

des Sitzes der Gesellschaft für die Vermögensbesteuerung führen muss. In den früheren Urteilen des Bundesgerichts, in denen die Zuweisung anders gelöst worden ist, handelte es sich um Fabrikationsunternehmungen, bei denen der Ort der kaufmännischen Tätigkeit und der Fabrikationsort auseinanderfielen, also um einen durchaus verschiedenen Tatbestand, sodass daraus für den vorliegenden Fall nichts entnommen werden kann. Dagegen verweist die Antwort des Kantons Bern mit Recht auf das Urteil in Sachen der Dampfschiffahrtsgesellschaft des Vierwaldstättersees vom 11. November 1915 (AS 41 I S. 423), wo der Tatbestand insofern ähnlich lag, als als ausser des Gesellschaftssitzes Luzern auf dem Gebiet der anderen Uferkantone vorhandene Betriebsstätten nur die zur Aufnahme der Reisenden und Waren bestimmten Landungsbrücken an den einzelnen Stationen in Betracht kamen, und wo die Posten « Kassakonto, Wertschriften, Bankguthaben und Debitoren » ebenfalls ganz dem Sitzkanton zugewiesen wurden mit der Begründung: sie hätten dadurch eine überwiegende wirtschaftliche Beziehung zu diesem Kanton, dass sie als teils kapitalistisch angelegte, teils flüssige Geldmittel des Unternehmens mit dem Betriebe nicht direkt, sondern nur durch ihre Verwendung zur Anschaffung der nötigen Betriebsmaterialien im Zusammenhang stehen und im übrigen ausschliesslich der am Gesellschaftssitze zentralisierten Finanz- und Kassaverwaltung unterstellt seien.

Das Besteuerungsrecht des Kantons Zürich ist daher in Abänderung der angefochtenen Verfügung dahin zu beschränken, dass zur Bestimmung des in Zürich steuerbaren Teiles des Aktienkapitals und der Reserven der Rekurrentin im Sinne von § 32 Abs. 2 des zürcherischen Steuergesetzes als in den zürcherischen Teilbetrieben investierte Aktiven nur die Warenvorräte und das Mobilien der dortigen Verkaufsstellen eingestellt werden dürfen.»

34. Urteil vom 21. März 1924 i. S. Sägesser und Geiser gegen Zürich und Bern.

Eine spezielle Gewerbesteuer auf dem Viehhandel (Grundtaxe und Umsatzgebühr für jedes umgesetzte Stück Vieh) fällt nicht unter das Verbot der Doppelbesteuerung, sondern steht nur unter den aus Art. 31 BV sich ergebenden Schranken.

A. — Die Rekurrenten Samuel Sägesser und Johann Geiser betreiben jeder für sich von ihrem Wohnsitz in den bernischen Gemeinden Bützberg und Madiswil aus den Viehhandel in der Weise, dass sie hauptsächlich im Kanton Bern, in geringerem Masse auch in den Kantonen Solothurn und Luzern Schlachtware aufkaufen oder durch Unterhändler aufkaufen lassen und nach Zürich in den Schlachthof an ihre Kunden, dortige Metzger, liefern. Zur Verteilung der Sendungen unter die Abnehmer und zur Abrechnung mit diesen (wohl auch zur Entgegennahme neuer Bestellungen) begeben sie sich wöchentlich einmal nach Zürich. Ein Bureau oder Stallungen, überhaupt Betriebseinrichtungen irgendwelcher Art besitzen sie dort unbestrittenermassen nicht.

Wegen des geschilderten Übergreifens ihrer Tätigkeit auf den Kanton Zürich wurden die Rekurrenten schon unter der Herrschaft des alten zürcherischen Gesetzes betreffend den Viehverkehr von 1895 verhalten, das darin für den gewerbsmässigen Betrieb des Viehhandels im Kanton geforderte Patent zu lösen und haben die entsprechenden Patenttaxen, die mit Rücksicht auf den Umfang ihres Verkehrs jeweilen auf den nach § 12 des Gesetzes zulässigen Maximalbetrag von 500 Fr. festgesetzt wurden, bis und mit 1922 anstandslos bezahlt. Am 1. Juli 1922 trat im Kanton Zürich das neue Gesetz über den gewerbsmässigen Viehhandel vom 4. April 1922 in Kraft. Danach bedarf « wer im Kanton gewerbsmässig Tiere des Pferde-, Rinder-, Schaf-, Zie-

