

auch im zweiten Absatz von § 7 AeVO — durch keinen polizeilichen Zweck erfordert wird, verstösst sie gegen die Handels- und Gewerbefreiheit und ist deshalb aufzuheben. Damit entfällt die Prüfung der Frage, ob sie auch gegen die Rechtsgleichheit verstösst.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.

### III. DOPPELBESTEuerung

#### DOUBLE IMPOSITION

24. Auszug aus dem Urteil vom 6. Mai 1953 i. S. Gesellschaft der Ludwig von Roll'schen Eisenwerke A.-G., gegen Kantone Baselland, Bern und Solothurn.

*Doppelbesteuerung*: Ausscheidung der Besteuerungsrechte im System der Reineinkommenssteuer bei einer Unternehmung, die in einem Kanton nur Grundbesitz, in andern Kantonen Betriebsstätten hat. Interkantonale Behandlung des Kapitalgewinns aus dem Verkaufe des Grundbesitzes in dem Kanton, der keine Betriebsstätten aufweist.

*Double imposition*: Imposition, dans le système de l'impôt sur les revenus nets, d'une entreprise qui possède dans un canton un bien-fonds seulement et, dans d'autres, des installations industrielles. Comment imposer le revenu tiré de la vente du bien-fonds.

*Doppia imposta*: Imposizione, nel sistema dell'imposta sul reddito netto, d'un'azienda che possiede in un Cantone soltanto beni fondiari e, in altri Cantoni, impianti industriali. Come imporre il guadagno ottenuto dalla vendita dei beni fondiari.

A. — Die Gesellschaft der Ludwig von Roll'schen Eisenwerke A. G. betreibt im Gebiete der Kantone Bern und Solothurn seit Generationen Eisengewinnungs- und Eisenverwertungs-Anlagen und -Fabriken. Sie hat im Jahre 1917 einen Landkomplex von 34 ha 41 a 94 m<sup>2</sup> im Gebiete des künftigen Rheinhafens Birsfelden (Baselland) erwor-

ben in der Absicht, ihn später in noch näher zu bestimmender Weise für Zwecke ihrer Betriebe zu verwenden. Gedacht war einerseits an die Errichtung eines Lagerhauses in der Nähe des künftigen Rheinhafens, an eine Kokerei und Briketterie für eigene und fremde Bedürfnisse, sowie an eine Verhüttungsanlage für Erze aus dem Fricktal. Jedenfalls handelte es sich darum, sich rechtzeitig Grund und Boden für spätere Bedürfnisse zu sichern. Die ins Auge gefassten Projekte wurden jedoch nicht verwirklicht. Die Beschwerdeführerin hat deshalb das Land, das ihr nach verschiedenen, früher vorgenommenen Abtretungen verblieben war, nämlich 21 ha 83 a 20 m<sup>2</sup>, am 9. November 1950 dem Staate Baselland und der Einwohnergemeinde Basel verkauft.

B. — Der Kanton *Baselland* belegt diesen Landverkauf mit der Liegenschaftsgewinnsteuer gemäss § 13 und 27, Abs. 1 basell. StG. Die Veranlagung des für Birsfelden zuständigen Grundbuchamtes Arlesheim für einen Liegenschaftsgewinn von Fr. 1,982,118.— und eine Steuer zum Satze von 10 % = Fr. 198,211.80 ist von der Steuerrekurskommission Baselland, als der letzten kantonalen Rekursinstanz, durch Entscheid vom 9. April 1952 mit eingehender Begründung bestätigt worden.

Die Kantone *Solothurn* und *Bern* beanspruchen die Einbeziehung des gesamten Liegenschaftsgewinnes in den Geschäftsertrag als « industrielles Einkommen » und in die interkantonale Ausscheidung dieses Einkommensbestands, wobei Solothurn 10 % zum voraus, und vom Rest Solothurn 73.3 % und Bern 26.7 % zugewiesen wird.

