

Da sie allein schon zur Abweisung des Patentgesuchs genügt, ist der angefochtene Entscheid demnach auch in diesem Punkte nicht zu beanstanden.

Demnach hat das Bundesgericht

erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.

III. DOPPELBESTEuerung

DOUBLE IMPOSITION

21. Urteil vom 6. Juli 1916 i. S. A.-G. „Merkur“ gegen Bern.

Handelsgeschäft mit Zentralleitung in einem und Verkaufsstellen im nämlichen sowie in anderen Kantonen. Kriterien für die quantitative Ausscheidung der Steuerhoheit in Bezug auf das Einkommen zwischen den beteiligten Kantonen. Anspruch des Kantons des Zentralsitzes auf ein Präcipuum. Recht jedes Kantons, zwecks ziffermässiger Bestimmung der ihm zur Besteuerung zufallenden Quote des Gesamteinkommens, das letztere nach den Grundsätzen seiner Steuergesetzgebung selbständig einzuschätzen, insbesondere nach diesen zu entscheiden, welche Auslagen als Gewinnungskosten vom Rohertrage abgezogen werden dürfen.

A. — Die Rekurrentin ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz und Zentralleitung in Bern, die durch über achtzig auf das Gebiet der ganzen Schweiz verteilte Verkaufsstellen (Filialen) den Verkauf von Schokolade, Kaffee, Thee und anderen Lebens- und Genussmitteln betreibt. Gestützt auf ein früheres Urteil des Bundesgerichts vom 24. September 1908, das feststellte, dass jene Verkaufsstellen als ein besonderes Steuerdomizil begründende

Geschäftsniederlassungen im Sinne der bundesrechtlichen Doppelbesteuerungspraxis anzusehen seien, hat sie sich seither jeweilen in allen Kantonen, in denen solche Ablagen bestehen, zur Einkommenssteuer eingeschätzt und zwar in der Weise, dass sie den als Gesamteinkommen angegebenen Betrag im Verhältnis des in jeder einzelnen Ablage erzielten Umsatzes zum Gesamtumsatz auf die verschiedenen Kantone verteilte. Auf der nämlichen Grundlage hat sie auch im Kanton Bern für das Steuerjahr 1913 im März 1913 eine Selbstschätzung eingereicht, worin sie das dort steuerpflichtige Einkommen — berechnet gemäss gesetzlicher Vorschrift nach Massgabe des Durchschnittsreinertragnisses der drei vorangegangenen Geschäftsjahre — auf 17,500 Fr. angab, und gegen die von der Bezirkssteuerkommission — ohne weitere Grundangabe — verfügte Erhöhung dieser Summe auf 30,300 Fr. an die kantonale Rekurskommission rekuriert.

Durch Entscheid vom 11. Mai 1915 hiess diese den Rekurs insoweit gut, dass sie die Einschätzung der Bezirkssteuerkommission auf 28,500 Fr. ermässigte, lehnte dagegen das weitergehende Herabsetzungsbegehren ab. Die danach noch aufrechterhaltene Erhöhung der Veranlagung gegenüber der Selbstschätzung rührt, soweit hier in Betracht fallend, davon her, dass einerseits als Bestandteil des steuerbaren Reinertragnisses auch die im Kanton Bern und anderwärts bezahlten Steuern, die von der Rekurrentin als Unkosten (Gewinnungskosten im Sinne von Art. 4 des bernischen Einkommenssteuergesetzes) abgezogen worden waren, betrachtet wurden, andererseits von dem so ermittelten Gesamteinkommen vorab 20 % als Anteil des Gesellschaftssitzes und der Zentralverwaltung in Bern an der Gewinnerzielung dem Kanton Bern zur ausschliesslichen Besteuerung zugeschrieben und erst die alsdann noch verbleibenden 80% nach dem Verhältnisse des Umsatzes der in den einzelnen Kantonen befindlichen Verkaufsstellen zum Gesamtumsatz unter Bern und die übrigen Kantone verteilt wurden.