gen- und Schweinegeschlechts kaufen, verkaufen, vertauschen oder vermitteln will, einer staatlichen Bewilligung» (Viehhandelspatent § 2). Sie setzt die Erfüllung bestimmter Erfordernisse durch den Bewerber (Wohnsitz oder Geschäftsdomizil in der Schweiz; guter Leumund namentlich auch hinsichtlich der Einhaltung der tierseuchen-polizeilichen Vorschriften; wo es sich nicht bloss um den Verkauf in Schlachthöfen handelt, ferner den Besitz seuchenpolizeilich einwandfreier Stallungen) und die Leistung einer Kautions voraus, die je nach der Grösse des Umsatzes von 1000 bis 20,000 Fr. geht, und wird jeweilen für das laufende Kalenderjahr erteilt (§§ 3 bis 8). Über die damit verbundene Abgabepflicht bestimmt

§ 9. «Für jede Bewilligung ist eine Grundtaxe und eine Umsatzgebühr zu entrichten.

Die Grundtaxe beträgt:

- a) für den Handel mit Kleinvieh 50 Fr.;
- b) für den Handel mit Tieren des Rinder- und Pferdegeschlechtes 100 Fr.

Die Umsatzgebühr beträgt:

für jedes umgesetzte Stück Kleinvieh (Schaf, Ziege, Schwein).	50 Rp.
» » » Kalb im Alter bis zu zwei Monaten	1 Fr.
» » » Stück Rindvieh	2 Fr.
» » » Pferd	5 Fr.

Um die Ermittlung des Umsatzes und die sonstige polizeiliche Kontrolle des Geschäftsbetriebes zu ermöglichen, haben die Patentinhaber über ihren Viehverkehr genaue Geschäftsverzeichnisse nach einem amtlich vorgeschriebenen Formular zu führen. Die Feststellung der Umsatzgebühr erfolgt nach den §§ 8 und 12 der Ausführungsverordnung des Regierungsrates vom 20. Oktober 1922 bei erstmaligen Patenterteilungen auf Ende des Jahres, bei Patenterneuerungen mit dieser nach dem Umsatz des vorletzten Jahres. In Anwendung dieser

Vorschriften forderte die zürcherische Volkswirtschaftsdirektion für die Erneuerung der Patente pro 1923 als Grundtaxe und Umsatzgebühren vom Rekurrenten Geiser 8820 Fr. und vom Rekurrenten Sägesser 3849 Fr.

Inzwischen war der Kanton Bern, in dem der Viehandel bisher frei gewesen war, mit Wirkung ab 1. Januar 1923 der von den Kantonen Luzern, Baselland und Aargau abgeschlossenen, vom Bundesrat am 29. November 1921 genehmigten Übereinkunft betreffend die Ausübung des Viehandels (Viehhandelskonkordat) beigetreten, dem heute ausserdem noch Solothurn und Basel-Stadt angehören. Es sieht für den Betrieb des Viehandels im Konkordatsgebiete, der als «der gewerbsmässige An- und Verkauf, sowie Tausch von Tieren des Pferde-, Rindvieh-, Schaf-, Ziegen- und Schweinegeschlechts und die gewerbsmässige Vermittlung solcher Geschäfte» definiert wird, ebenfalls den Besitz eines Patents («Viehhandelsausweises») vor, der, sofern der Händler seinen Wohnsitz oder sein Hauptgeschäftsdomizil in einem Konkordatskanton hat, von der zuständigen Behörde dieses Kantons mit Giltigkeit für das ganze Konkordatsgebiet ausgestellt wird, von analogen Bedingungen persönlicher und sachlicher Art wie im zürcherischen Gesetz und von der Stellung einer Kautions abhängig gemacht ist, die im einzelnen Falle innert der durch das Konkordat bestimmten Mindest- und Höchstansätze festgesetzt wird. Nach § 8 sind für die Erteilung und Erneuerung der Viehandelsausweise ausser der Kanzleigebühr pro Jahr folgende Gebühren zu entrichten: 1. eine Grundtaxe, die für Händler mit Grossvieh und Pferden 100 Fr., für Händler mit Kleinvieh 50 Fr. beträgt. 2. Eine Umsatzgebühr für den Umsatz im gesamten Gebiete der Übereinkunft, die minimal pro umgesetztes Stück Rindvieh 1 Fr., Kleinvieh (Schafe, Ziegen und Schweine über 8 Wochen) 50 Rp., Ferkel (Schweine unter 8 Wochen) 20 Rp. und Pferde 5 Fr. beträgt; die Kantone sind berechtigt, auf das Doppelte dieser