Das Bundesgericht schützt die Doppelbesteuerungsbeschwerde, soweit sie sich gegen die Besteuerung in den Kantonen Bern und Solothurn richtet,

*in Erwägung :*

2. — Der Vorwurf der Doppelbesteuerung ist begründet; denn der Gewinn, den die Beschwerdeführerin im Jahre 1950 aus dem Verkaufe ihres Grundbesitzes im

Gebiete des Rheinhafens Birsfelden erzielte, wird einerseits von Baselland als dem Kanton der gelegenen Sache besteuert, andererseits von den Kantonen Solothurn und Bern, in denen die Beschwerdeführerin Sitz und Betriebsstätten hat. Dass die Liegenschaftsgewinnsteuer von Baselland eine Sondersteuer wäre, die als zusätzliche Belastung neben den allgemeinen Steuern auf dem gesamten, auch die Liegenschaftsgewinne einschliessenden Einkommen oder Gewinne hergehen, zu diesen hinzukommen würde, ist mit Recht nicht behauptet worden... Es ist zu prüfen, welchem der beteiligten Kantone die Besteuerung des Gewinnes zusteht, den die Beschwerdeführerin aus dem Verkaufe ihres Grundbesitzes in Birsfelden erzielt hat, eventuell, wenn das Besteuerungsrecht mehreren Kantonen zusteht, ob und nach welchen Gesichtspunkten die Ausecheidung vorzunehmen ist.

3. — Die Steuerhoheit der Kantone, wie diejenige der öffentlichen Gewalt im allgemeinen, beruht, wie in BGE 78 I 326 neuerdings festgestellt wurde, auf der Gebietshoheit, nämlich der Herrschaft des Gemeinwesens über die seinem Gebiete zugehörigen Individuen und Sachgüter.

a) Die Zugehörigkeit des *Individuums*, aus der die Steuerhoheit des Gemeinwesens abgeleitet wird, wird begründet durch den zivilrechtlichen Wohnsitz (eventuell auch durch einen dauernden oder sonst qualifizierten Aufenthalt) der natürlichen Person, bei Gesellschaften und bei juristischen Personen durch den Sitz im Sinne des Zivilrechts oder den tatsächlichen Sitz der Geschäftsleitung. Die derart bestimmte persönliche Zugehörigkeit, « primäres » (allgemeines) Steuerdomizil, berechtigt das Gemeinwesen grundsätzlich zu umfassender Besteuerung für Vermögen und Einkommen, soweit nicht zufolge von entgegenstehenden besonderen Beziehungen, die ein « sekundäres » (spezielles) Steuerdomizil begründen, eine Beschränkung der Steuerhoheit eintritt. Das Besteuerungsrecht auf Grund eines sekundären Anknüpfungsgrundes

geht dem Besteuerungsrecht am Wohnsitz, Sitz der juristischen Person oder der Geschäftsleitung von Unternehmungen vor. Letzteres hat zurückzutreten, wo ihm ein Besteuerungsrecht am sekundären Steuerdomizil entgegentritt (so auch BLUMENSTEIN, Steuerrecht S. 144).

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

Die beiden Anknüpfungsgründe haben gemeinsam, dass die Beziehung zum Kantonsgebiet durch die Lage von Sachgütern bestimmt wird, Grundeigentum im Kantonsgebiet, geschäftliche Einrichtungen daselbst. Sie unterscheiden sich darin, dass beim Grundeigentum das Sachgut selbst schon die Steuerhoheit bestimmt, während geschäftliche Einrichtungen für die Begründung eines Steuerdomizils nur dann erheblich sind, wenn mit ihnen ein Betrieb, eine geschäftliche Tätigkeit verbunden ist (BGE 77 I 39 und Zitate). Die Lage der geschäftlichen Einrichtungen bestimmt die Steuerhoheit über den darin geführten Betrieb, die Lage des Grundstücks die Steuerhoheit über das Grundstück als solches.

In der Betriebsstätte wird ein Teil der Gesamtunternehmung besteuert. Bei Reinvermögens- und Reineinkommenssteuern führt dies stets zur Aufteilung der Steuerfaktoren nach Quoten (BGE 71 I 334 f. und Zitate). Darum haben sich die Kantone, denen die Besteuerung von Betriebsstätten zusteht, mit dem Sitzkanton nach Quoten in die Steuerfaktoren zu teilen. Grundstücke dagegen, die nicht zu Einrichtungen für die Betriebsführung gehören, vermögen kein Recht auf Besteuerung für den Geschäftsbetrieb zu begründen. Einem Kanton, dessen Steuerhoheit über eine Unternehmung *nur* durch

Grundeigentum bestimmt ist, steht ein Anspruch auf Besteuerung der Unternehmung als solcher nicht zu. Seine Steuerhoheit ist auf das Grundstück beschränkt.

