

daß die Rückzahlung erfolgen werde, ohne daß die Pflicht hiezu im Dispositiv ausdrücklich ausgesprochen zu werden braucht; —

erkannt:

Der Rekurs wird, soweit er sich gegen die Besteuerung im Kanton Nargau richtet, im Sinne der Erwägungen gutgeheißen und das angefochtene Urteil des Obergerichtes des Kantons Nargau vom 9. November 1904 demgemäß aufgehoben.

9. Urteil vom 29. März 1905 in Sachen Elektrizitätswerk Kubel gegen Appenzell A.-Rh. und St. Gallen.

Besteuerung des Einkommens eines auf dem Gebiete zweier Kantone liegenden Elektrizitätswerkes, das seinen « Gesellschafts- und Steuersitz » in einem dieser Kantone hat. — Auslegung der Konzessionen (Konzession von Appenzell A.-Rh., vom 17. November 1896 und 20. Juli 1897, Art. 6; Konzession von St. Gallen, vom 13. Juni 1897, Art. 7). — Massgebendes Kriterium für Besteuerung des Einkommens aus Geschäftsbetrieb. — Verteilung auf beide Kantone. — Vermögenssteuer. Rekurs hiegegen gestützt auf Art. 4 BV. Verfrühter Rekurs.

A. Die Rekurrentin, Aktiengesellschaft Elektrizitätswerk Kubel in Herisau, nützt die Wasserkraft der Urnäsch zur Erzeugung elektrischer Energie in folgender Weise aus: Das genannte Gewässer wird auf appenzellischem Gebiete, beim sogenannten Hundwiler Tobel, durch eine Wehranlage gestaut und das Wasser von hier durch einen 4624 M. langen Stollen in einen (zirka 1,500,000 m³ haltenden) Sammelweiher im sogenannten Gübjenmoos (oberhalb Winkeln) geleitet. Der Stollen reicht mit einer kurzen Strecke bei seinem Auslauf noch in st. gallisches Territorium, auf welchem sich auch der gesamte Weiher befindet. Dieser ist in östlicher Richtung, gegen die Kubelschlucht zu, durch einen großen Staudamm abgeschlossen. In dessen Mitte zweigt eine Druckleitung ab, durch welche das Wasser der unten in der Kubelschlucht liegenden Zentrale zugeführt wird, woselbst es die

Turbinen treibt, um nachher wieder in den Flußlauf geleitet zu werden. Druckleitung und Zentrale finden sich ganz auf st. gallischem Gebiet, während das für die Abgabe der elektrischen Kraft dienende Leitungsnetz sich über das Gebiet beider Kantone erstreckt. Das 97 M. betragende ausgenützte Gefälle der Urnäsch (von der Wehrstelle bis zum Unterwasser-Spiegel beim Turbinenhaus) entfällt nach dem Expertengutachten (unter c) weitaus zum größten Teil, mit über 90 M., auf das appenzellische Gebiet.

B. Ursprünglich war projektiert worden, die ganze Anlage auf appenzellischem Territorium zu erstellen. Aus technischen Gründen scheint man sich dann aber dafür entschlossen zu haben, zunächst den Sammelweiher, und dann gemäß der nunmehrigen Ausführung des Projektes, auch die Zentrale auf st. gallischem Gebiete anzulegen. Die Folge war, daß jetzt die Unternehmung nicht nur vom Kanton Appenzell A.-Rh., sondern auch vom Kanton St. Gallen eine Wasserrechts- und Wasserbaukonzession nachzusuchen hatte. In Betreff der mit der Erteilung dieser Konzession zusammenhängenden Fragen (Regelung des Wasserlaufes, Wasserzins, Vorkaufsrechte für die innerkantonalen Konsumenten bei der Abgabe von Energie, Rücklauf der Konzessionen, Besteuerung etc.) fanden im Jahre 1896 zwischen Vertretern der beiden Kantone und der Unternehmung (damals Initiativkomitee für das Elektrizitätswerk Kubel) konferenzielle Besprechungen statt. Was die hier allein in Betracht kommende Frage der Besteuerung anbetrifft, so trugen die appenzellischen Vertreter Bedenken gegen die Konzessionierung eines Projektes mit Zentrale auf st. gallischem Gebiet, weil dadurch die Besteuerungsrechte Appenzells beeinträchtigt werden könnten. Dem gegenüber erklärte die Unternehmung durch ihren Vertreter Dr. Janggen in einer Konferenz vom 13. März 1896 laut dem bezüglichen Protokoll: Sie verpflichte sich, den Gesellschaftssitz mit Steuerdomizil in Herisau zu nehmen; damit unterliege das Gesellschaftskapital den außerrhodischen Steuergesetzen, während die Liegenschaften auf st. gallischem Gebiet nach st. gallischem Rechte versteuert werden müssen; überhaupt müßten die Liegenschaften in den Kantonen versteuert werden, wo sie liegen; in Appenzell werde die Gesellschaft dagegen das ganze Einkommen sowie den Reservefonds versteuern. Mit Bezug hierauf erklärte

der eine Vertreter von St. Gallen: er habe nichts gegen die Verlegung des Domizils nach Herisau und finde diesen Ausweg rationell; während der andere sich äußerte: er glaube nicht, daß St. Gallen Einsprache erheben werde, wenn der Sitz nach Herisau komme, nur müsse dann auf (— ein Vorzugsrecht für die st. gallischen Konsumenten von —) 40 % der Kraft Anspruch gemacht werden. Die appenzellischen Vertreter sprachen sich ebenfalls im zustimmenden Sinne aus, wobei der eine immerhin die Prüfung des Vorschlags durch die Regierung besonders vorbehielt. Gestützt auf die Ergebnisse dieser Konferenzen verfaßte der Vertreter der Unternehmung, Dr. Janggen, die einzelnen Fragen betreffende Punktationen, deren Art. 3 die Besteuerung betrifft und wie folgt lautet: „Das Unternehmen hat für die ganze Dauer der Konzession Gesellschafts- und Steueritz in Appenzell A. Rh. zu nehmen, unbeschadet den Steueransprüchen { beider Kantone } für die auf { ihrem } Gebiete liegenden Grundstücke und Bauten. Für Verbindlichkeiten des Unternehmens gilt der Gerichtsstand desjenigen Kantons, in welchem dieselben eingegangen wurden oder zu erfüllen sind, für dingliche Klagen derjenige der gelegenen Sache. Das Werk wird nach der neuesten Variante des Güßensmoos-Projektes ausgeführt.“ In einem Schreiben des Regierungsrates von St. Gallen an denjenigen von Appenzell d. d. 17. März 1896 erklärte erstere Behörde, daß sie keinen Anstand genommen habe, heute der in den genannten Punktationen niedergelegten Verständigung beizustimmen, mit dem Vorbehalt, daß in Art. 3 derselben ein Zusatz aufgenommen werde, dahin, daß das Unternehmen im Kanton St. Gallen ein Domizil zu bezeichnen habe, an welchem es für in diesem Kanton eingegangene oder zu erfüllende Verbindlichkeiten belangt werden könne. — Ob dann vor den nachherigen Konzessionsverteilungen noch weitere auf die Besteuerungsfrage bezügliche Tatumstände eingetreten seien, speziell fernere Unterhandlungen stattgefunden haben, läßt sich aus den Akten nicht entnehmen.

Die Konzessionen der beiden Kantone enthalten nunmehr über die Steuerpflicht des Elektrizitätswerkes was folgt:

a) Die am 17. November 1896 und 20. Juli 1897 festge-

stellte Konzession Appenzells bestimmt in ihrem Art. 6 im Anschluß an die genannte Punktation 3:

„Die Unternehmung hat für die ganze Dauer der Konzession „Gesellschafts- und Steueritz im herwärtigen Kanton zu nehmen, „unbeschadet der Steueransprüche des Kantons St. Gallen für die „auf seinem Gebiete liegenden Grundstücke und Bauten.“ (Darun anschließend die Bestimmung der Punktation betreffend Gerichtsstand.)