Ansätze zu gehen und zu bestimmen, dass in der Grundtaxe die Gebühren für einen gewissen Umsatz inbegriffen seien. Von beiden Möglichkeiten hat der Grosse Rat des Kantons Bern Gebrauch gemacht, indem er in dem Dekret vom 12. September 1922, womit er den Beitritt zum Konkordat beschloss, die Umsatzgebühr für Pferde auf 10 (statt 5 Fr.) festsetzte, andererseits bestimmte, dass in der Grundtaxe für die Kleinviehhändler die Umsatzgebühren für 100 Stück inbegriffen seien. Infolgedessen mussten die Rekurrenten auch im Kanton Bern pro 1923 ein Patent (Viehhandelsausweis) lösen und werden dort ausser der Grundtaxe mit den durch das Konkordat und kantonale Dekret vorgesehenen Umsatzgebühren für jedes im Konkordatsgebiet aufgekaufte Stück Vieh ohne Rücksicht auf den Ort, wohin es beim Weiterverkauf geliefert wird, belastet.

Sie bestritten deshalb die Pflicht zur Bezahlung der in Zürich von ihnen geforderten Grundtaxe und Umsatzgebühren (wobei sie sich immerhin bereit erklärten, aus freien Stücken und ohne Präjudiz für die Zukunft eine feste Taxe von maximal 500 Fr. zu entrichten), indem sie geltend machten: nach dem Urteile des Bundesgerichts in Sachen Verband aargauischer Viehhändler gegen Grossen Rat des Kantons Aargau vom 12. Mai 1922 (AS 48 I S. 269 ff.) stellten sich die gemäss dem Konkordat für die Viehhandelsbewilligung zu zahlenden Grundtaxen und Umsatzgebühren nicht als wirkliche Gebühren, sondern als von einem bestimmten Gewerbezweige erhobene Sondersteuern dar, was auch für die durchaus gleichartigen Auflagen des neuen zürcherischen Viehhandelsgesetzes zutreffen müsse. Als Steuern könnten sie aber nach Art. 46 BV vom gleichen Objekte, bzw. der gleichen geschäftlichen Transaktion (An- und Weiterverkauf eines bestimmten Stückes Vieh) nur einmal erhoben werden, wobei die Bezugsberechtigung nach der bundesgerichtlichen Praxis dem Kanton des Wohnsitzes bzw. Geschäftssitzes des Händlers zu-

stehen müsse. Die Rekurrenten könnten somit dazu im Kanton Zürich nur dann herangezogen werden, wenn sie hier eine Geschäftsniederlassung und damit ein sekundäres Steuerdomizil im Sinne jener Praxis, ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen besässen, mittelst deren sich ein wesentlicher Teil ihres Geschäftsbetriebes abspiele, was nicht der Fall sei. Wenn diese Grundsätze vom Bundesgericht zunächst für die allgemeinen direkten Steuern (Vermögens-, Einkommens- und Erwerbssteuern) entwickelt worden seien, so müssten sie doch auch auf indirekte Angaben der vorliegenden Art nicht weniger Anwendung finden. Art. 46 Abs. 2 BV laute allgemein und schliesse die Doppelbesteuerung schlechthin, nicht nur für bestimmte Steuerarten aus. Eine solche würde aber durch die Erhebung von Grundtaxen und Umsatzgebühren im Kanton des Wohnsitzes bzw. Geschäftsdomizils des Händlers und in dem Kanton, wohin er die angekaufte Ware liefere, notwendig eintreten.

Die zürcherische Volkswirtschaftsdirektion beharrte jedoch auf der angefochtenen Auflage und ein dagegen erhobener Rekurs wurde vom Regierungsrat des Kantons Zürich am 13. September 1923 mit der Begründung abgewiesen: da der Kanton Zürich dem Viehhandelskonkordat nicht beigetreten sei, bedürften die Rekurrenten, um den Viehhandel im Kanton zu betreiben, des im kantonalen Gesetz vom 4. April 1922 vorgeschriebenen Patents. Die Höhe der Gebühr dafür sei in § 9 des Gesetzes festgelegt. Eine Ausnahmestellung hinsichtlich der Gebührenfestsetzung, wie sie in der Rekurschrift beansprucht werde, sei gesetzlich unzulässig. Sollte das Bundesgericht dazu kommen, die gleichzeitige Erhebung von Patentgebühren durch Bern und Zürich als Doppelbesteuerung aufzufassen, so werde es auch Grundsätze für eine Steuerauscheidung festsetzen müssen. Heute beständen solche Grundsätze nicht.

