton seines bisherigen Wohnsitzes erzielt hat. Dabei betonte es, dass

dies grundsätzlich auch gelte, wenn die fragliche Einschätzung das ausserkantonale Einkommen nicht im Sinne der sogenannten Postnumerandobesteuerung, sondern lediglich als Bemessungsgrundlage heranziehe ; vorbehalten wurde für diesen Fall lediglich der Entscheid darüber, ob ein solches Zurückgreifen dann zulässig sei, wenn die Steuerquelle am früheren und am neuen Wohnort die gleiche geblieben sei. Und zwar wurde diese Frage nicht, wie das bernische Verwaltungsgericht anzunehmen scheint, bejaht, sondern, wie die Wendung « wenn überhaupt doch höchstens dann » klar erkennen lässt, ausdrücklich offen gelassen.

Am Grundsatz, dass auf ein ausserkantonaies Einkommen auch als Bemessungsgrundlage jedenfalls dann nicht zurückgegriffen werden darf, wenn die Steuerquelle nicht die gleiche geblieben sei, hat das Bundesgericht seither festgehalten (nicht veröffentlichte Urteile vom 19. März 1926 i. S. Stoll, vom 18. Juli 1934 i. S. Waber und vom 8. November 1935 i. S. Merz ; vgl. ferner BGE 67 I 102). Diese mit BGE 50 I 110 ff. eingeleitete Praxis hat sich, wie die geringe Zahl seitheriger, diese Frage betreffender Beschwerden zeigt und eine Anfrage des Instruktionsrichters an die Finanzdirektionen der Kantone Zürich, St. Gallen und Aargau ergab, in den Kantonen eingelebt, bewährt und zu keinen Unzukömmlichkeiten geführt. Verschiedene Kantone haben sogar bei der teilweisen oder gänzlichen Revision ihrer Steuergesetze dieser Praxis Rechnung getragen, und zwar in dem Sinne, dass sie nun bei den Zuzügeren allgemein auf das mutmassliche Einkommen des ersten Steuerjahres bzw. der ersten Veranlagungsperiode abstellen ohne Rücksicht darauf, ob die Steuerquelle die gleiche ist wie am früheren Wohnort oder nicht (§ 41 *bis* lit. a des zürch. StG in der Fassung des Gesetzes vom 2. Dezember 1928, § 29 Abs. 2 des st. gall. StG vom 14. März 1944, § 69 Abs. 4 des aarg. StG vom 5. Februar 1945 usw.). Von BGE 50 I 110 ff. abzuweichen, besteht umso weniger Anlass, als der darin

aufgestellte Grundsatz weder vom Beschwerdeführer noch von den bernischen Behörden angefochten wird und der vorliegende Streit einzig um die Auslegung des in Erw. 2 jenes Entscheids verwendeten Begriffs der (gleichbleibenden) Steuerquelle geht.

4. — Das Bundesgericht hat diesen Begriff weder in BGE 50 I 110 ff. noch in den späteren, die gleiche Frage betreffenden Entscheiden näher umschrieben. Ein Schluss kann immerhin aus Sinn und Zweck des für den Fall gleichbleibender Steuerquelle gemachten Vorbehaltes gezogen werden. Wenn das Bundesgericht die Möglichkeit und Zulässigkeit des Zurückgreifens auf ein ausserkantonaies Einkommen bei gleichbleibender Steuerquelle ins Auge fasste, so offenbar aus dem gleichen Grunde, aus dem die meisten Kantone das System der Postnumerandobemessung wählten, nämlich weil das Vorjahreseinkommen in der Regel gleichartig und von ähnlicher Höhe ist wie das des Steuerjahres und sich daher seiner Natur nach als Massstab für das als wirkliches Steuerobjekt zu betrachtende Einkommen des Steuerjahres eignet. Da diese Eignung nicht mehr besteht, wenn sich die Einkommensverhältnisse des Pflchtigen grundlegend ändern, sehen neuere Steuergesetze für diesen Fall als Ausnahme (ohne welche die Postnumerandobemessung aber auf eine Postnumerandobesteuerung hinausliefe) die Besteuerung nach dem mutmasslichen Einkommen des Steuerjahres bzw. der Veranlagungsperiode vor (Art. 29 Abs. 2 des st. gall. StG vom 14. März 1944 in Verbindung mit Art. 31 Ziff. 3 der Vollziehungsverordnung, § 66 Abs. 4 des aarg. StG in der Fassung vom 27. November 1949; vgl. auch Art. 42 WStB in der Fassung des BB vom 20. Dezember 1950 über die Ausführung der Finanzordnung 1951 bis 1954). In diesem Sinne ist auch der Begriff der Steuerquelle in BGE 50 I 114 Erw. 2 zu verstehen. Diese ist zweifellos gleich geblieben, wenn der Steuerpflichtige trotz Wohnsitzwechsel am gleicher Arbeitsplatz tätig ist (Urteil vom 19. März 1926 i. S. Stoll). Sie hat aber nicht nur