Im ferneren besagt Art. 9 der Konzession: „Der Regierungsrat behält sich die Besteuerung der Unternehmung nach Maßgabe der herwärtigen Steuergesetzgebung vor.“

b) Die vom 13. Juni 1897 datierte st. gallische Konzession lautet dagegen in ihrem Art. 7 wie folgt:

„Der Unternehmung wird gestattet, für die Dauer der Konzession Gesellschafts- und Steueritz im Kanton Appenzell A. Rh. zu nehmen. Immerhin werden die Besteuerungsrechte des Kantons St. Gallen und der Gemeinde Straubenzell nach Maßgabe der jeweiligen Gesetzgebung ausdrücklich vorbehalten.“ (Folgt eine Gerichtsstandsbestimmung, die den Einwohnern des Kantons St. Gallen das Forum der Begründung und das der Erfüllung der streitigen Verbindlichkeit wahrt und die dasjenige der gelegenen Sache statuiert.)

C. Unterm 15. September 1902 erklärte das Finanzdepartement des Kantons St. Gallen: die Aktiengesellschaft Elektrizitätswerk Rubel habe im Kanton St. Gallen an direkten Steuern zu entrichten:

a) Vermögenssteuern an den Fiskus, die politische und die Schulgemeinde Straubenzell auf Grund und nach Maßgabe des vollen Verkehrswertes (Geschäftswertes) des Grundeigentums, wobei Gebäude mindestens zum Assuranzwerte in Betracht fallen.

b) Einkommensteuern vom gesamten Reingewinn: 5 % an den Staat und 1 % an die Schulgemeinde Straubenzell.

D. Unterm 10. Oktober 1902 eröffnete ferner der Regierungsrat des Kantons Appenzell A. Rh. der Aktiengesellschaft Elektrizitätswerk Rubel:

a) Dieselbe werde für die in genanntem Kanton sich befindenden Immobilien, ebenso für sämtliches bewegliches Vermögen

unter Abzug der darauf haftenden Schulden steuerpflichtig erklärt.

b) Der Kanton Appenzell A.-Rh. beanspruche die Einkommensteuer vom gesamten Reingewinn.

Sodann erließ die Landessteuerkommission von Appenzell A.-Rh. am 17. Oktober 1902 eine Verfügung, laut welcher sie, unter Berufung auf die von ihr einverlangte Jahresrechnung der Gesellschaft, die pro 1902 zu versteuernden Immobilien auf 800,000 Fr. taxierte und erklärte, es sei für dieses Jahr Umgang zu nehmen von der Besteuerung des beweglichen Vermögens, in Anbetracht des kleinen Betrages des Reservefonds, und von der Erhebung der Einkommensteuer in Hinsicht auf § 21 Abs. 2 des kantonalen Steuergesetzes (der einen Abzug von 4 % des Betriebskapitals vorsieht).

E. Daraufhin ergriff die Aktiengesellschaft Elektrizitätswerk Rubel gegen die genannten Schlussnahmen vom 15. September, 10. und 17. Oktober 1902 rechtzeitig wegen unzulässiger Doppelbesteuerung, Verletzung der Gleichheit vor dem Gesetz und Rechtsverweigerung den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht.

a) In Bezug auf die Einkommensteuer machte sie geltend: In den Ansprüchen der beiden Kantone liege unzweifelhaft eine Doppelbesteuerung, da jeder die Steuer vom gesamten Einkommen verlange. Die genannten Verfügungen seien daher aufzuheben in dem Sinne, daß Rekurrentin ihr Einkommen nur einem der Kantone versteuern müsse (ihrer Ansicht nach dem Kanton Appenzell A.-Rh., wo sie formell und tatsächlich ihren Sitz und zwar ihren einzigen Sitz habe); eventuell nur einmal in vom Bundesgericht festzustellenden Teilquoten für die beiden Kantone.

b) In Bezug auf die Vermögensbesteuerung wendet sich der Rekurs zunächst folgender Weise gegen die st. gallische Schlussnahme vom 15. September 1902: Diese Verfügung bringe in ihrem einten Teil, und zwar zutreffender Weise, die Spezialgesetzgebung über die Besteuerung der Aktiengesellschaften (Gesetze vom 22. Mai 1863 und 26. November 1887) auf die Rekurrentin zur Anwendung; soweit nämlich, als es sich um die Bemessung der Einkommensteuer auf 5 % an den Staat und 1 % an die Schulgemeinde handle und als von einer Besteuerung beweglichen Vermögens abgesehen werde: denn die früher ergangenen allgemeinen

Steuergesetze (vom 26. April 1832 und 27. Januar 1859) sehen im Gegensatz zu der genannten Spezialgesetzgebung eine Progressiv-Einkommensteuer und die Besteuerung auch des Mobilienvermögens vor. Dagegen verweigere die angefochtene Verfügung die Anwendung jener Spezialgesetze zum andern Teil, nämlich in Bezug auf die Besteuerung der Liegenschaften. Und zwar geschehe das lediglich deshalb, weil die Aktiengesellschaften nach den einschlägigen Sonderbestimmungen der Gesetze von 1863 und 1887 ihren Immobilienbesitz im Kanton nur an die politische- und Schulgemeinde und nur zur Hälfte ihres Kapitalwertes zu versteuern hätten, während die physischen Personen nach den (diesbezüglich auch auf die Rekurrentin angewandten) allgemeinen Steuergesetzen (von 1832 und 1859) für die Liegenschaften sowohl an den Staat als an die Gemeinde und nach deren Gesamtwert steuerpflichtig seien, und zwar die Steuerpflichtigen, welche (wie die Rekurrentin) außerhalb des Kantons wohnhaft sind, ohne Zulassung eines Abzuges der Hypothekarschulden. Dieses Vorgehen charakterisiere sich als eine verfassungswidrige Willkür.

Gegen die Beschlüsse der appenzellischen Behörden vom 10. und 17. Oktober, soweit sie die Vermögenssteuer betreffen, wendet die Rekurrentin ein: Der erhobene Anspruch, das gesamte (?) Immobilien- und das gesamte Mobilienvermögen der Rekurrentin im Kanton zu versteuern, laufe auf die Besteuerung des Aktienkapitals hinaus. Dieses mit Zugug der Obligationen- und sonstigen Schulden sei nämlich der buchmäßige Gegenwert der Gesamtanlage im Kostenbetrage von 4,636,000 Fr., von welcher $\frac{2}{5}$ d. h. 1,860,000 Fr. auf den Kanton Appenzell entfallen. Ziehe man aber von letzterer Summe in entsprechender Weise $\frac{2}{5}$ jener Schulden ab, so komme man auf 750,000 Fr., d. h. zirka die eingeschätzte Summe von 800,000 Fr. Nun sehe aber das appenzellische Steuergesetz (vom 25. April 1897) bei Aktiengesellschaften nur die Besteuerung des Einkommens und des Reservefonds vor (in Art. 19 Ziff. 2 und 14 Ziff. 4), nicht dagegen die des Aktienkapitals, welches ja in der Tat auch keinen Vermögensbestandteil, sondern eine Schuld gegenüber den Aktionären repräsentiere. Dementsprechend verfare man auch in der Praxis gegenüber allen andern Aktiengesellschaften des Kantons. Rekurs-

rentin werde somit willkürlich und rechtswidrig behandelt. Eine solche Behandlung liege auch insofern vor, als man bei der Besteuerung einfach die Anlagelkosten von Objekten, die Teile eines Zentralwerkes in St. Gallen seien und weder einen Verkehrswert repräsentieren noch Einnahmen bringen, zu Grunde legen wolle, während doch die Schätzung nach dem effektiven Verkehrswert der Objekte stattfinden müsse. Das Bundesgericht möge prinzipiell feststellen, was Rekurrentin zu versteuern habe und nach welchen Grundsätzen der Steuervert dieser Objekte ausgemittelt werden müsse.

F. Die Verfügung der appenzellischen Landessteuerverwaltung vom 17. Oktober 1902 war inzwischen von der heutigen Rekurrentin an den Regierungsrat weitergezogen worden, der am 2. Dezember 1902 beschloß: Es sei die Steuerveranlagung genannter Kommission im Prinzip gutgeheißen und auf das Quantitativ des Ansatzes bis zur Erledigung des beim Bundesgericht anhängigen staatsrechtlichen Rekurses nicht einzutreten.