B. — Mit staatsrechtlicher Beschwerde vom 30. Ok-

tober 1923 haben darauf Sägesser und Geiser beim Bundesgericht unter Berufung auf Art. 46 Abs. 2 BV die Begehren gestellt, es sei:

1. der Beschluss des zürcherischen Regierungsrates vom 13. September 1923 aufzuheben und auszusprechen, dass der Kanton Zürich nicht berechtigt sei, von den Rekurrenten für ihren Viehhandel Patent- und Umsatzgebühren zu erheben und dass er die auf Zwang hin, unter Vorbehalt vorläufig bezahlten Beträge zurückzuerstatten habe;

2. eventuell zu bestimmen, in welchem Verhältnis und in welchem Umfange die Kantone Bern und Zürich an den von den Rekurrenten zu bezahlenden Umsatzgebühren berechtigt seien.

Sie halten an der bereits im kantonalen Verfahren vor den zürcherischen Behörden vertretenen Rechtsauffassung fest. Sollte entgegen derselben angenommen werden, dass die Rekurrenten durch den von ihnen ausgeübten Viehhandel auch zum Kanton Zürich in einer Beziehung stehen, die sie seiner Steuerhoheit für die in Betracht fallenden Abgaben unterwerfe, so dürften jedenfalls, entsprechend dem Zweck des Doppelbesteuerungsverbots zu verhindern, dass dem Pflichtigen aus seiner wirtschaftlichen Verbindung mit mehreren Kantonen ein Nachteil, eine stärkere Belastung erwachse, als wenn er nur der Hoheit eines von ihnen unterstände, die Rekurrenten nicht in beiden Kantonen mit der vollen Steuer, sondern nur mit einem Teil derselben belastet werden, der in jedem ausgeübten geschäftlichen Tätigkeit entspreche, und insgesamt nicht mit einer höheren Summe, als sie zu bezahlen wäre, wenn die gesamte Handelstätigkeit ausschliesslich im Domizilkanton vor sich ginge. Die Ausscheidung wäre demnach richtiger Weise so vorzunehmen, dass die zürcherischen Abgaben auf eine jenem Verhältnis entsprechende Quote der Gesamtsumme beschränkt würden, die Bern nach seinem Recht unter der letzteren Voraussetzung erheben könnte.

C. — Der Regierungsrat des Kantons Zürich hat auf Abweisung der Beschwerde angetragen. Er weist darauf hin, dass die im zürcherischen Viehhandelsgesetz vorgesehenen Grundtaxen und Umsatzgebühren nicht zur Bestreitung des allgemeinen öffentlichen Finanzbedarfes dienen, sondern je zur Hälfte in den kantonalen Tierseuchen- und Tierversicherungsfonds fallen (§ 10 des kantonalen Gesetzes betreffend die obligatorische Viehversicherung und die Entschädigung für Tierverlust durch Seuchen). Bedenke man weiter, in welchem Umfange die Behörden durch die Feststellung der Erfordernisse für die Patenterteilung (Untersuchung der Leumundsverhältnisse und Führung der dazu nötigen Vorstrafenverzeichnisse über die Übertretung der sanitäts- und gewerbepolizeilichen Vorschriften; Prüfung der Güte der anerbundenen Kauttionen; Inspektion der Händlerstallungen und der Desinfektionseinrichtungen der Viehtransportwagen usw.) sowie durch die polizeiliche Überwachung des ganzen Viehverkehrs der Händler in Anspruch genommen würden, so gingen die streitigen Abgaben über den Rahmen eines angemessenen Entgelts für die durch den Abgabepflichtigen veranlassten Leistungen des Staates und damit einer wirklichen Gebühr nicht hinaus. Jedenfalls könne von einer irgendwie drückenden Belastung nicht gesprochen werden: Geiser habe im Durchschnitt der letzten drei Jahre im Schlachthof Zürich einen Umsatz von 8000 Kälbern, Sägesser einen solchen von 3000 Stück gehabt; die von ihnen geforderten, anscheinend hohen Gesamtgebühren von rund 9000 und 3000 Fr. machten 0,4 % des Verkaufswertes der entsprechenden Viehware aus. Tatsächlich würden die Umsatzgebühren übrigens vom Händler einfach auf den Metzger und vom Metzger auf die Konsumenten überwältzt, sodass letztere in Wahrheit die Last tragen. Selbst wenn der Abgabe Steuercharakter beigegeben werden sollte, so wäre damit angesichts der bisherigen Praxis, die das Doppelbesteuerungsverbot nur auf die allgemeinen Steuern, nicht auf