Andererseits braucht er auf die Verhältnisse des Betriebes, dem das Grundstück dient, nicht oder wenigstens nicht dieselbe Rücksicht zu nehmen, die bei der Erfassung von Betriebsstätten zu walten hat. Das Besteuerungsrecht des Liegenschaftskantons ist ein Ausfluss der Gebietshoheit. Es verleiht dem Träger das Recht, den ihm zustehenden Grund und Boden ausschliesslich und voll zu erfassen. Er kann, das ist feststehende Praxis, die Bruttobesteuerung anordnen. Wenn er der Besteuerung den Reinertrag der Liegenschaft zu Grunde legt, so überschreitet er auf keinen Fall das ihm auf Grund seiner Gebietshoheit zustehende Besteuerungsrecht.

c) Zu den der Steuerhoheit des Liegenschaftskantons unterliegenden Erträgen aus Grundbesitz gehört auch der Kapitalgewinn aus dem Verkaufe von Liegenschaften jedenfalls insoweit, als er nicht Gewinn ist, der im wesentlichen die Folge einer gewerblichen Tätigkeit des Verkäufers ist. Vor allem ist dem Liegenschaftskanton die Besteuerung des Gewinnes aus Wertsteigerungen vorbehalten, die ohne Zutun des Eigentümers infolge von Aufwendungen und der Entwicklung des Gemeinwesens eingetreten sind (BGE 54 I 240).

4. — Die Besteuerung, der die Beschwerdeführerin im Kanton Baselland unterworfen wird, hält sich im Rahmen dieser Grundsätze. Die Einwendungen, die dagegen unter Berufung auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts, vor allem auf BGE 54 I 409 ff, erhoben werden, beruhen auf Irrtum. Die Beschwerdeführerin übersieht, dass es sich damals um die steuerliche Erfassung einer einzelnen Liegenschaft durch einen Kanton handelte, dem das Besteuerungsrecht schon auf Grund eines « Steuerdomizils des Geschäftsbetriebes », also einer Betriebsstätte zustand, wobei die Liegenschaft « nicht mehr gesondert, sondern nur noch als einer der Betriebsfaktoren des

Unternehmens in Betracht kommt und ihr Ertrag demnach im Geschäftseinkommen desselben aufgeht » (S. 411). Die Frage, wie es sich bei Liegenschaften in Kantonen verhalte, in denen keine Betriebsstätte besteht, wo also dem Besteuerungsrechte von Kantonen mit Betriebsstätten Besteuerungsrechte von Kantonen ohne Betriebsstätten gegenüberstehen, stellte sich damals nicht und war nicht zu entscheiden. Sie ist jedenfalls durch den Entscheid nicht präjudiziert, auch soweit dieser allgemeinere Erörterungen über die Besteuerung von Liegenschaften anstellt, die nicht den Charakter von Betriebsstätten aufweisen (S. 411 unten und 412).

Der Kanton Baselland ist ausschliesslich Liegenschaftskanton. Für ihn war — was das Besteuerungsrecht angeht — die Beschwerdeführerin keine interkantonale Unternehmung, sondern lediglich Eigentümerin von im Kantonsgebiet gelegenen Grundstücken. Unter diesen Umständen konnte der Kanton Baselland nur die Liegenschaften als solche erfassen, nicht als Bestandteile der Vermögens der Unternehmung und als Quelle der im Betriebe der Unternehmung erzielte Gewinne. Es verhält sich, wie die kantonale Rekurskommission zutreffend angenommen hat, wie bei einem Privaten, der nicht im Liegenschaftskanton wohnt, diesem also nur als Grundeigentümer angehört und nur in dieser Eigenschaft besteuert werden kann (BGE 45 I 282, 78 I 331, 79 I 33). Der Kanton Baselland hat die Beschwerdeführerin von jeher lediglich als Eigentümerin im Kantonsgebiete liegender Grundstücke besteuert, und auch die Belastung mit der Liegenschaftsgewinnsteuer beim Verkaufe der Liegenschaften hält sich im Rahmen des ihm zustehenden Besteuerungsrechts. Die Beschwerde ist daher, soweit sie sich gegen Baselland richtet, unbegründet.

