

dass der Entscheid des Obergerichts des Kantons Luzern vom 23. Oktober 1919, soweit dadurch das Gesuch des Rekurrenten J. J. Brenn um Zulassung zur Ausübung des Anwaltsberufes abgewiesen wird, aufgehoben werden

III. DOPPELBESTEUERUNG

DOUBLE IMPOSITION

51. Urteil vom 15. November 1919

i. S. Wallis gegen Schaffhausen.

Verteilung des kantonalen Anteils an der von einer Aktiengesellschaft geschuldeten eidgenössischen Kriegssteuer auf die verschiedenen Kantone, in denen die Gesellschaft ein Steuerdomizil hat. Massgebend sind die aus dem Doppelbesteuerungsverbot für die Vermögensbesteuerung abgeleiteten Grundsätze. Anwendung dieser Grundsätze für die Verteilung der « Anlagen », « Hilfgesellschaften », « Beteiligungen » und « direkten Kapitalposten ». Nichtberücksichtigung der Aufwendungen für den Betrieb und der Bestandteile des Geschäftsertrages. Pflicht des die Steuer einkassierenden Kantons zur Zahlung von Verzugszins.

A. — Die Aluminium-Industrie-Aktiengesellschaft mit Sitz in Neuhausen (Kt. Schaffhausen), die neben ihrem dortigen Geschäft und ausländischen Anlagen einen Fabrikbetrieb mit bedeutendem Wasserkraftwerk in Chippis-Vex (Kt. Wallis) hat, ist für die eidgenössische Kriegssteuer pro 1916/17 gemäss ihrer Steuererklärung mit einem Steuerbetrag von 700,000 Fr. (bei dem ein « Abzug für ausländische Filialen » von 36,500 Fr. berücksichtigt ist) eingeschätzt worden. Ueber die Verteilung des kantonalen Fünftels dieses Betrages, von 140,000 Fr., konnten sich die beiden Kantone Schaffhausen und Wallis nicht einigen.

Finanzdirektion und Regierungsrat des Kantons Schaffhausen erklärten als für die Ausscheidung der Steuerquote von Wallis massgebend den Anteil der Anlagen der Gesellschaft in Chippis an ihren Gesamtanlagen und berechneten diesen Anteil « analog dem Vorgehen des Bundesgerichts in AS 36 I S. 11 ff. » unter Berücksichtigung einerseits des Faktors « Kapital » gemäss den aus der Bilanz ersichtlichen ursprünglichen Anlagewerten, und anderseits des Faktors « Arbeit », wobei sie für diesen letztern mangels näherer Auskunft über die Arbeitslöhne einfach auf den Bilanzposten der « Unkosten » abstellten. So gelangten sie zu folgender Aufstellung :

I. Gesamtunternehmen.

Anlagewerte	Fr. 80,031,000
Vorräte an Rohmaterialien	» 1,131,000
Vorräte an Fabrikaten	» 648,000
Debitoren	» 1,487,000
Wertschriften	» 1,736,000
Kassa und Bankguthaben	» 26,119,000
	<u>Fr. 110,152,000</u>
Plus Unkosten	Fr. 3,645,000
Tantiemen und Gratifikationen	» 1,088,000
Zu 4% kapitalisiert	» 4,733,000 = » 118,325,000
Total	<u>Fr. 228,477,000</u>

II. Werk Chippis.

Anlagewert	Fr. 39,670,000
Anteil an den Vorräten	» 1,000,000
Unkosten	Fr. 1,808,000
Gratifikationen	» 100,000
Zu 4% kapitalisiert	Fr. 1,908,000 = Fr. 47,700,000
Total	<u>Fr. 88,370,000</u>

Nach dem Verhältnis dieser beiden Totalziffern (88 / 228) bemessen sie den Anspruch von Wallis auf 38% = 53,200 Fr. des kantonalen Steuerfünftels.