Die A.-G. Merkur ergriff hiegegen das Rechtsmittel der Beschwerde an das bernische Verwaltungsgericht im Sinne von Art. 11 Ziff. 6 des kantonalen Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, indem sie geltend machte es gehe nicht an, Steuern, welche anderen Kantonen bezahlt worden seien und von diesen als Gewinnungskosten anerkannt würden und vom steuerbaren Einkommen abgezogen würden, für die Berechnung im Kanton Bern als Bestandteil des reinen Einkommens zu behandeln. Die Befugnisse des Kantons Bern beschränkten sich darauf, die ihm bezahlten Steuern rechtlich zu charakterisieren, d. h. diese von den Gewinnungskosten auszuschliessen. Das abweichende Verfahren der Rekurskommission bedeute eine Doppelbesteuerung. Dasselbe gelte für den in Ansatz gebrachten Voraus von 20 % als Anteil des Gesellschaftsitzes und der Zentralverwaltung am Geschäftsgewinn, das Urteil des Bundesgerichts in Sachen « Securitas », auf das sich die Rekurskommission zur Begründung dieses Präzipiums berufe, sei erst im April 1914 ergangen. Zur Zeit als die Rekurrentin ihre Selbstschätzung für 1913 eingegeben, habe sie daher nicht wissen können, dass der Kanton Bern zur Erhebung eines solchen Voraus berechtigt sei und infolgedessen auch diesem Umstand bei der Einschätzung in den übrigen Kantonen keine Rücksicht tragen können, weshalb sie diese einfach in der bisherigen Weise, d. h. unter Verteilung des Gesamteinkommens nach dem Verhältnis des Umsatzes in den einzelnen Verkaufsstellen zum Gesamtumsatz vorgenommen habe. Die auf dieser Grundlage erfolgten Veranlagungen in den anderen Kantonen seien rechtskräftig geworden und die entsprechenden Steuerbetreffnisse bereits bezahlt. Würde der angefochtene Entscheid aufrechterhalten, so müsste daher die Rekurrentin die streitigen 20 % des Gesamteinkommens zweimal versteuern. Die den anderen Kantonen bezahlten Betreffnisse zurückzufordern, könne ihr unter den vorliegenden Umständen nicht zugemutet werden, umsoweniger als einzelne dieser Kantone die Rück-

forderung irrtümlich zu viel bezahlter Steuern grundsätzlich ausschliessen. Auch hier führe also das Vorgehen der Rekurskommission zu einer Doppelbesteuerung. Abgesehen davon sei es auch deshalb unstatthaft, weil die Bezirkssteuerkommission sich für die von ihr vorgenommene Erhöhung der Selbsteinschätzung, gegen die sich der Weiterzug der Rekurrentin gerichtet habe, nicht etwa auf diesen Gesichtspunkt gestützt habe, sondern dabei einfach von einer abweichenden Schätzung des Gesamteinkommens ausgegangen sei. Es sei daher nicht zulässig gewesen, nachdem diese Schätzung sich im Rekursverfahren durch die Büchervorlage als unrichtig erwiesen, die auf ihr beruhende Veranlagung dennoch von einem ganz neuen prinzipiellen Standpunkte aus zu bestätigen.

Das Verwaltungsgericht wies indessen am 2. Oktober 1915 die Beschwerde im wesentlichen mit folgender Begründung ab : Die Weigerung der Rekurskommission, die Auslagen zur Bestreitung von Steuern als Gewinnungskosten im Sinne von §§ 2 und 4 des Einkommenssteuergesetzes vom steuerpflichtigen Einkommen abzuziehen, entspreche dem bernischen Steuerrechte. Wie das Verwaltungsgericht schon wiederholt erkannt habe, seien die Steuern keine Voraussetzung des Einkommens, sondern eine Folge desselben : sie würden nicht bezahlt, weil der Gewerbebetrieb dies erfordere, sondern kraft Gesetzesvorschrift. Dass die an andere Kantone entrichteten Steuern anders zu behandeln wären, könne aus keiner kantonalen Vorschrift abgeleitet werden. Nur wegen Verletzung oder willkürlicher Anwendung einer solchen könne aber nach Art. 11 Ziff. 6 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes das Verwaltungsgericht angerufen werden. Die Anwendung der bundesrechtlichen Grundsätze über die Doppelbesteuerung sei nicht seine Sache. Gegen ihnen widersprechende Veranlagungen sei einzig das Rechtsmittel der staatsrechtlichen Beschwerde an das Bundesgericht gegeben. Damit erledige sich auch der zweite Beschwerdepunkt, der sich auf die Zulässig-