5. — Dagegen haben die Kantone Solothurn und Bern das Verbot der Doppelbesteuerung dadurch verletzt, dass sie bei der Besteuerung der Beschwerdeführerin für den Reingewinn der Unternehmung auf das entgegenstehende

Besteuerungsrecht des Liegenschaftskantons Baselland keine Rücksicht genommen haben. Sie haben, soweit die vorliegenden Akten Aufschluss geben, den auf Grund der entsprechenden kantonalen Gesetzgebung bemessenen Gewinn der Beschwerdeführerin — unter Einbezug des in Birsfelden erzielten Liegenschaftsgewinns — untereinander aufgeteilt und dabei ausser Betracht gelassen, dass ihrem Besteuerungsrechte dasjenige des Liegenschaftskantons Baselland entgegensteht und vorgeht. Sie haben ihre Steuerfestsetzungen abzuändern und dabei eine neue Ausscheidung unter Berücksichtigung der Besteuerungsrechte des Liegenschaftskantons vorzunehmen. Dabei kämen an sich zwei Berechnungsarten in Betracht: Man könnte ausgehend vom Gesamtgewinn der Unternehmung die Besteuerungsrechte nach Quoten dieses Gesamtgewinnes ausscheiden, wobei ein (theoretischer) Anteil für den Liegenschaftskanton Baselland einzusetzen wäre. Richtiger ist es jedoch, dass die Kantone, denen die Besteuerung einer Quote des Gewinnes der Unternehmung zusteht, den steuerbaren Gewinn unter Ausscheidung des im Liegenschaftskanton besteuerten Reingewinnes festsetzen. In BGE 78 I 334 hat das Bundesgericht diese zweite Ausscheidungsweise vorgeschrieben. Sie ist demnach auch hier anzuordnen.

Der Kanton Solothurn hat im Verfahren erklärt, sich dieser Berechnungsweise unterziehen zu wollen. Er wird bei seiner Erklärung behaftet. Der Kanton Bern hat seine Steuerberechnung in der angegebenen Weise abzuändern.

**25. Urteil vom 3. Juni 1953 i. S. Landgesellschaft Bruderholz A.G. gegen Kanton Baselstadt.**

*Doppelbesteuerung*: Die Besteuerung des Kapitalgewinns aus der Veräusserung von Liegenschaften steht, auch wenn er von einem Liegenschaftshändler erzielt worden ist, ausschliesslich dem Kanton der gelegenen Sache zu, sofern dessen Steuerhoheit nur durch Grundeigentum bestimmt ist (Praxisänderung).

*Double imposition*: Même lorsqu'il est obtenu à titre professionnel, le gain résultant de la vente d'immeubles doit être imposé uniquement par le canton du siège, à condition que la souveraineté fiscale ne soit déterminée que par la propriété foncière (changement de jurisprudence).

*Doppia imposta*: Anche quando è conseguito a titolo professionale, il guadagno risultante da una vendita immobiliare dev'essere imposto unicamente dal Cantone ove l'immobile è situato, purchè la sovranità fiscale sia determinata soltanto dalla proprietà fondiaria (cambiamento della giurisprudenza).

A. — Die Landgesellschaft Bruderholz A. G. bezweckt, Liegenschaften, namentlich auf dem Bruderholz bei Basel, anzukaufen, zu parzellieren und zu verkaufen; Bauunternehmungen und damit zusammenhängende Geschäfte sind nicht ausgeschlossen (§ 1 der Statuten). Die Aktiven der Gesellschaft bestehen in der Hauptsache in Grundstücken auf dem Bruderholz. Ihr Grundbesitz, der unmittelbar nach der Gründung (1905) rund 570,000 m<sup>2</sup> umfasste, liegt zum Teil auf baselstädtischem, zum Teil auf baselandschaftlichem Boden. Ihr Sitz ist in Basel.

Im Jahre 1947 verkaufte die Gesellschaft Liegenschaften zu Preisen, welche insgesamt Fr. 250,599.— ausmachen. Davon entfallen auf den Grundbesitz in Basel-Stadt Fr. 160,734.— (64,14 %) und auf denjenigen in Baselland Fr. 89,865.— (35,86 %).

Der Kanton Baselland belegte die Verkäufe der in seinem Gebiete liegenden Grundstücke mit der Liegenschaftsgewinnsteuer gemäss § 13 des Staatssteuergesetzes. Die steuerpflichtigen Gewinne wurden für 1947 auf insgesamt Fr. 30,627.80 (Differenz zwischen früherem und neuem Erwerbspreis abzüglich Vermittlungskosten) festgesetzt (Veranlagungen vom 17./21. Juli und vom 11./16. September 1947). Im übrigen wird die Gesellschaft in Baselland für ihren dortigen Grundbesitz und die daraus gezogenen Nutzungen den ordentlichen Steuern unterworfen.

Der Kanton Baselstadt erfasste bei der Veranlagung der Gesellschaft zur Ertragssteuer für 1947 den Gewinn