Gewerbebewilligungsabgaben angewendet habe, der Rekurs noch nicht begründet. Es frage sich ferner, ob nicht die bernische und die zürcherische Steuer verschiedene Vorgänge trafen, nämlich in Bern den dortigen Ankauf, in Zürich den Verkauf des Viehs im Kanton. Diese Handänderungen bildeten das Steuerobjekt und nicht die gehandelten Tiere.

D. — Ebenso hat der Regierungsrat des Kantons Bern für diesen Kanton das Recht zur Erhebung der vollen konkordatsmässigen Umsatzgebühren von den Rekurrenten ohne Rücksicht auf das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechts Zürichs zum Bezuge ähnlicher Abgaben beansprucht.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

1. — Die Frage der rechtlichen Natur der von den Viehhändlern für das Viehhandelspatent zu entrichtenden Grundtaxen und Umsatzgebühren, wie sie die Interkantonale Übereinkunft über die Ausübung des Viehhandels für das Konkordatsgebiet und analog das zürcherische Gesetz vom 4. April 1922 für den Viehhandel im Kantonsgebiet vorsehen, ist vom Bundesgericht schon in dem von dem Rekurrenten angerufenen Urteile in Sachen Verband der aargauischen Viehhändler gegen Aargau vom 12. Mai 1922 geprüft und dahin entschieden worden, dass es sich nicht um wirkliche Gebühren, sondern um einer bestimmten Klasse von Gewerbetreibenden auferlegte (Sonder-)Steuern handle. Die Vernehmlassung des Kantons Zürich macht für die entgegengesetzte Auffassung keine Argumente geltend, welche nicht schon damals gewürdigt und als nicht schlüssig befunden worden wären, sodass zur Widerlegung statt weiterer Ausführungen einfach auf die Erwägungen des erwähnten Urteils verwiesen werden kann. Dass die Abgaben nicht in die allgemeine Staatskasse fallen, sondern zur Deckung von Ausgaben aus der Seuchenspolizei und von Seuchenschäden verwendet werden und dass die Patent-

erteilung zwecks Einschränkung der Seuchengefahr an die Erfüllung bestimmter Bedingungen durch den Bewerber geknüpft ist, deren Feststellung den Behörden eine gewisse Mühewalt verursachen mag, rechtfertigt eine andere Beurteilung, wie ebenfalls schon in jenem früheren Falle ausgeführt wurde, deshalb nicht, weil die Seuchenbekämpfung und -polizei im Interesse der Gesamtheit und nicht bloss in demjenigen der Viehhändler durchgeführt wird, es sich dabei um Leistungen, die zur Erfüllung einer allgemeinen staatlichen Aufgabe erfolgen, und nicht um einen zu Gunsten der betreffenden Gewerbetreibenden für ihre Bedürfnisse organisierten Dienst handelt.

2. — Andererseits glauben die Rekurrenten zu Unrecht, dass mit dem Charakter der streitigen Abgaben als Steuer im Gegensatz zu einer blossen Gebühr auch ihre Unterstellung unter Art. 46 Abs. 2 BV und die aus dieser Vorschrift abzuleitenden Regeln hinsichtlich der grundsätzlichen Zulässigkeit oder doch des statthaften Masses einer gleichzeitigen Belastung desselben Steuerobjektes durch mehrere Kantone ohne weiteres gegeben sei. Die Praxis der Bundesbehörden seit 1848 in interkantonalen Steuerkonflikten, die die Veranlassung zur Aufnahme des Art. 46 Abs. 2 in die BV von 1874 gegeben hat, bezog sich auf die allgemeinen direkten Steuern — Vermögens-, Einkommens-, Erwerbs-, Kopfsteuern — und die mit der Vermögenssteuer verwandte Erbschaftssteuer. Das Bundesgericht hat denn auch die Anwendung des Artikels auf andere indirekte Abgaben spezieller Art — Wagen-, Luxuspferde-, Hundesteuern, « Gewerbebewilligungsgebühren » — mit einer noch zu erwähnenden Ausnahme bisher stets abgelehnt, wobei der Begriff der « Gewerbebewilligungsgebühren » im weitesten, auch Auflagen, die nach der allgemeinen Verwaltungsrechtslehre unzweifelhaft zu den Steuern, nicht zu den wirklichen Gebühren gehören, umfassenden Sinne einer Abgabe definiert wurde, die von einzelnen Gewerben —