keit des Vorabzugs von 20 % für den Sitz der Zentralleitung beziehe. Auch hier handle es sich um eine Frage der interkantonalen Doppelbesteuerung. Eine Verletzung b e r n i s c h e r Vorschriften liege in dieser Anrechnung nicht. Wie die Gemeinde- und Bezirkssteuerkommission das steuerpflichtige Einkommen berechnet hätten, sei für die Rekurskommission nicht massgebend. Eine Beschränkung bestehe für sie nur insoweit, als sie der Höhe nach nicht über die streitige Taxation hinausgehen dürfe. Die Beschwerdeführerin könne denn auch keine Vorschrift anführen, die der Berechnungsweise der Rekurskommission prozessual entgegenstehen würde. Ebenso bilde der Einwand, « die Steuerleistung an die anderen Kantone habe auf die fraglichen 20 % keine Rücksicht genommen und eine Rückforderung sei ausgeschlossen », keinen Grund, den Rekursentscheid als gesetzwidrig zu erklären. Wenn die Rekurrentin anderen Steuerforderern zuviel bezahlt habe, so berechne sie dies nicht, dem Kanton Bern weniger zu leisten, als worauf er Anspruch habe.

B. — Durch Eingabe vom 24. Januar 1916 hat darauf die A.-G. Merkur beim Bundesgericht staatsrechtliche Beschwerde erhoben und beantragt: es sei der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern aufzuheben und derjenige der kantonalen Rekurskommission in dem Sinne abzuändern, dass das im Kanton Bern steuerpflichtige Einkommen der A.-G. Merkur für das Jahr 1913 auf 17,500 Fr. festgesetzt werde. Als Beschwerdegründe werden Doppelbesteuerung und Willkür geltend gemacht. Die Begründung deckt sich mit den in der Beschwerde an das kantonale Verwaltungsgericht enthaltenen Vorbringen.

C. — Der Regierungsrat des Kantons Bern als Vertreter des Kantons und das Verwaltungsgericht des Kantons Bern haben auf Abweisung der Beschwerde angetragen, letzteres soweit, als durch diese dem Verwaltungsgericht verfassungswidriges oder willkürliches Verhalten bei Er-

ledigung der an es gerichteten Beschwerde vorgeworfen werde. In Bezug auf die Frage, ob die angefochtene Veranlagung das bundesrechtliche Doppelbesteuerungsverbot verletze, erklärt das Verwaltungsgericht, keinen Antrag zu stellen, « da es darüber nicht entschieden habe und nicht zu entscheiden gehabt habe und es daher ausschliesslich Sache des Kantons als Steuerforderers sei, hiezu Stellung zu nehmen ».

Das Bundesgericht zieht
in Erwägung:

1. — Wie schon vor den kantonalen Instanzen so bestreitet die Rekurrentin auch heute das Anrecht des Kantons Bern auf Zuseidung eines dem Anteil des Gesellschaftssitzes bzw. der dort befindlichen Zentralleitung an der Erzielung des Gewinns entsprechenden Voraus zur ausschliesslichen Besteuerung nicht, sondern wendet lediglich ein, dass die Erhebung eines solchen Anspruchs für das Steuerjahr 1913 nicht zulässig sei, weil das Urteil des Bundesgerichts in Sachen der Gesellschaft « Securitas », wo erstmals das Recht des Zentralsitzes auf ein derartiges Präzipuum festgestellt worden sei, erst vom April 1914 datiere, weshalb sie bei ihren Einschätzungen in den übrigen Kantonen darauf keine Rücksicht habe nehmen können, und weil überdies die fragliche Forderung erst von der Rekurskommission in das Verfahren eingeführt worden, während vor der Bezirkssteuerkommission als erster Instanz davon nicht die Sprache gewesen sei.

Von diesen beiden Einwänden ist der zweite bereits vom kantonalen Verwaltungsgericht mit der Motivierung zurückgewiesen worden, dass die Rekurskommission hinsichtlich der Art der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens, bzw. der Bestimmung der dafür massgebenden Faktoren nicht an den Entscheid der Bezirkssteuerkommission gebunden, sondern in ihrer Entscheidungsbefugnis nur insofern beschränkt sei, als sie über die

Taxation der letzteren dem Masse nach nicht hinausgehen dürfe. Da es sich dabei nicht um eine Frage des Doppelbesteuerungsrechts, sondern ausschliesslich um eine solche des kantonalen Steuerprozessrechts handelt, könnte das Bundesgericht von dieser Auffassung nur abweichen, wenn sie gegen klare gesetzliche Normen oder allgemein anerkannte Rechtsgrundsätze verstiesse, also willkürlich wäre. Hievon kann aber offenbar nicht die Rede sein, wie denn auch die Rekurrentin irgendwelche positive Vorschrift, die dadurch verletzt würde, nicht hat namhaft machen können.