dann geändert, wenn der Pflchtige von selbständiger zu unselbständiger Erwerbstätigkeit oder umgekehrt übergegangen ist (BGE 50 I 110 ff.), sondern stets dann, wenn seine Einkommensverhältnisse sich grundlegend verändert haben und sein früheres Einkommen sich daher nicht mehr eignet, um als Massstab für das am neuen Wohnort erzielte Einkommen zu dienen. Das ist vorab dann der Fall, wenn der früher erwerbstätige Steuerpflichtige am neuen Wohnort während der ganzen ersten Veranlagungsperiode oder doch während eines Teils derselben erwerbslos gewesen, die Steuerquelle also nicht mehr oder doch nicht mehr ständig geflossen ist (nicht veröffentlichtes Urteil vom 8. November 1935 i. S. Merz, Erw. 3, und Urteil vom heutigen Tag i. S. Staub). Ferner kann dann nicht mehr von einer gleichbleibenden Steuerquelle gesprochen werden, wenn sich die Einkommensverhältnisse sonst grundlegend ändern, so wenn ein unselbständig Erwerbender eine gute Stelle verliert und am neuen Wohnort einen untergeordneten Posten versieht, wenn ein selbständig Erwerbender sein bisheriges Geschäft aufgibt und am neuen Wohnort ein neues Geschäft eröffnet usw. So verhält es sich aber auch im vorliegenden Falle. Die Einkommensverhältnisse des Beschwerdeführers haben sich mit seinem Umzug von Aarau nach Thun grundlegend verändert, obwohl er hier wie dort als Inhaber einer Einzelfirma selbständig Erwerbender war. In Aarau war er Inhaber eines grossen, eingeführten Laden- und Reisegeschäftes in eigenem Hause. Da er gemäss Scheidungskonvention die Liegenschaft, das Ladengeschäft und den grösseren Teil des Warenlagers seiner Ehefrau abtreten musste, war er genötigt, das ihm verbliebene Reisegeschäft in Thun neu aufzubauen. Auch musste er seine Waren vorerst in einem Lagerhaus unterbringen und konnte erst gegen Ende des Steuerjahres 1948 ein kleines Ladengeschäft eröffnen. Die Einkommensverhältnisse des Beschwerdeführers in Aarau in den Jahren 1945/46 lassen sich infolgedessen mit denjenigen in Thun

im Jahre 1948 nicht vergleichen, sondern unterscheiden sich wesentlich von diesen. Der Kanton Bern darf daher bei der Veranlagung des Beschwerdeführers für 1948 nicht auf das im Kanton Aargau in den Jahren 1945/46 erzielte Einkommen zurückgreifen, sondern hat — in analoger Anwendung von Art. 42 Abs. 2 StG — auf die Verhältnisse im Jahre 1948 abzustellen. In diesem Sinne ist der angefochtene Entscheid aufzuheben.