Der Staatsrat des Kantons Wallis anerkannte diese Ausscheidung nicht, sondern wandte sich hiegegen im Rekurswege an die Eidg. Kriegssteuer-Rekurskommission, wobei er wesentlich geltend machte: Der Kanton Schaffhausen missachte bei seiner Aufstellung in willkürlicher Weise die dafür massgebende bundesrechtliche Doppelbesteuerungspraxis. Zunächst seien darin beim Faktor « Kapital » auch die ausländischen Anlagen der Aluminium-Industrie-Aktiengesellschaft berücksichtigt, während die Gesellschaft sie in ihrer Steuererklärung gemäss Art. 19 Abs. 2 des Kriegssteuerbeschlusses nicht mitgerechnet habe. Ferner habe Schaffhausen die Posten Debitoren, Wertschriften, Kassa und Bankguthaben ausschliesslich zu seinen Gunsten aufgenommen, obschon nach zahlreichen Entscheidungen des Bundesgerichts Wallis einen Teil dieser Werte besteuern dürfe; auch habe er die Anlagewerte zu seinen Gunsten ohne Amortisationen, für Wallis dagegen nach Abzug der Amortisationen eingesetzt und überdies die Walliser Wasserkräfte völlig ausser Acht gelassen. Und beim Faktor « Arbeit » habe Schaffhausen für sich die Gesamtkosten, für Wallis dagegen « kaum die ausbezahlten Löhne und Gehälter » des Werkes Chippis kapitalisiert. Ferner beanspruche er den ganzen ausserordentlich hohen Tantiemenbetrag und auch den Posten Vorräte für sich. Die einzig sichere Basis für die Berechnung der Kriegssteuerbeträge der beteiligten Kantone bildeten die in der Gesellschaftsbilanz von 1915 angegebenen Anlagewerte. Um der Natur der Kriegssteuer gerecht zu werden, müsse bei der Abgrenzung der kantonalen Steueranteile grundsätzlich von der örtlichen Zuständigkeit der Vermögensbestandteile ausgegangen werden. Somit seien die massgebenden Verteilungsfaktoren für Schaffhausen 4,8 Millionen und für

Wallis 39,6 Millionen Franken; überdies sei Wallis bereit, Schaffhausen als dem Wohnsitzkanton der Generaldirektion der Aluminium-Industrie-Aktiengesellschaft ein Anrecht auf weitere 10% einzuräumen. Demnach werde das Begehren gestellt, es sei zu erkennen:

1. Am kantonalen Fünftel der Kriegssteuer der Aluminium-Industrie-Aktiengesellschaft in Neuhausen sei der Kanton Schaffhausen mit rund 21% und der Kanton Wallis mit rund 79% anteilsberechtig.

2. Der Kanton Schaffhausen habe dem Kanton Wallis eine Zinsvergütung von 5 ½ % seit der Einzahlung des Steuerbetrages zu leisten.

Gegenüber diesem Begehren hielt der Regierungsrat des Kantons Schaffhausen an seiner Verteilungsaufstellung unter bestimmter Zurückweisung des Vorwurfes der Willkür mit wesentlich folgenden Ausführungen fest: Der Abzug für die ausländischen Anlagen falle für die Feststellung des Walliser Anteils am kantonalen Kriegssteuerfünftel ausser Betracht; denn dieser Anteil richte sich einfach nach der betriebstechnischen Bedeutung des Werkes Chippis im Verhältnis zum Gesamtunternehmen, das sich im Verwaltungssitze Neuhausen repräsentiere. Auf das bewegliche Vermögen habe Wallis keinen Anspruch, da es nach der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis auch von den juristischen Personen an ihrem Sitze, bzw. wo ihre Verwaltung geführt werde, zu versteuern sei. Der Vorwurf ungleicher Behandlung von Schaffhausen und Wallis hinsichtlich der Amortisationen beruhe auf einem Irrtum des Staatsrates von Wallis: es seien tatsächlich beiderseits die Anlagewerte exklusive Amortisationen eingesetzt worden. In diesen Anlagewerten seien auch die eigenen Wasserkräfte der Gesellschaft im Wallis inbegriffen. Ferner sei tatsächlich auch dem Kanton Wallis ein Anteil (1 Million) an den Vorräten zugeschrieben worden. Mit dem Grundsatz, dass von der