G. In seiner Vernehmlassung auf den Rekurs d. d. 16. Dezember 1902 erklärt der Regierungsrat des Kantons St. Gallen, an der Verfügung seines Finanzdepartementes vom 15. September 1902 in allen Beziehungen festzuhalten, und beantragt er Abweisung des Rekurses, soweit dieser sich gegen die st. gallische Besteuerung beziehe. Das beanspruchte Recht zur Besteuerung des gesamten Nettoeinkommens stützt er darauf, daß die Anlagen und Einrichtungen für die Erzeugung von Licht und Kraft, als der Produkte des Betriebes der Rekurrentin, vollständig auf st. gallischem Boden gelegen seien, wogegen es für die Frage der Steuerpflicht nicht darauf ankommen könne, wo die Abgabe dieser Produkte stattfindet. Als für die Bemessung der Einkommensteuer maßgebende Vorschriften bezeichnet er den Art. 5 des Gesetzes vom 22. Mai 1863 und Art. 1 Abs. 2 desjenigen vom 26. November 1887.

In Bezug auf die Besteuerung der Liegenschaften stellt er sich unter näherer Begründung auf den Standpunkt, daß das Staatssteuergesetz vom 26. April 1832, speziell dessen Art. 8 litt. b, (— der die auswärtigen Eigentümer zur Besteuerung „nach dem vollen Werte und ohne Abzug der Hypothekarschulden“ ver-

hält —) Anwendung finden müsse. Denn die späteren Spezialgesetze vom 22. Mai 1863 und 26. November 1887 hätten nur einen interkommunalen Charakter und seien deshalb in ihrem vollen Umfange nur gegenüber den im Kanton domizilierten Gesellschaften anwendbar, während im übrigen die früheren Gesetzesbestimmungen, soweit dieselben, wie im vorwärtigen Punkte, nicht ausdrücklich beseitigt worden seien, daneben noch in Kraft stehen. Ob der auswärtige Eigentümer eine physische oder juristische Person sei, mache aber nach dem Staatssteuergesetz von 1832 keinen Unterschied.

Bemerkt werde endlich, daß der Regierungsrat in der Konzession vom 13. Juli 1897 die Besteuerungsrechte des Kantons und der Gemeinde Straubenzell noch ausdrücklich vorbehalten habe.

H. Der Regierungsrat des Kantons Appenzell A.-A. beantragt in seiner Vernehmlassung auf den Rekurs, diesen abzuweisen, soweit er gegen Verfügungen appenzellischer Behörden gerichtet sei, und die in der regierungsrätlichen Schlußnahme vom 10. Oktober 1902 aufgestellten Besteuerungsgrundsätze zu schützen. Dieser Antrag wird wie folgt begründet:

Die Steueransprüche des Kantons Appenzell A.-A. stützen sich in erster Linie auf die Art. 6 und 9 der appenzellischen Konzession (siehe oben B a). Diese Artikel seien das Ergebnis der von den Regierungen Appenzells und St. Gallens mit dem Rubelwerk gepflogenen konferenziellen Verhandlungen. Die allgemeine Fassung des Steuerartikels in der st. gallischen Konzession könne deshalb nur im Rahmen der ganz präzisen und detaillierten Fassung des obzitierten Art. 6 der appenzellischen Konzession interpretiert werden. Schon aus diesem Grunde könne man die Steuerpräventionen des st. gallischen Fiskus, soweit sie sich nicht auf die im Gebiete des Kantons St. Gallen liegenden Grundstücke und Bauten beziehen, den Steueransprüchen von Appenzell A.-A. nicht entgegenhalten. Und wenn sodann auch ein wirklicher materieller Unterschied zwischen den Steuerartikeln der beiden Konzessionen bestehen sollte, so würde das den Steuerrechten Appenzells aus Art. 6 seiner Konzession keinen Eintrag tun. Denn diesem Kanton seien seine Steuerrechte nach Maßgabe der in seiner Konzession diesbezüglich gestellten Bedingungen erwachsen,

ganz unbefürmert darum, ob wegen der vom Rubelwerk bei der st. gallischen Konzessionserteilung eingegangenen Bedingungen die objektiven Voraussetzungen der Doppelbesteuerung vorliegen oder nicht. Ein Steuersubjekt, das mehreren Kantonen gegenüber die Verpflichtung zur Besteuerung eines und desselben Steuerobjektes rechtsverbindlich übernommen habe, könne eben die Einrede der verfassungswidrigen Doppelbesteuerung nicht mehr erheben.

Von diesem Rechtsstandpunkte aus rechtfertige es sich zunächst, wenn Appenzell A. Rh. die Einkommensteuer vom gesamten Reingewinn verlange. Das Einkommen der Aktiengesellschaft sei gemäß appenzellischem Rechte (§ 19 Ziff. 2 und § 6 Abs. 2 des kantonalen Steuergesetzes vom 25. April 1897) am Wohnorte, als welcher hier der konzessionsgemäße Gesellschafts- und Steuerort zu gelten habe, zu versteuern. Auch wenn bei der Frage nach der Berechtigung zum Bezug der Einkommensteuer von der Anerkennung des Steuerpflichtigen laut der Konzession abgesehen werde, so könne der Entscheid nicht anders lauten: Bundesrechtlich sei das Einkommen aus Gewerbebetrieb vollständig am Wohnort, hier also dem durch die Statuten der Rekurrentin vorgesehenen Gesellschafts- und Steuerort Herisau, zu versteuern, soweit nicht anderweitig eine besondere Geschäftsniederlassung bestehe. Wolle man aber das maßgebende Kriterium in der Existenz einer selbständigen und unter selbständiger Leitung stehenden Anlage sehen, so würde dasselbe doch beim Rubelwerk fehlen. Die Anlage sei eben hier nicht nach Kantonsgrenzen in zwei selbständige Teile trennbar, sondern ein einheitliches Ganzes, und die Erzeugung von Licht und Kraft finde eben nicht in dem Sinne auf st. gallischem Boden statt, daß dabei die Leistung der auf appenzellischem Territorium befindlichen, hochbedeutenden Anlagen irgendwie ausgeschaltet werden könnte. Bei dieser Sachlage entspreche es der bundesrechtlichen Auffassung, das Einkommen aus der einheitlichen industriellen Anlage am Orte des Unternehmens zur Steuer heranzuziehen.

Aus gleichen Gründen habe Appenzell A. Rh. schon laut der Konzession die Berechtigung zur Erhebung der Vermögenssteuer von dem auf seinem Gebiete liegenden unbeweglichen und vom gesamten beweglichen Vermögen. Zur Gutheißung seiner An-

sprüche gelange man zudem hier wiederum aus allgemeinen Rechtsgrundsätzen, laut welchen, wie das auch die bundesgerichtliche Praxis annehme, bei einer Aktiengesellschaft der Kanton, in welchem sie ihren Sitz hat, zur Besteuerung ihres dortigen Grundeigentums und ihres beweglichen Kapitalvermögens berechtigt sei.

Unstichhaltig seien sodann auch die Gründe, mit denen die Rekurrentin die Vermögenssteueransprüche Appenzell A. Rh. unter dem Gesichtspunkte einer Verletzung der Rechtsgleichheit und einer verfassungswidrigen Willkür anfechte. Die vorgenommene Steueranlagung beruhe darauf, daß die Soll-Konti der Bilanz, mit Ausnahme des 4,600,000 Fr. betragenden Anlage-(Bau-)Konto, als durch die verschiedenen Haben-Konti der Bilanz, mit Ausnahme des Aktienkapital- und des Obligationen-Konto kompensiert angenommen worden, und daß von den $\frac{2}{5}$ des Wertes der Anlagen, die auf die im Kanton Appenzell liegenden Anlagen entfallen, die entsprechende Quote des Obligationenkapitals von 2,000,000 Fr. in Abzug gebracht worden seien. Diese Steueranlagung sei eine für die Rekurrentin milde und beeinträchtige deren Rechte nicht. Wenn Rekurrentin geltend mache, daß das appenzellische Steuergesetz eine Besteuerung des Aktienkapitals, worauf die angefochtene Verfügung hinauslaufe, nicht kenne, so handle es sich hier bei um eine der bundesgerichtlichen Kognition entzogene Frage der Interpretation kantonalen Steuerrechts, und übrigens habe der Regierungsrat den in Betracht kommenden § 14 Ziff. 1 des Steuergesetzes (welcher das Vermögen „eines im Kanton wohnhaften Bürgers oder Nichtbürgers, der im Kanton Wohnort genommen hat“ der Vermögenssteuer unterwirft) richtig ausgelegt, indem er ihn als auch auf juristische Personen anwendbar erklärt. Diese Auslegung entspreche auch der Praxis (— wofür eine Anzahl Beispiele namhaft gemacht und bemerkt wird, daß die Rekurrentin zu Unrecht auf appenzellische Eisenbahngesellschaften hinweise, indem bei ihnen die Erhebung von Vermögenssteuern lediglich deshalb unterbleibe, weil bei ihnen die Schuldenlast den Aktienwert übersteige —). Endlich sei Rekurrentin auch damit nicht zu hören, daß unrichtiger Weise Objekte als Immobilien besteuert worden seien, denen der Immobilientypus abgehe, und daß der effektive Verkehrswert der Objekte zu hoch eingeschätzt worden sei.