mit Inbegriff der freien, lediglich gewissen polizeilichen Einschränkungen nach Art. 31 litt. ° BV unterworfenen — wegen der besonderen Inanspruchnahme der öffentlichen Polizei erhoben wird. Die Urteile i. S. der Internationalen Schlafwagengesellschaft und i. S. Esseiva gegen Wallis (AS 25 I S. 197 und 26 I S. 277), auf die die Rekurrenten sich berufen, stehen damit nicht in Widerspruch; sie beruhen auf der Annahme, dass die Gewerbesteuer nach § 18 ff. des Walliser Finanzgesetzes von 1874 sich in Wirklichkeit nicht als eine solche Gewerbebewilligungsgebühr, sondern als eine allgemeine Erwerbssteuer, ein auf Grund des Erwerbes des einzelnen Pflichtigen auf ihn verlegter direkter Beitrag an die Kosten des Staatshaushaltes darstelle und sich von den in anderen Kantonen bestehenden Steuern dieser Art nur durch die besondere Art der Einschätzung unterscheide. Dasselbe gilt für die Urteile i. S. der Versicherungsgesellschaft « Winterthur » und der Jura-Simplon-Bahn gegen Genf in Bezug auf die genferische « taxe municipale ». Wenn zugegeben werden mag, dass die erwähnte Entstehungsgeschichte des Art. 46 Abs. 2 BV bei der allgemeinen Fassung der Bestimmung selbst einer weiteren Ausdehnung des darin ausgesprochenen Doppelbesteuerungsverbotens nicht zwingend entgegensteht und wenn sich fragen mag, ob sich nicht dieselbe bei einzelnen bisher davon ausgenommenen Abgaben mit Rücksicht auf die seitherige Entwicklung der Verhältnisse vielleicht rechtfertigen liesse, wie denn das Gericht nach einer Richtung, in Bezug auf die Automobilsteuer — in der in Genf und Waadt bestehenden Ausgestaltung — tatsächlich zu diesem Ergebnis gekommen ist (AS 44 I S. 11), so ist doch jedenfalls bei Abgaben, wie sie hier in Frage stehen, davon abzusehen.

Es handelt sich dabei nicht etwa um eine besondere Besitzsteuer, die an das Vorhandensein gewisser Gegenstände im Vermögen einer Person anknüpfen würde (wie es der Rekurs mit der Formulierung: dasselbe

Objekt (Stück Vieh) dürfe nicht beim gleichen Eigentümer durch zwei Kantone belastet werden, zu postulieren scheint), was sich, abgesehen davon, dass die Höhe der Abgabe vom Werte des angeblich besteuerten Objektes durchaus unabhängig ist, schon darin zeigt, dass sie keineswegs von allen Viehbesitzern, sondern nur von den gewerbsmässigen Händlern mit Vieh erhoben wird, ebensowenig trotz des Namens « Umsatzgebühr » um eine Verkehrssteuer, die von einem bestimmten Vorgang des rechtlichen oder wirtschaftlichen Verkehrs (Handänderung von Vieh) erhoben würde. Denn als solche müsste sie wiederum alle derartigen Handänderungen, nicht nur die von gewerbsmässigen Viehhändlern abgeschlossenen Kaufverträge treffen. Besteuert wird vielmehr die Ausübung einer bestimmten gewerblichen Tätigkeit, die Vornahme dazu gehörender Handlungen durch den Betriebsinhaber im betreffender Steuergebiet und nur sie, und der Charakter der Abgabe ist der einer besonderen Gewerbesteuer, die von den Angehörigen eines einzelnen Gewerbes neben den allgemeinen Steuern, denen sie wie alle anderen Bürger unterliegen, bezogen wird. Diese Auffassung ihrer rechtlichen Natur liegt denn auch schon dem eingangs erwähnten Urteil i. S. des Verbandes aargauischer Viehhändler und dem nicht publizierten früheren i. S. Cuche gegen Waadt vom 19. Sept. 1913 (das waadtländische Viehhandelsgesetz betreffend) zu Grunde. Damit fällt aber das Verhältnis unter die spezielle Bestimmung des Art. 31 Abs. 2 litt. ° BV. Wenn hier gegenüber der allgemeinen Garantie des Abs. 1 « Verfügungen über die Besteuerung des Gewerbebetriebes » vorbehalten werden, solange sie « den Grundsatz der Handels- und Gewerbefreiheit selbst nicht beeinträchtigen », so ist dabei nicht sowohl an die allgemeinen Steuern auf Vermögen und Erwerb der Staatsbürger gedacht, die, weil eine von der Tatsache der Ausübung eines Gewerbes unabhängige Belastung darstellend, ohnehin von der Schranke, welche