örtlichen Zugehörigkeit der Vermögensbestandteile auszugehen sei, sei auch Schaffhausen einverstanden, nur finde, wie dargetan, das bewegliche Vermögen beim Verwaltungssitze seine örtliche Zuständigkeit. Der Anspruch auf 5 ½ % Zinsvergütung endlich stehe im Widerspruch mit dem Beschluss der Finanzdirektorenkonferenz vom 23. und 24. April 1917, wonach der Zinsfuss auf 5% festgesetzt worden sei. Eventuell, falls grundsätzlich dem Standpunkt von Wallis Rechnung getragen würde, beanspruche Schaffhausen für den Verwaltungssitz zum voraus 20%; danach würde sich der Anteil von Wallis auf 33% = 46,200 Fr. stellen.

In einem von der Finanzdirektion des Kantons Schaffhausen eingeholten und vorgelegten Bericht hat die Aluminium-Industrie-Aktiengesellschaft selbst ausgeführt:

« Um ein prozentuales Verhältnis hinsichtlich des » Walliserwerkes zum Gesamtunternehmen zu ermitteln, » lehnen wir unsere Berechnung an die bundesgerichtliche Praxis an, die in ähnlichen Fällen, gestützt auf » bundesgerichtliche Expertisen, den Geldwert der Erwerbsfaktoren berechnete und zu diesem Behufe folgende Faktoren heranzog: Festes und flüssiges Kapital (worin auch die Wasserkraftanlagen inbegriffen » sind) und Kapitalwert der gesamten Arbeitskräfte, » durch Kapitalisation der ausbezahlten Löhne und » Gehälter. Bei Ausmittlung dieser Werte und in Berücksichtigung unseres Walliserwerkes gelangen wir auf » Grund der Werte unserer Bilanz 1915 zu einem prozentualen Wertverhältnis von 58% zu 42%, d. h. » die Anteile an dem bewussten Kriegssteuerbetreffnis » pro 1915 müssten betragen:

» für den Kanton Schaffhausen 58%
 » für den Kanton Wallis 42%

» Auf dieser Grundlage dürfte u. E. den beiden Kantonen gerechterweise zukommen, was ihnen gebührt. »

Das Finanzdepartement des Kantons Wallis hat erklärt, es könne diesen Ausführungen keine Bedeutung

beimessen, weil die Gesellschaft nicht angebe, auf welche Faktoren sie sich stütze, und weil sie in der Frage selbst interessiert sei.

B. — Mit Präsidialverfügung vom 2. Oktober hat die Eidg. Kriegssteuer-Rekurskommission, nachdem ihr Versuch, eine Verständigung der Parteien herbeizuführen, gescheitert war, die Akten gemäss Art. 36 des Kriegssteuerbeschlusses dem Bundesgericht zum Entscheide übermittelt.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

Massgebend für die streitige Verteilung des kantonalen Fünftels der Eidg. Kriegssteuer sind die Grundsätze der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis über die *V e r m ö g e n s*besteuerung (vergl. AS 45 I S. 41 f.). Danach ist abzustellen auf die örtliche und wirtschaftliche Beziehung der einzelnen Vermögensbestandteile auf die beiden interessierten Kantone und auf die aus der Gegenüberstellung dieser beiderseitigen Vermögenswerte sich ergebenden Quoten (vergl. z. B. AS 41 I S. 435 und die dortigen Verweisungen). Als solche Vermögensbestandteile fallen aber nur die wirklichen Vermögensfaktoren in Betracht, nicht auch Aufwendungen für den laufenden Betrieb eines Geschäfts oder Bestandteile des Geschäftsertrages als solche, d. h. Werte, die nicht dauernd im Geschäft investiert sind. Der Kanton Schaffhausen hat daher in seiner Aufstellung zu Unrecht die kapitalisierten Unkosten, Tantiemen und Gratifikationen mitberücksichtigt; sein Hinweis auf das Urteil AS 36 I S. 11 ff. geht fehl, weil dieses nicht von der Vermögens-, sondern von der *E r t r a g s*besteuerung und den entsprechenden *E r w e r b s*faktoren handelt. Es sind somit, gemäss dem Ausweis auf der Aktivenseite der Bilanz der Aluminium-Industrie-Aktiengesellschaft per 31. Dezember 1915 folgende drei Wertgruppen in Betracht zu ziehen: Anlagen (ohne Amortisationen), Hilfsgesellschaften und Beteiligungen und