Eine solche Diskussion über die quantitative Steuereinschätzung gehöre nicht vor das Bundesgericht und die Zumutung, dieses möge selbst feststellen, was die Rekurrentin zu versteuern habe und nach welchen Grundsätzen der Steuerwert der Objekte auszumitteln sei, müsse ohne weiteres abgelehnt werden. Übrigens seien die bezüglichen Anbringen auch materiell unbegründet.

I. Durch Verfügung vom 4. Februar 1903 ordnete der Instruktionsrichter Replik und Duplik an, mit der Maßgabe, daß darin nur noch der obschwebende interkantonale Steuerkonflikt, die Einkommensteuer betreffend, Gegenstand der Erörterungen bilden dürfe. Die letztere Einschränkung gründet sich auf die Erwägung, daß in Betreff der Vermögenssteuer es sich um die Anwendung der kantonalen Steuergesetze handle und ziffermäßige auf einer konkreten Steuerveranlagung beruhende Entscheide noch nicht vorliegen.

K. In der Replik macht das Rubelwerk unter Berufung auf die Entstehungsgeschichte der beiden Konzessionen (vergl. oben sub B) geltend, daß ein Domizil und Steuerort der Rekurrentin regelndes, die Vermeidung einer Doppelbesteuerung bezweckendes Abkommen zwischen ihr und den beiden Kantonen vorliege. Daß Rekurrentin, wie die appenzellische Regierung (eventuell) behaupte, auf den verfassungsrechtlichen Schutz gegen Doppelbesteuerung ihres Einkommens verzichtet habe, stehe in direktem Widerspruch mit der Tatsache, daß sie im Einverständnis beider Kantone nur ein Steuerdomizil habe nehmen müssen. Die st. gallische Konzession habe sie, in Rücksicht auf deren in gleicher Weise in der appenzellischen sich findenden Hauptsatz, wonach Sitz und Steuerdomizil nur in Herisau sei, ruhig akzeptieren können; dies um so eher, als kein Kanton gegen das Bundesrecht eine Doppelbesteuerung erzwingen könne. Grundsätzlich halte Rekurrentin nach wie vor Appenzell A.-Rh. als zum Bezuge der Einkommensteuer berechtigt. Eventuell möge das Einkommen in jedem Kantone zu je einem Teile versteuert werden.

L. In ihrer Duplik kommt die Regierung von Appenzell A.-Rh. gestützt auf eine Darstellung der Entstehungsgeschichte der beiden Konzessionen neuerdings zu dem Schlusse, daß nach den betreffenden Bestimmungen dieser Konzessionen Appenzell und nicht St.

Gallen die Einkommensteuer beziehen dürfe. Eventuell, falls der Regierungsrat des Kantons St. Gallen diese Auslegung seiner Konzession nicht gelten lassen müßte, hätte die Rekurrentin allein die Konsequenz aus der Tatsache zu tragen, daß sie neben der appenzellischen auch die st. gallische Konzession angenommen habe. Die appenzellischen, ihrem Inhalte nach unbestrittenen Steuerbestimmungen seien von der Rekurrentin vorbehaltlos akzeptiert worden, und es sei daraus dem appenzellischen Fiskus ein Rechtsanspruch auf diejenigen öffentlichen Leistungen erwachsen, welche die Gegenleistungen des Konzessionsinhabers bedeuten. Die Behauptung der Rekurrentin, sie habe durch die Annahme der beiden Konzessionen nicht auf die Einrede bundesrechtlich unzulässiger Doppelbesteuerung verzichtet, könne von Bedeutung nur sein im Verhältnis der Rekurrentin zum st. gallischen, nicht aber zum appenzellischen Regierungsrat. Letzterer müsse auch gegen die eventuell vorgeschlagene Teilung des Steuerrechts protestieren, von der Erwägung aus, daß Appenzell seinen Rechtsanspruch auf Besteuerung des gesamten Einkommens nicht allein auf die in den tatsächlichen Verhältnissen liegenden objektiven Voraussetzungen der Steuerpflicht stütze, sondern in erster Linie auf die vom Steuerpflichtigen ihm gegenüber eingegangenen Verpflichtungen, also auf einen Vertrag mit öffentlich rechtlichem Inhalte, dem Art. 46 BV nicht im Wege stehe. Eventuell werde neuerdings betont, daß auch abgesehen hiervon, nach ausschließlich steuerrechtlichen Grundsätzen beurteilt, die alleinige Berechtigung von Appenzell A.-Rh. zur Einkommenbesteuerung anzuerkennen wäre.

M. Auch der st. gallische Regierungsrat hält in seiner Duplik an seinem Antrage, ihm ausschließlich das Recht zum Bezuge der Einkommensteuer zuzusprechen, fest, wobei er davon auszugehen erklärt, daß selbstverständlich eine auswärtige Besteuerung des Einkommens der Rekurrentin ausgeschlossen sei. Bezüglich der die Steuerfrage betreffenden Konzessionsartikel nimmt er an, daß nicht deren Entstehungsgeschichte, sondern deren endgültige Fassung und Formulierung maßgebend sei. Danach habe sich aber St. Gallen für den Kanton und die Gemeinde Straubenzell das Recht auch zur Einkommenbesteuerung ausdrücklich vorbehalten. Bundesrechtlich sei dasselbe ebenfalls gerechtfertigt (wofür die bereits in der

Rekursantwort [oben G] gegebene Begründung erneuert wird). Zu einer Repartition zwischen den beiden Kantonen liege unter den vorhandenen Umständen keine rechtsgemässige Veranlassung vor.

N. (Augenscheinsverhandlung.)

O. In der Folge ordnete der Instruktionsrichter in der Angelegenheit noch eine technische Expertise an. Das durch die Experten, Stadtmann Schmidt inarau und Ingenieur Wagner in Zürich erstattete Gutachten spricht sich über die in Betracht kommenden Verhältnisse im folgenden Sinne aus:

I. Zur Erzeugung des Reingewinnes tragen bei:

1. Sämtliche Bestandteile des Werkes, nämlich: a) das Wasserwerk (Stollen und Weiher), b) die Centrale und c) das Leitungsnetz inklusive Transformatoren. Nach dem gegenwärtigen Stande befinden sich laut einer bezüglichen Aufstellung des Unternehmens 35,61 % des Gesamtanlagewertes dieser Bestandteile auf appenzellischem und 64,39 % auf st. gallischem Gebiete.

2. Das im Unternehmen beschäftigte Personal (Direktion, kaufmännisches Bureau, technisches Bureau und Magazin, Centrale, Plasmonteur); insgesamt 49 Mann, zum weitaus größten Teil im Kanton St. Gallen tätig.

3. Die Abonnenten. Vom produzierten Strom werden derzeit 34 % (zirka $\frac{1}{3}$) im Kanton Appenzell und 66 % (zirka $\frac{2}{3}$) im Kanton St. Gallen konsumiert und verteilen sich die bezüglichen Einnahmen im Verhältnis von 43 % (Appenzell) zu 57 % (St. Gallen).

II. Die Betriebseinnahmen und Ausgaben (laut Rechnung pro 1903/4) seien wie folgt auf die beiden Kantone zu verteilen:

a) Die Einnahmen aus der Stromabgabe und den Zählermieten im oben angegebenen Verhältnisse von 43 % zu 57 %; die Einnahmen aus Installationen bei den Abonnenten nach Maßgabe des Anschlusses (des Quantums der an sie abgegebenen Kraft, d. h. zirka $\frac{1}{3}$ bzw. $\frac{2}{3}$; s. oben I, 3); die bilanzmäßigen Einnahmen aus den Installationen im Werke selbst nach Maßgabe des auf die beiden Kantone entfallenden Anlagewertes (d. h. von 35,61 % zu 64,39 %); die Einnahmen aus Pachtzinsen seien dem Kantone, in welchem das Pachtgrundstück liegt, zuzuweisen.