Was aber die andere Behauptung anbelangt, dass durch die angefochtene Veranlagung den im bundesgerichtlichen Urteile in Sachen « Securitas » aufgestellten Regeln in unstatthafter Weise rückwirkende Kraft beigegeben werde, so trifft sie schon in tatsächlicher Beziehung nicht zu. Dass da, wo ein einheitliches Unternehmen seiner Organisation nach in verschiedene Abteilungen zerfällt, von denen nur die einen unmittelbar Gewinn abwerfen, die anderen dagegen lediglich eine die Gewinnerzielung vorbereitende Tätigkeit ausüben, der Anteil jedes Kantons an der Besteuerung nicht einfach nach den in seinem Gebiet vorhandenen produktiven Anlagen bemessen werden darf, sondern dabei auch den anderen sich dort abspielenden, für das Geschäftsergebniss erheblichen Vorgängen, insbesondere beim Kanton des Hauptsitzes der Tätigkeit der von ihm ausgehenden Zentralleitung, Rechnung getragen werden muss, ist ein Grundsatz, den das Bundesgericht nicht erst in dem erwähnten Urteil aufgestellt, sondern schon früher stets anerkannt hat, wie, um nur einige Beispiele zu nennen, u. a. aus den vom Regierungsrat in der Beschwerdeantwort zitierten Entscheidungen aus dem Jahre 1910 (AS 36 I S. 19 Erw. 4, S. 25 Erw. 3, S. 583 Erw. 4) unzweideutig hervorgeht. Wenn in diesen Fällen von einem besonderen Vorabzug zu Gunsten des Kantons der Zentralleitung abgesehen wurde, so geschah es nur deshalb, weil in den

beiden ersten (Industriegesellschaft für Schappe und Roth) der Einfluss dieser Leitung auf das Geschäftsergebnis infolge des für die quantitative Ausscheidung der Steuerhoheiten gewählten Verteilungsmassstabs auch ohnedies bereits genügend zum Ausdruck gelangte und im dritten (Petrolgesellschaft) ein Antrag auf Herabsetzung der Steuerquote des Filiationkantons Waadt aus diesem Gesichtspunkt nicht gestellt worden war. Dementsprechend hat denn auch die bernische Rekurskommission, wie sich aus ihrem der Beschwerdeantwort beigelegten Entscheide vom 3. Mai 1912 über den Steuerrekurs der Rekurrentin für das Jahr 1911 ergibt, schon damals bei Festsetzung des steuerpflichtigen Einkommens zu der nach dem Verhältnis des Umsatzes der bernischen Filialen zum Gesamtumsatz ermittelten Quote noch einen Zuschlag von 5 000 Fr. « für die Tätigkeit der Zentralleitung in Bern (bestehend im Einkauf, Buchhaltung, Überwachung aller Rechtsgeschäfte u. s. w.) » gemacht. Die Rekurrentin hatte demnach allen Anlass bei der Einschätzung in den anderen Kantonen für das Jahr 1913 auf diesen Faktor Rücksicht zu nehmen. Wenn sie das nicht getan hat, so kann sie daraus kein Recht darauf ableiten, dass der Kanton Bern auf einen Anspruch, der ihm an sich zweifellos zusteht, verzichte, vielmehr kann der daraus zu ziehende Schluss nur der sein, dass die übrigen zur Besteuerung berechtigten Kantone mehr bezogen haben, als ihnen zukam. Welche Rechtsfolgen sich daraus im Verhältnis zwischen der Rekurrentin und diesen Kantonen ergeben, insbesondere ob und wie weit jener von Bundesrechts wegen ein Anspruch auf Rückerstattung des zuviel Bezogenen zustehe, ist hier nicht zu untersuchen, da ein Begehren nach dieser Richtung nicht gestellt worden ist.

Auf die erst im staatsrechtlichen Rekursverfahren und mehr nebenbei angebrachte Anfechtung der Höhe des vom Kanton Bern beanspruchten Vorabzugs kann schon deshalb nicht eingetreten werden, weil die Rekurrentin

weder irgendwelche Gründe dafür angeführt hat, weshalb die in Anschlag gebrachte Quote von 20% übersetzt sein soll, noch auch nur angegeben hat, welcher niedrigere Prozentsatz allenfalls nach ihrer Auffassung angemessen wäre.