Art. 31 BV der kantonalen Staatsgewalt zieht, nicht betroffen werden können. Vielmehr sollte den Kantonen dadurch, wie unbestritten ist, gerade auch die Belegung einzelner Gewerbe oder gewisser Betriebsformen eines Gewerbes mit besonderen Abgaben vorbehalten werden, die nicht in einer verhältnismässigen Erhöhung der allgemeinen Steuern bestehen, sondern auf selbständiger Grundlage beruhen, wobei sich allerdings aus Art. 4 BV dem Grundsatz der Rechtsgleichheit, die Einschränkung ergibt, dass die so entstehende Mehrbelastung gegenüber anderen Gewerben nicht eine rein willkürliche sein darf, sich durch sachliche Erwägungen muss rechtfertigen lassen können. Als ein solcher zureichender Grund für die Erhebung einer Sondersteuer ist aber immer u. a. die Tatsache betrachtet worden, dass die Ausübung des belasteten Gewerbes wegen der damit verbundenen Gefahren in besonderem Masse polizeiliche Schutzmassregeln und entsprechende Aufwendungen des Staates nötig macht, wie es beim Viehhandel im Hinblick auf die Gefahr der Seuchenverschleppung zutrifft. Ist es dieser polizeiliche Gesichtspunkt, der die Erhebung der Steuer veranlasst und rechtfertigt, so muss sie aber auch überall da erhoben werden können, wo zum Betrieb des betreffenden Gewerbes gehörende Handlungen, welche die den polizeilichen Präventivmassregeln rufende Gefahr mitbegründen, vorgenommen werden. Speziell kann die Bezugsberechtigung danach bei Handelszweigen, bei denen diese Gefahr mit beiden Teilen der Handelstätigkeit, dem Ankauf der Ware und dem Weiterverkaufe bzw. der Lieferung derselben an die Abnehmer verbunden ist, wenn beide Tätigkeiten in verschiedenen Kantonen vor sich gehen, nicht auf einen dieser Kantone, denjenigen des An- oder Verkaufes oder gar des Geschäftssitzes des Händlers beschränkt sein. Die Folge der kumulativen Belastung des interkantonalen Distanzhandels in allen Kantonen, auf deren Gebiet er sich erstreckt und mit Handlungen der erwähnten Art über-

greift, ist daher mit der Zulassung der Abgabe als solcher nach ihrem Wesen von vorneherein, notwendig gegeben. Nachdem Art. 31 litt. e den Kantonen die Einführung solcher Steuern, unter dem einzigen Vorbehalte, dass sie den Grundsatz der Gewerbefreiheit selbst nicht beeinträchtigen dürfen, ausdrücklich gestattet, kann deshalb auch der daraus für den interkantonalen Gewerbebetrieb sich ergebenden Erschwerung das allgemeine Doppelbesteuerungsverbot des Art. 46 Abs. 2 BV nicht entgegengehalten werden, sondern sich eine Schranke dagegen, sowohl grundsätzlich, was die Erhebung der Steuer in diesem oder jenem Kanton überhaupt betrifft, als nach der Seite des Masses der Belastung am einzelnen Orte, nur aus jenem Vorbehalte ergeben. Auf diesen Boden hat sich denn auch das Bundesgericht noch in neuerer Zeit wiederholt gestellt. So im Urteile i. S. Meier gegen Aargau vom 18. Dezember 1913 (AS 39 I S. 557) in Bezug auf die Verkaufssteuer vom Kleinverkaufe gebrannter Wasser, in einem Falle, wo die bezügliche « Patentgebühr » vom Händler ausser im Kanton seines Geschäftssitzes noch in einem anderen gefordert worden war, wohin er Spirituosen geliefert hatte. Ferner in dem bereits erwähnten nicht publizierten Urteile i. S. Cuče gerade auch für die heute streitigen Patenttaxen der Viehhändler (die sich nach dem waadtländischen Gesetz in ähnlicher Weise wie nach dem Konkordat und dem zürcherischen Gesetz nach dem Umsatze abstufen und ebenfalls eine sehr beträchtliche Höhe erreichen können). Es könnte daher auch im vorliegenden Falle die gleichzeitige Belegung der Rekurrenten mit Grundtaxen und Umsatzgebühren in Bern für das Konkordatsgebiet, wo der Ankauf der Ware durch sie vor sich geht, und in Zürich für die dort stattfindende Ablieferung des Viehs an die Abnehmer nur aus dem Gesichtspunkte eines Verstosses gegen den Grundsatz der Gewerbefreiheit, wie ihn Art. 31 litt. e BV gegenüber derartigen Sondersteuern vorbehält, angefochten werden. Dass hier ein