Der Saldovortrag der Rechnung repartiere sich nach den Stromeinnahmen.

Auf dieser Grundlage gelange man dazu, von den Gesamteinnahmen des letzten Rechnungsjahres, d. h. 758,615 Fr. 69 Cts., Appenzell eine Quote von 301,476 Fr. 06 Cts. und St. Gallen eine solche von 457,139 Fr. 63 Cts. zuzuweisen.

b) Von den Ausgaben, im letzten Rechnungsjahr 591,168 Fr. 87 Cts. betragend, seien die direkten Betriebskosten (402,868 Fr. 66 Cts.) nach Maßgabe der angeschlossenen Kilowatt, also $\frac{1}{3}$ auf Appenzell und $\frac{2}{3}$ auf St. Gallen zu verlegen, die Ausgaben für Verzinsung und Amortisation (188,300 Fr. 21 Cts.) nach den in den Kantonen gelegenen Anlagewerten (Appenzell 35,61 %, St. Gallen 64,39 %). Damit entfallen an Ausgaben auf Appenzell 201,343 Fr. 25 Cts. und auf St. Gallen 389,825 Fr. 65 Cts.

c) Der Reingewinn des letzten Rechnungsjahres (167,446 Fr. 82 Cts.) repartiere sich als im Verhältnis von 100,132 Fr. 81 Cts. (Appenzell) zu 67,314 Fr. 01 Cts. (St. Gallen).

Demnach tragen die im Kanton Appenzell vorhandenen Betriebseinrichtungen mit 60 % und die im Kanton St. Gallen gelegenen mit 40 % zur Erzeugung des Reingewinnes bei. Mit ziemlicher Sicherheit lasse sich sagen, daß auch in den frühern Rechnungsperioden der Reingewinn sich im erwähnten Verhältnisse auf die beiden Kantone verteilt habe. Dagegen dürfte voraussichtlich die Ausführung der projektierten Sitteranlage zu einer Veränderung der Verhältnisse führen, wobei es alsdann ein leichtes sein werde, nach den gleichen Maximen eine neue Berechnung aufzustellen.

III. Die Frage, ob in jedem Kanton ein selbständiger Betrieb des Elektrizitätswerkes hinsichtlich der Kraftstation möglich sei, müsse verneint werden, namentlich in Rücksicht darauf, daß der hauptsächlichste Teil der Bruttowasserkraft (welch letztere sich als Produkt von Bruttogefälle und Wasserquantum darstelle) dem Gebiete Appenzells angehöre, während andererseits die rohe Wasserkraft in mechanische Energie umsetzende Turbinenanlage auf dem Gebiete St. Gallens liege, irgend eine Trennung dieser Anlagen aber, so wie sie einmal erstellt seien, als technisch unmöglich erscheine. Wohl aber wäre bezüglich der Verteilungsanlagen

ein selbständiger Betrieb des Elektrizitätswerkes in jedem Kanton möglich nach Vornahme einer Trennung der Leitungsneze und Erstellung einer neuen Verbindungsleitung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

A. In Bezug auf die Besteuerung des Einkommens der Rekurrentin:

1. Es liegt unzweifelhaft ein Fall von Doppelbesteuerung in tatsächlicher Beziehung insoweit vor, als jeder der rekursgegnerischen Kantone, Appenzell A.-Rh. und St. Gallen, das gesamte Einkommen der Rekurrentin zur Steuer heranziehen will. Für die Frage, ob und inwieweit dieses Vorgehen von Seiten des einen oder andern der genannten Kantone eine Verletzung des Art. 46 BB enthalte, fällt vor allem in Betracht, daß der Rechtsgrund, auf den jeder von ihnen seine Steueransprüche stützt, nicht oder doch nicht in erster Linie seine Steuergesetzgebung als solche allein und sein allgemeines Besteuerungsrecht bildet, so daß es sich lediglich darum handeln würde, welcher von ihnen unter Ausschluß des andern bzw. in welchem beschränkten und den andern beschränkenden Umfange ein jeder von ihnen bundesrechtlich befugt sei, seine Steuerhoheit zur Geltung zu bringen. Vielmehr gründen beide Kantone, mit besonderer Entschiedenheit namentlich Appenzell A.-Rh., ihre Ansprüche auf die Steuerartikel in den beidseitig erteilten Konzessionen als einen speziellen Rechtstitel, in dem Sinne, daß die Rekurrentin durch die Annahme der betreffenden Konzession sich den in ihr enthaltenen steuerrechtlichen Vorschriften unterzogen, d. h. eine besondere öffentlich-rechtliche Verpflichtung, die Besteuerung nach Maßgabe dieser Artikel sich gefallen zu lassen, übernommen habe. Zuvörderst ist also zu prüfen, welche Bedeutung den angerufenen Konzessionsbestimmungen für die Streitfrage, wie sich die Einkommenbesteuerung der Rekurrentin in interkantonalen Beziehung zu gestalten habe, beizulegen sei.

2. In dieser Hinsicht behauptet nun vorab die Rekurrentin selbst nicht, daß ihr durch die Steuerartikel der rekursgegnerischen Kantone irgendwie, in Abweichung vom ordentlichen Steuerrechte, eine privilegierte Stellung habe angewiesen werden wollen. Ihr Standpunkt ist gegenteils der, daß die zwischen ihr und den Vertretern beider Kantone gepflogenen Verhandlungen, soweit sie die

Steuerfrage betreffen, und, als Ergebnis derselben, die beidseitigen Steuerartikel bezweckt hätten, eine ausnahmsweise *Belastung* der Rekurrentin, namentlich eine unzulässige Doppelbesteuerung, zu vermeiden und die Anwendung der ordentlichen steuerrechtlichen Normen auf sie zu sichern. Ihrer Ansicht nach wäre das in der Weise geschehen, daß die beiden Konzessionen gemeinsam das Recht zur Besteuerung des Einkommens für den Kanton Appenzell A.-Rh., unter Ausschluß des Kantons St. Gallen, vorgeesehen hätten.

Diese Auffassung bedarf einer Prüfung in zweifacher Beziehung: einmal was die Bedeutung der beiden Konzessionen in Bezug auf das verfassungsmäßige Verbot der Doppelbesteuerung, und sodann, was die Frage anbelangt, ob die Konzessionen das beidseitige Steuerrecht der zwei Kantone nicht in einer besondern Weise abgrenzen, die von der Abgrenzung abweicht, wie sie nach den allgemeinen Regeln für interkantonalen Steuerverhältnisse sich gestalten würde.

3. In ersterer Beziehung hat der Vertreter des Kantons Appenzell, in direktem Gegensatz zur Rekurrentin, dahin argumentiert, daß das bundesrechtliche Verbot der Doppelbesteuerung, weit entfernt, durch die Konzessionen gewahrt worden zu sein, gerade kraft derselben außer Anwendung falle, indem sich die Rekurrentin durch deren Annahme verpflichtet habe, ihr Einkommen nach Maßgabe der Steuerartikel der Konzessionen zu besteuern, also in jedem Kanton (sofern wenigstens die st. gallische Konzession, wie das bei der appenzellischen außer Zweifel stehe, im Sinne einer Beanspruchung der Einkommensbesteuerung auszulegen sei). Hierauf ist nun aber zu bemerken, daß ein Verzicht auf die verfassungsmäßigen Garantien gegen Doppelbesteuerung, wenn auch ein solcher in der behaupteten Weise durch eine dahingehende Willenserklärung des Steuersubjektes gegenüber den konkurrierenden Steuergewalten rechtlich gültig erfolgen mag, jedenfalls bestimmt dargetan sein muß, während es hier an den dafür erforderlichen aktienmäßigen Anhaltspunkten fehlt. Zunächst lassen die bereits erwähnten Verhandlungen der Beteiligten über die Steuerfrage deutlich erkennen, daß man in der Tat, wie die Rekurrentin angibt, ihr nicht eine doppelte Besteuerung zumuten wollte, sondern gegen-