direkte Kapitalposten (« Patentkonto », « Debitoren », « Wertschriften », « Kassa und Bankguthaben », « Vorräte an Rohmaterialien » und « Vorräte an Fabriken »). Bei den Anlagen sind nur die Posten von « Neuhausen » einerseits und « Chippis-Vex » andererseits (in welchem letzterem der Wert der dortigen Wasserkraft inbegriffen ist) in Rechnung zu stellen, die Posten der ausländischen Anlagen (« Rheinfeldern » und « Lend-Rauris ») also wegzulassen, da sie für die Bemessung der Kriegssteuer keine Rolle spielen und deshalb richtigerweise auch die Verteilung des kantonalen Steuerfünftels nicht beeinflussen dürfen. Die Hilfgesellschaften und Beteiligungen sind, weil Beziehungen zur Gesellschaft als Ganzes darstellend, völlig dem Gesellschaftssitze Neuhausen zuzuweisen. An den Kapitalkonten von total rund 30,100,000 Fr. dagegen sind, gemäss dem Standpunkt des Kantons Wallis, mit Rücksicht darauf, dass sie unmittelbar dem gesamten Geschäftsbetriebe dienen, alle Anlagen anteilsberechtigter zu erklären. Der vom Kanton Schaffhausen angerufene Grundsatz, wonach dieses bewegliche Vermögen als solches am Gesellschaftssitze zu versteuern wäre, erleidet bei Geschäftsbetrieben vorliegender Art, die sich als einheitlicher Organismus über das Gebiet mehrerer Kantone erstrecken, nach feststehender Praxis eine Ausnahme im Sinne der Verteilung auch des bestehenden beweglichen Vermögens entsprechend der verhältnismässigen Bedeutung der einzelnen Betriebsstellen für den Gesamtbetrieb. Immerhin aber muss dabei der zentralen Betriebsleitung am Gesellschaftssitze, namentlich was den Hauptposten « Kassa und Bankguthaben » (rund 25 Millionen Franken) betrifft, wesentlich überwiegende Bedeutung beigelegt werden. Nach freiem Ermessen sind die fraglichen Konten insgesamt so zu verlegen, dass der Anlage in Chippis-Vex etwa $\frac{1}{4}$ und der Anlage in Neuhausen nebst Gesellschaftssitz zirka $\frac{3}{4}$ (wegen Berücksichtigung auch der ausländischen Anlagen) davon zugewiesen werden.

Nach diesen Erwägungen gestaltet sich die Auseinandersetzung ziffermässig wie folgt:

Neuhausen:

Anlage	rund Fr. 4,800,000
Hilfgesellschaften und Beteiligungen	» » 22,300,000
Anteil an den Kapitalkonten	» » 20,000,000
Total	rund <u>Fr. 47,100,000</u>

Chippis-Vex:

Anlage	rund Fr. 39,600,000
Anteil an den Kapitalkonten	» » 7,500,000
Total	rund <u>Fr. 47,100,000</u>

Diese approximative Gleichwertigkeit der beiderseitigen Vermögensfaktoren führt dazu, den Kriegssteuerfünftel zwischen den beiden Kantonen nach Hälften zu teilen.

Der streitige Zinsfuss ist nach Analogie der gesetzlichen Verzugszinsen für privatrechtliche Schulden (Art. 104 OR) und für die Kriegssteuerschuld (Art. 45 Abs. 2 BB vom 22. Dezember 1915) auf 5% zu bestimmen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

.In teilweiser Gutheissung der Rechtsbegehren des Kantons Wallis wird festgestellt, dass der kantonale Anteil an der Kriegssteuer der Aluminium-Industrie-Aktiengesellschaft in Neuhausen zwischen den Kantonen Wallis und Schaffhausen nach Hälften zu teilen ist und dass der Kanton Wallis gegenüber dem Kanton Schaffhausen Anspruch auf 5% Verzugszins seit der Einzahlung der Steuer hat.