2. — Auch das weitere Begehren, dass der Kanton Bern verhalten werde, bei Ermittlung des Gesamteinkommens davon die den anderen Kantonen bezahlten und von ihnen als Unkosten betrachteten Steuern abzuziehen, ist unbegründet. Da die vorgenommene Hinzurechnung dieser Beträge zum steuerpflichtigen Reineinkommen unbestrittenermassen dem bernischen Steuerrecht entspricht, könnte der Kanton Bern daran nur gehindert werden, wenn seine Gesetzgebung in dieser Beziehung mit den aus dem bundesrechtlichen Verbot der Doppelbesteuerung sich ergebenden Grundsätzen im Widerspruch stünde. Dies ist aber nicht der Fall. Wie das Bundesgericht schon wiederholt erklärt hat, verbietet Art. 46 Abs. 2 BV nur die materielle Doppelbesteuerung d. h. die Besteuerung durch einen anderen Kanton als denjenigen, welchem nach den für die Abgrenzung der kantonalen Steuerhoheiten geltenden bundesrechtlichen Regeln in Bezug auf das betreffende Objekt die Steuerberechtigung zusteht. Die aus Art. 3 BV folgende Souveränität der Kantone auf dem Gebiet des Steuerveranlagungsverfahrens wird dadurch nicht berührt. Handelt es sich um ein Unternehmen, das sich als einheitlicher Organismus über das Gebiet mehrerer Kantone erstreckt und das demzufolge nach der neueren Praxis des Bundesgerichts überall da ein Steuerdomizil besitzt, wo es ständige körperliche Anlagen und Einrichtungen unterhält, mittelst deren sich ein wesentlicher Teil seines technischen oder kommerziellen Betriebes abspielt, so ist somit dem Verbote der Doppelbesteuerung Genüge geleistet, sobald kein Kanton eine höhere Quote des Gesamteinkommens besteuert, als ihm nach den für die quantitative Ausscheidung der Steuerhoheit massgebenden Verteilungsfaktoren (die von Fall zu Fall unter Berücksichtigung der besonderen Ver-

hältnisse des Betriebes zu ermitteln sind) zukommt. Für diese Quote ist das Unternehmen wie jeder andere im betreffenden Kanton Steuerpflichtige der kantonalen Steuergesetzgebung unterworfen. Da deren ziffermässige Bestimmung die vorhergehende Ermittlung des Gesamteinkommens voraussetzt, muss somit auch jeder Kanton berechtigt sein, dasselbe auf Grund der Vorschriften seiner Steuergesetzgebung selbständig einzuschätzen (vgl. AS 40 I S. 214 Erw. 4, Bächtold & C^{ie} gegen Thurgau, bestätigt und näher ausgeführt in den späteren — nicht gedruckten — Urteilen in Sachen der nämlichen Rekurrentin vom 29. Oktober 1914 und in Sachen Terlingen & C^{ie} gegen Bern vom 28. Dezember 1915). Die hier streitige Frage, ob bei der Veranlagung zur Einkommenssteuer die vom Pflichtigen bezahlten Steuern mitzurechnen oder als Geschäftskosten vom Rohertrage abzuziehen seien, ist aber nichts anderes als eine solche nach der Höhe des steuerpflichtigen Gesamteinkommens, weshalb dafür, soweit die Einschätzung der Rekurrentin im Kanton Bern in Betracht kommt, ausschliesslich das bernische Steuerrecht massgebend sein muss. Der Einwand, dass damit der Kanton Bern den übrigen Kantonen sein Steuersystem aufdränge, hält nicht Stich, da es den anderen Kantonen in gleicher Weise freisteht, zwecks Festsetzung der ihnen zukommenden Steuer das Gesamteinkommen nach den abweichenden Vorschriften ihrer Gesetzgebung zu berechnen. In diesem Sinne hat sich denn auch das Bundesgericht für ein dem vorliegenden analoges Verhältnis, nämlich in Bezug auf das Mass der bei Ermittlung des Reineinkommens zuzulassenden Abschreibungen an Aktiven, in dem in einem anderen Zusammenhang angeführten Urteil in Sachen Securitas vom 3. April 1914 (Erw. 1) bereits ausgesprochen.

Demnach hat das Bundesgericht

erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.