teils darauf bedacht war, eine solche durch eine entsprechende Vereinbarung zu vermeiden, ein Bestreben, das im Steuerartikel der sogenannten Punktationen seinen bestimmten Ausdruck gefunden hat. Allerdings hat dann St. Gallen dem Steuerartikel seiner Konzeption schließlich eine Fassung gegeben, welche, wenn man ihn mit dem sich an den Punktationsartikel anschließenden appenzellischen zusammenhält, auf den ersten Blick die Annahme aufkommen läßt, daß die Rekurrentin zuletzt doch noch von beiden Kantonen kraft ihrer Konzeptionen der Einkommensteuerpflicht unbeschränkt unterstellt worden sei. Indessen führt eine genauere Betrachtung zur Verwerfung dieser Auffassung: Nachdem nämlich das bisherige Verhalten auch der st. gallischen Behörden deutlich den Willen, der Rekurrentin gegenüber Art. 46 BB zu beobachten, zu erkennen gegeben hatte, durfte und mußte die Rekurrentin bei Erteilung der st. gallischen Konzeption sich für versichert halten, daß Sinn und Tragweite derselben nicht sein könne, die ihr nach den bisherigen Erklärungen von St. Gallen zugeordnete Steuerpflicht in der Weise und selbst für den Fall auszudehnen, daß dies nunmehr eine Doppelbesteuerung nach sich ziehen würde. Eine derartige Absicht des st. gallischen Konzeptionärs wäre in Rücksicht auf das Vorgegangene irgendwie in einer besondern Erklärung zur Äußerung gekommen und zu bringen gewesen. Statt dessen spricht sich die st. gallische Regierung noch vor Bundesgericht dahin aus, daß St. Gallen, indem es die Besteuerung des Einkommens beanspruche, selbstverständlich von der Annahme ausgehe, eine anderwärtige Besteuerung des Einkommens sei ausgeschlossen. Und wenn Appenzell vor Bundesgericht dem entgegen einen Verzicht der Rekurrentin auf den verfassungsmäßigen Schutz gegen Doppelbesteuerung behauptet, so tut es dies doch selbst wiederum nur in eventueller Weise, während es in erster Linie auch vom Ausschlusse einer solchen (— im Sinne seines alleinigen Rechtes zur Einkommensbesteuerung —) ausgeht. Dies alles läßt den Standpunkt als richtig erscheinen, daß, sofern St. Gallen mit seiner neuen Fassung des Steuerartikels materiell weitergehende Ansprüche als bisher zu erheben bezweckt, das allein im Sinne einer entsprechenden Einschränkung der appenzellischen Steuerhoheit gemeint sein kann, und daß also die Abweichung von der in den Punkta-

tionen enthaltenen Redaktion lediglich zur Folge haben konnte, die Ungewißheit darüber zu vermehren, wer von den beiden Kantonen und eventuell zu welcher Quote jeder von ihnen das auf alle Fälle nur einmal zu versteuernde Einkommen der Rekurrentin als seiner Steuerhoheit unterstellt ansehen dürfe. Gegen die Annahme einer durch die beiden Konzeptionen geschaffenen Zulässigkeit von doppelter Besteuerung läßt sich endlich die Erwägung geltend machen, daß, wenn auch durch die Konzeptionierung einer Unternehmung wie die vorliegende für das die Konzeption erteilende Gemeinwesen besondere finanzielle Befugnisse bezw. für den Konzeptionär entsprechende Verpflichtungen begründet werden können, das doch naturgemäß in Bezug auf die dem Konzeptionär zukommende spezielle Rechtsstellung geschehen wird, durch Auflegung von Konzeptionsgebühren, ic., wogegen es ferner liegt, mit der Konzeptionserteilung eine Verschärfung der ordentlichen gesetzlichen Steuerpflicht des Konzeptionärs, wenn auch im Sinne eines Äquivalents für durch die Konzeption erlangte Vorteile, zu verbinden. Daß hier die beiden Kantone von dieser sachlich gerechtfertigten Auffassung hätten abgehen wollen, kann man mangels erforderlicher Anhaltspunkte dafür ebenfalls nicht sagen.

4. Damit verbleibt, was die rechtliche Würdigung der streitigen Steuerartikel anbetrifft, noch die Frage, ob diese Artikel die allgemeinen Normen in interkantonalen Steuersachen nicht wenigstens insoweit außer Anwendung setzen, als zu entscheiden ist, welcher Kanton und eventuell zu welcher Quote ein jeder gegenüber der (gegen Doppelbesteuerung bundesrechtlich geschützten) Rekurrentin zur Einkommenbesteuerung berechtigt sei.

Hierbei ist zunächst bezüglich der st. gallischen Konzeption zu bemerken, daß allerdings deren Art. 7 die Besteuerungsrechte (und damit insbesondere das Recht zur Einkommensbesteuerung) des Kantons St. Gallen und der Gemeinde Straubenzell besonders vorbehält. Allein gleichzeitig wird in Übereinstimmung mit der appenzellischen Konzeption der der Rekurrentin durch diese Konzeption vorgeschriebene „Gesellschafts- und Steuerstz“ im Kanton Appenzell A.-Rh. ausdrücklich anerkannt. Danach kann St. Gallen, was die Einkommensteuer anbetrifft, höchstens beanspruchen wollen, daß, trotzdem Rekurrentin Wohn- und Steuerstz in Appenzell

A.-N. haben dürfen und auch haben möge, dennoch ihr Einkommen, wenigstens zum Teil, in St. Gallen zu versteuern sei. Der ausschlaggebende Punkt liegt also in der Auslegung des appenzellischen Konzessionsartikels 6, wonach die Rekurrentin „für die ganze Dauer der Konzession Gesellschafts- und Steuerfisk im hierwärtigen Kanton zu nehmen hat, unbeschadet der Steueransprüche des Kantons St. Gallen für die auf seinem Gebiete liegenden Grundstücke und Bauten.“ Auch in Bezug auf diese Bestimmung läßt sich nun aber nicht sagen, daß damit das Recht in Anspruch genommen werden wolle, die Einkommensteuer zu einer größern Quote zu erheben, als es die ordentlichen bundesrechtlichen Normen gestatten würden. Die wirkliche Tragweite der fraglichen Konzessionsbestimmung ergibt sich aus ihrer Entstehungsgeschichte: Danach ist der Grund zu ihrer Aufstellung darin gelegen, daß Appenzell, als das ursprüngliche Bauprojekt, gemäß welchem die ganze Anlage auf seinem Territorium erstellt worden wäre, abgeändert wurde und nach dem neuen Projekt der größte Teil der Anlage auf st. gallischem Gebiet zu liegen kommen sollte, zu befürchten begann, es könnte nunmehr seines Rechtes zur Besteuerung der Rekurrentin „und speziell zur Einkommensbesteuerung“ nach interkantonalen Steuergrundsätzen überhaupt verlustig gehen, trotz des Umstandes, daß die Wasserkraft wesentlich seinem Gebiete angehört und durch eine auf demselben befindliche Anlage gefaßt wird. Einer solch nachteiligen Folge glaubte man (und zwar wohl unter dem Einflusse der frühern, unten näher zu erwähnenden bundesgerichtlichen Praxis) nur dadurch begegnen zu können, daß man die Rekurrentin zur Fixierung ihres rechtlichen Domizils im Kanton Appenzell A.-N. verhielt. Damit wollte man sich die Steuerberechtigung nach Maßgabe der allgemeinen bundesrechtlichen Grundsätze, wie sie unter den nunmehr gegebenen Verhältnissen Platz zu greifen hätten, wahren, allerdings in der Meinung, daß dabei das appenzellische Domizil als rechtlich erhebliches Moment zu Gunsten Appenzells angesehen werde, in dem Umfange, wie die jeweilige bundesrechtliche Praxis in interkantonalen Steuerfragen diesem Momente Gewicht beilege. Nicht als dargetan kann dagegen gelten, daß die Absicht der konzessionierenden

Behörde noch weitergehend die gewesen sei, ihr Steuerrecht über das nach jenen bundesrechtlichen Grundsätzen berechnete Maß auszudehnen, d. h. gegenüber dem Nachbarkanton die Zumutung zu erheben, trotzdem die Erzeugung des Einkommens nicht mehr (wie nach dem ursprünglichen Projekte) einzig auf appenzellischem Gebiete erfolgt, dennoch auf dem ausschließlichen Bezuge der Einkommenssteuer zu bestehen und zwar selbst, wenn das dem interkantonalen Steuerrechte zuwider sein sollte.

5. Danach gelangt man zu dem Ergebnis, daß die beidseitigen Konzessionsbestimmungen materiell für den zu entscheidenden Steuerkonflikt, wenigstens soweit es sich um die in Frage stehende Einkommensteuer handelt, von keiner eine Sonderbehandlung des Falles rechtfertigenden Bedeutung sind, weder was das Verhältnis der Rekurrentin zu den beiden Kantonen, noch was dasjenige der letztern unter sich anbetrifft, daß vielmehr die Streitfrage ihre Beurteilung ausschließlich nach den allgemeinen bundesrechtlichen Normen erfahren muß.