solcher Verstoss vorliege, sei es weil die Abgaben im einzelnen Steuergebiet oder zusammengerechnet wegen ihrer Höhe prohibitiv wirken oder nach ihrer Ausgestaltung und Bemessung im einzelnen Kanton auf eine höhere Besteuerung (Sonderbelastung) des interkantonalen Handels als solchem gegenüber dem gleichartigen interkantonalen Verkehr hinauslaufen würden oder endlich weil die eine oder andere jener Tätigkeiten nicht zu denjenigen Handlungen gehören würde, die nach der Veranlassung der *ratio* der Steuer deren Ausdehnung darauf zu rechtfertigen vermögen, solange damit nicht noch andere Betriebshandlungen im Kantonsgebiet Hand in Hand gehen (vgl. über diese verschiedenen Gesichtspunkte das zit. Urteil Meyer), machen aber die Rekurrenten nicht geltend, geschweige versuchen sie es irgendwie nachzuweisen. Da es sich dabei nicht um ein Versehen in der Bezeichnung der anwendbaren Verfassungsvorschrift, sondern um tatsächliche Behauptungen handelt, die notwendig zum Fundament einer solchen Beschwerde gehören würden, kann es nicht Sache des Bundesgerichts sein, den Rekurs nach dieser Richtung zu ergänzen und zu untersuchen, ob sich allenfalls die streitigen Steuerbefreiungen im einen oder anderen Kanton aus solchen Erwägungen beanstanden liessen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Der Rekurs wird abgewiesen.

**35. Urteil vom 26. September 1924 i. S. Manz-Möller
gegen Zürich und Bern.**

Doppelbesteuerungsverbot. Kleiderfärberei und chemische Waschanstalt mit selbständigen Warenannahmestellen in andern Kantonen, die für den Färbereihaber kein Steuerdomizil begründen können.

A. — Die Rekurrentin betreibt in Burgdorf eine Kleiderfärberei und eine chemische Waschanstalt. In Zürich nehmen die Inhaberinnen von zwei Glättereien und einer Mercerie- und Geschirrhandlung Waren entgegen, um sie der Rekurrentin nach Burgdorf zum Waschen oder Färben zu schicken und nach dieser Behandlung wieder denjenigen abzuliefern, die sie abgegeben haben; sie erhalten hiefür Provisionen. Die Rekurrentin wird in Burgdorf von der Gemeinde und dem Staat besteuert. Am 29. April 1924 entschied die Finanzdirektion des Kantons Zürich, dass sie für die Jahre 1919 bis 1923 in Beziehung auf ihr Einkommen auch in Zürich steuerpflichtig sei, weil sich dort in ständigen Einrichtungen ein erheblicher Teil ihres Geschäftsbetriebes vollziehe.

B. — Gegen diese Verfügung hat Frau Manz am 23. Juni 1924 die staatsrechtliche Beschwerde an das Bundesgericht ergriffen mit den Anträgen:

«1. Es sei in Aufhebung der angefochtenen Verfügung... die Rekurrentin als im Kanton Zürich nicht einkommensteuerpflichtig zu erklären.

2. Eventuell: »

Die Rekurrentin macht geltend: Es liege verfassungswidrige Doppelbesteuerung vor. Sie betreibe ihr Geschäft nur im Kanton Bern. In Zürich habe sie keine ständigen körperlichen Anlagen. Die drei Läden, wo man die Waren zum Waschen oder Färben für sie annehme und nachher wieder zurückgebe, seien nicht von ihr, sondern von den dort den Betrieb leitenden Personen gemietet,