7. Urteil vom 24. Januar 1951 i. S. Esso Standard (Switzerland) gegen Kantone Zürich und Bern.

Doppelbesteuerung :

1. Die Einlagerung von Waren bei Dritten begründet für den Einlagerer jedenfalls dann keine Betriebsstätte, sekundäres Steuerdomizil am Lagerort, wenn die Besorgung des Lagers Sache des Dritten ist.
2. Steuerliche Behandlung von Pflichtlagern, die in Anlagen des Bundes untergebracht sind und nach Anordnungen des Bundes als Vorräte für Notzeiten verwaltet werden.

Double imposition :

1. Le dépôt de marchandises chez un tiers ne constitue pas un domicile fiscal (secondaire) au lieu du dépôt lorsque c'est le tiers qui en a la surveillance.
2. Imposition des stocks obligatoires déposés dans des entrepôts mis à la disposition des déposants par la Confédération et surveillés suivant les instructions de celle-ci en vue des périodes de crise.

Doppia imposta :

1. Il deposito di merci presso un terzo non costituisce un domicilio fiscale (secondario) del deponente nel luogo in cui il deposito è stato fatto, quando il terzo ne ha la sorveglianza.
2. Imposizione dei depositi obbligatori in magazzini che la Confederazione ha messo a disposizione dei deponenti e che sono sorvegliati secondo le istruzioni da lei impartite in vista dei periodi di crisi.

A. — Um die Landesversorgung sicherzustellen, verpflichtet der Bund die Importeure flüssiger Treib- und Brennstoffe, ständige Vorratsmengen (Pflichtlager) zu halten. Für die Hälfte der einzulagernden Vorräte stellt der Bund die notwendigen Tankanlagen kostenfrei zur Verfügung. Die andere Hälfte der Pflichtvorräte haben

die Importeure in eigenen Anlagen einzulagern. Die Tankanlagen des Bundes und die darin eingelagerten Vorräte werden, im Auftrage des Bundes, von der Schweizerischen Zentralstelle für die Einfuhr flüssiger Brenn- und Treibstoffe « Carbur » verwaltet. Die Tankanlagen des Bundes sind über das Land verteilt, zwei davon befinden sich im Gebiete des Kantons Bern.

B. — Die Beschwerdeführerin, Esso Standard (Switzerland), früher Standard-Mineralölprodukte A.-G., befasst sich mit dem Import und dem Vertrieb flüssiger Brenn- und Treibstoffe. Sie hat ihren Hauptsitz mit der Geschäftsleitung in Zürich und Betriebsstätten in allen Kantonen. Sie unterliegt den Vorschriften des Bundes über Pflichtlagerhaltung.

Gestützt auf eine Mitteilung der « Carbur », wonach am 31. Dezember 1948 von den Pflichtvorräten der Esso Standard Bestände an Dieselöl, Heizöl, Reinbenzin und Traktorenpetroleum im Werte von Fr. 1,114,708.12 in den im Kanton Bern gelegenen Bundestankanlagen untergebracht seien, hat die Beschwerdeführerin in ihrer Bilanz auf den 31. Dezember 1948 diese im Kanton Bern lagernden Pflichtmengen den im Kanton Bern lokalisierten Aktiven zugewiesen. Die übrigen in Bundeslagern untergebrachten Pflichtlagermengen, deren Lagerort nicht bestimmt werden konnte (die « Carbur » scheidet die in den einzelnen Bundeslagern aufbewahrten Waren in der Regel nicht nach Lieferanten aus), hat sie dem Sitzkanton zugeschrieben. Nach der Aufstellung der Beschwerdeführerin würden von den Gesamtaktiven 6,134 % auf den Kanton Bern, 55,538 % auf Zürich entfallen. Ohne die in den Bundesanlagen im Kanton untergebrachten Pflichtvorräte wäre die Quote des Kantons Bern um 1,672 % niedriger.

C. — Mit Einschätzungsverfügung vom 19. Oktober 1949 für die Steuerjahre 1949 und 1950 hat der Kanton Bern den ihm zur Besteuerung zustehenden Anteil am Gesamtkapital, übereinstimmend mit der Ausscheidung der Beschwerdeführerin, mit 6,134 % angenommen.