Hievon ausgegangen, kann nun aber vorerst der Umstand, daß die Rekurrentin „Gesellschafts- und Steuerfisk“ im Kanton Appenzell A.-N. zu nehmen hat, nicht zur Folge haben, für diesen Kanton das alleinige Recht zum Bezuge der Einkommensteuer zu begründen. Wie der Vertreter Appenzells selbst andeutet, steht die gegenwärtige bundesgerichtliche Praxis in Doppelbesteuerungssachen nicht auf dem allerdings früher eingenommenen Standpunkte, als maßgebendes Kriterium für die Befugnis zur Besteuerung des Einkommens aus Geschäftsbetrieb das Domizil des zu Besteuernden im zivilrechtlichen Sinne und eventuell den zivilrechtlichen Begriff der Zweigniederlassung anzusehen. Vielmehr ist dieselbe mehr und mehr dazu gelangt, an Stelle des Subjektes des Einkommens der Einkommensquelle Bedeutung beizulegen, den wirtschaftlichen Gesichtspunkt des Entstehungsprozesses des zu steuernden Einkommens in den Vordergrund zu rücken und demnach als wesentlich zu betrachten, ob und inwieweit in dem ein Besteuerungsrecht beanspruchenden Kantone Betriebskapital oder Arbeit als Faktoren für die Gewinnung eines Ertrages oder (in Bezug auf das steuerpflichtige Subjekt ausgedrückt) eines Einkommens mitwirken. Dabei hat freilich auch die nunmehrige

Praxis diesen Gedanken insofern nicht zu seiner letzten Konsequenz durchgeführt, als sie es für die Begründung eines Steuerrechtes zu Gunsten eines Kantons nicht für genügend erachtet, daß dieser überhaupt der Einkommenserzielung dienende Produktionsfaktoren aufweisen kann, sondern stets gefordert hat, daß diese Produktionsfaktoren vereint eine gewisse ökonomische Selbständigkeit besitzen müssen, die in dem doppelten Merkmal ständig vorhandener Betriebseinrichtungen und einer gesonderten Betriebsleitung zum Ausdruck zu kommen habe (vergl. Amtl. Samml., Bd. XXIII, Nr. 73 Erw. 1; Bd. XXIV, 1. Teil, Nr. 83 Erw. 8, Bd. XXVII, 1. Teil, Nr. 75 Erw. 3; Bd. XXIX, 1. Teil, Nr. 2 und Entscheid vom 13. Oktober 1904 i. S. Elektrizitätswerk Hagneck*). Zu Unrecht beruft sich nun aber der Vertreter Appenzells auf diese Rechtsprechung mit der Begründung, daß im Kanton St. Gallen eine selbständige Betriebsleitung nicht stattfindet und deshalb, bei der Untrennbarkeit der Gesamtanlage, der appenzellische Sitz des Unternehmens zu Gunsten des alleinigen Besteuerungsrechtes Appenzells den Ausschlag geben müsse. Hierbei wird der wesentliche Unterschied in den tatsächlichen Verhältnissen zwischen jenen frühern Fällen und dem jetzt zu beurteilenden übersehen: dort war jeweils entweder in einem der Kantone ein bestimmter und als solcher anerkannter wirtschaftlicher Zentralpunkt der Unternehmung gegeben und fragte es sich, ob in einem andern Kantone befindliche Produktionselemente von sekundärem Umfange ein Besteuerungsrecht dieses Kantons zu rechtfertigen vermöchten oder nicht; oder es waren dann, wie im zitierten Falle Sarasin, Stähelin & Cie. (Amtl. Samml. Bd. XXIII, Nr. 73), zwei gleichwertige Zentren mit verschiedenen Funktionen, die sich auseinander halten ließen, vorhanden. Hier nun aber liegt die Sachlage so, daß von einem eigentlichen wirtschaftlichen Mittelpunkte in einem der Kantone, oder von einer Sönderung der Betriebsfunktionen nach den beiden Kantonen sich nicht sprechen läßt, daß vielmehr das Unternehmen steuerrechtlich (wenigstens was die Einkommensteuer anbetrifft)

* Amtl. Samml., Bd. XXX, 1. T., Nr. 110, S. 637 ff.

(Anm. d. Red. f. Publ.)

nur in seiner Totalität in Betracht kommen kann, als einheitlicher wirtschaftlicher Organismus, dessen Wirksamkeit sich in wesentlicher und untrennbarer Weise über das Gebiet des einen und andern Kantons erstreckt, vergleichbar einem von der Kantongrenze durchschnittenen Gebäude, in dem sich ein Fabrikations- oder Gewerbebetrieb insgesamt abspielt. So ist es einerseits klar, daß ohne die Zentrale auf st. gallischem Gebiete mit ihrer Turbinen- und Dynamoanlage zc. die Erzeugung der elektrischen Energie, welche letztere sich ökonomisch als das von der Unternehmung erstellte Fabrikat bezeichnen läßt, nicht möglich wäre, und daß daneben der ebenfalls in St. Gallen befindliche Sammelweihler und dessen Verbindung mit der Zentrale durch seine Funktionen einer Regulierung des Wasserverbrauches wesentlich zur Ermöglichung des Produktionsprozesses beiträgt. Andererseits läßt sich der in Appenzell gelegene Stollen mit Wehranlage aus der Unternehmung nicht ausschalten, ohne ihr dadurch einen unumgänglichen und unersehbaren Bestandteil zu nehmen. Denn durch sie beschafft sich das Unternehmen die erforderliche, für die Erzeugung der Elektrizität dienende Wasserkraft, und es muß namentlich auch die letztere als solche (d. h. abgesehen von den für ihre Fassung und Zuführung dienenden Installationen) als ein beim „Fabrikationsprozeß“ und damit der Einkommensgewinnung mitwirkender Kapitalfaktor von großer Bedeutung gelten, indem sie wirtschaftlich das in Elektrizität umzuwandelnde „Rohprodukt“ darstellt.

Nach dem Gesagten kann der Gesichtspunkt, von dem aus die streitige Steuerfrage ihre Lösung zu finden hat, nur der sein, daß grundsätzlich beide Kantone als zur Besteuerung des Einkommens der Rekurrentin berechtigt erklärt werden, keiner dagegen in vollem, sondern jeder nur im beschränkten Umfange, wobei dieser Umfang sich danach bestimmt, in welchem Maße die auf dem Gebiet eines jeden wirksamen Produktionsfaktoren zur Erzeugung des von der rekurrierenden Unternehmung gewonnenen Gesamtertrages bzw. -einkommens beitragen. Im einzelnen ist hierüber noch zu bemerken:

In Betracht zu kommen haben natürlich nicht nur diejenigen Produktionsfaktoren, welche soeben erwähnt wurden, um die Un-

möglichkeit einer Trennung des Unternehmens nach der Kantonsgrenze darzutun, sondern alle andern. Hierbei ist, was die Mitwirkung des Kapitals bei der Einkommensgewinnung anbetrifft, noch speziell des Leitungsnetzes inklusive Transformatoranlagen, womit die Elektrizität unter Vornahme qualitativer Veränderung (Hoch- und Niederspannung des Stromes) den Abnehmern zugeführt wird, Erwähnung zu tun, welche Installationen sich über das Gebiet beider Kantone ausdehnen und nach dem Expertengutachten als solche eine Trennung in zwei selbständige Einzelanlagen, eine appenzellische und eine st. gallische, zulassen würden. Rücksicht zu nehmen ist endlich auch auf die Arbeit als Produktionsfaktor, möge dieselbe den Charakter der Betriebsleitung oder den der Betätigung ausführender kaufmännischer oder technischer Arbeitskräfte aufweisen.

Indem man nun in Würdigung zieht, welche einzelnen dieser Produktionsfaktoren bzw. in welchem Maße ein jeder in einen oder andern Kanton zur Erzeugung des Einkommens des Gesamtbetriebes beiträgt, ergibt sich der Anfang, in dem jeder Kanton, unter entsprechender Ausschließung der Steuerhoheit des andern, sein Steuerrecht geltend machen darf. Das bezügliche Verhältnis ist nicht notwendig ein konstantes, sondern kann im Laufe der Zeit infolge Änderung der Sachlage Verschiebungen zu Gunsten des einen oder andern Kantons erfahren, (z. B. durch Erweiterung des Leitungsnetzes, Gewinnung neuer Wasserkraft, etc.). Für den gegenwärtigen Zeitpunkt und die bisherige Betriebsperiode ist es an Hand des Expertengutachtens auf 60% zu Gunsten von Appenzell A.-Rh. und auf 40% von St. Gallen anzusetzen, unter dem Vorbehalt der Möglichkeit einer späteren Neufixierung dieser Verteilung, sofern eine solche durch neu eintretende Umstände sich rechtfertigen wird. Mit den genannten 60% zu Gunsten Appenzells soll auch der steuerrechtlichen Bedeutung des Umstandes mit Rechnung getragen sein, daß die Rekurrentin konzessionsgemäß gehalten ist, „Gesellschafts- und Steuerfisk“ im genannten Kanton zu nehmen. Offengelassen darf endlich werden, ob das Expertengutachten nicht insoweit von einer rechtsirrtümlichen Auffassung beeinflusst ist, als es für die Einnahmen aus der Kraftabgabe an die Abonnenten lediglich auf die Anschlußstellen Rücksicht nimmt und damit den betreffenden

Einkommensbetrag (— Verkaufspreis abzüglich entsprechende Betriebskostenquote —) wesentlich als in dem Kanton gewonnen ansieht, in welchem das „Reinprodukt“ vom Konsumenten bezogen wird, während dieses zu seiner Herstellung als verwertbares Verkehrsgut der Mitwirkung der gesamten Produktionsrichtungen bedurfte. Denn wenn man hier auch anderer Meinung sein müßte, so wäre doch den übrigen Ausführungen des Gutachtens, namentlich dessen allgemeinen technischen Erörterungen sub a und c zu entnehmen, daß das proponierte Verhältnis von 60% zu 40% als das derzeitig der Gesamtheit aller erheblichen Umstände angemessene gelten darf.

Was die ziffermäßige Ermittlung des in einer bestimmten Steuerperiode gewonnenen Einkommensbetrages anbelangt, so kann man natürlich die jeweilige Rechnungsaufstellung der Rekurrentin (von der das Gutachten für die bisherige Betriebszeit ausgeht) nicht ohne weiteres als maßgebend ansehen, sondern muß jeder der Kantone die Möglichkeit haben, von der produzierten Rechnung bei tatsächlicher Unrichtigkeit und daneben auch insoweit abzugehen, als er behaupten kann, daß nach seiner geltenden Steuergesetzgebung die Fixierung des Einkommens nach andern Grundsätzen geschieht. Von dem Betrage, den jeder Kanton für sich als Gesamteinkommen der Rekurrentin festgestellt hat, darf er den ihm gebührenden Prozentsatz (60% bzw. 40%) nach seiner Gesetzgebung zur Einkommensteuer heranziehen, während er den Überschuß steuerfrei zu lassen hat.

B. In Bezug auf die Besteuerung des Vermögens der Rekurrentin.

In dieser Hinsicht hat man es nicht mit einem interkantonalen Steuerkonflikt zu tun, sondern mit zwei selbständigen staatsrechtlichen Beschwerden der Rekurrentin gegen jeden Kanton für sich wegen Verletzung des Art. 4 BB. Entsprechend der frühern Anordnung des Instruktionsrichters vom 4. Februar 1903 ist davon auszugehen, daß man sich hier nicht eigentlichen rekursfähigen Verfügungen von Behörden der beiden Kantone gegenüber sieht, sondern bloß vorläufigen, die Rechtsstellung der Rekurrentin noch nicht definitiv bestimmenden Erklärungen über die Grundlage, auf der die erst noch zu gewärtigenden Verfügungen, d. h. die bevorstehenden Steuereinschätzungen erfolgen werden. Bezüglich des

ft. gallischen Bescheides vom 15. September 1902 leuchtet das ohne weiteres ein, wie auch bezüglich des Bescheides des appenzellischen Regierungsrates vom 10. Oktober 1902. Wenn sodann dem letztern nachträglich ein (— ebenfalls vor Bundesgericht angefochtener —) Beschluß der Landessteuerverwaltung vom 17. Oktober 1902 gefolgt ist, der sich als konkrete Steuereinschätzung ansehen läßt, so hat doch der Regierungsrat die dagegen erhobene Weiterziehung laut seiner Schlußnahme vom 2. Dezember 1902 noch unerledigt gelassen, indem er die angefochtene Steuereinschätzung bloß im Prinzip guthieß und bezüglich des Quantitativen auf die Weiterziehung vorläufig nicht einzutreten erklärte. Danach fehlt es zur Zeit auch beim Kanton Appenzell an einer endgültigen Verfügung der zuständigen kantonalen Oberinstanz, gegen welche der Rekurs an das Bundesgericht offen stände.

In vorliegendem Teile erscheint somit die Beschwerdeführung der Rekurrentin als verfrüht und ist also auf den Rekurs nicht einzutreten. Selbstverständlich bleibt aber der Rekurrentin das Recht gewahrt, gegen spätere rekursfähige Verfügungen der Behörden beider Kantone betreffend die Besteuerung des Vermögens der Rekurrentin neuerdings den staatsrechtlichen Rekurs zu ergreifen. Soweit bei der Vermögensbesteuerung interkantonalen Beziehungen mit in Betracht zu kommen haben, dürfen die zu gewärtigenden Verfügungen nicht auf einer Rechtsauffassung beruhen, welche als den vorstehend entwickelten Grundfäden widersprechend bezeichnet werden müßte. Das wäre, in Rücksicht auf die erörterte Einheitlichkeit und Untrennbarkeit der in beiden Kantonen befindlichen Einrichtungen, namentlich dann der Fall, wenn der Kanton St. Gallen die Rekurrentin in Bezug auf die Immobiliensteuer steuerrechtlich als auswärtig domizilierte Gesellschaft behandeln und sie aus diesem Grunde zur Besteuerung ihres ft. gallischen Grundeigentums nach dem vollen Werte und ohne Abzug der Hypothekarschulden verhalten würde.

Demnach hat das Bundesgericht

erkannt:

1. In Betreff der Frage der Berechtigung zur Erhebung von Einkommensteuern wird der Rekurs im Sinne des Eventualantrages der Rekurrentin begründet erklärt, dahin, daß keiner der

rekursbeklagten Kantone sein Steuerrecht gegenüber der Rekurrentin unbefchränkt ausüben kann, sondern Appenzell A.-Rh. nur im Umfange von 60 %, St. Gallen nur im Umfange von 40 %, beides nach Maßgabe der in den Motiven enthaltenen näheren Ausführungen.

2. Soweit es sich um die Frage der Erhebung von Vermögenssteuern handelt, wird auf den Rekurs im Sinne der Erwägungen nicht eingetreten.

III. Glaubens- und Gewissensfreiheit.

Steuern zu Kultuszwecken.

Liberté de conscience et de croyance.

Impôts dont le produit est affecté aux frais du culte.

10. Urteil vom 22. Februar 1905 in Sachen Ceresole gegen Regierungsrat Zürich.

Kultussteuern. Art. 49 Abs. 6 BV. Zürich. Gesetz vom 26. Oktober 1902 betr. die Organisation der evangelischen Landeskirche, speziell §§ 11 und 19. Vereinbarkeit mit Art. 49, speziell Abs. 6 BV. — Kostenverlegung bei teilweisem Obsiegen mit einem staatsrechtlichen Rekurse.

A. Der im Jahre 1903 im Gebiet der Kirchgemeinde Enge wohnhaft gewesene Rekurrent, der seit Ende Februar 1904 in Bern domiziliert ist, erhielt von der Kirchpflege Enge für das Jahr 1903 einen Steuerzettel für die Kirchensteuer im Betrage von 31 Fr. 50 Cts. Er erklärte hierauf am 30. Oktober 1903 beim Kirchenrat des Kantons Zürich, daß er der zürcherischen Landeskirche nie angehört habe, bezw. aus derselben austrete. Der Kirchenrat nahm durch Verfügung vom 27. November 1903 von dieser Erklärung Notiz, „in der Meinung, daß sie auf schon vorher beschlossene Steuern keine Rückwirkung haben könne.“ Am 26. November 1903 teilte die Kirchpflege Enge dem Rekurrenten