

gutgeheissen und dementsprechend werden die angefochtenen Steuerentscheide vom 14. und 15. August 1918 teilweise aufgehoben.

40. Urteil vom 10. Juni 1921

i. S. Hofmann gegen Zürich und Graubünden.

Arzt, der ausserhalb seines Wohnsitzkantons drei bis vier Monate als Kurarzt in einem Bade tätig ist. Das Einkommen aus dieser Kurpraxis ist am Kurorte zu versteuern.

A. — Der Rekurrent Dr. Hofmann ist seit 6 Jahren über die Badesaison (3 bis 4 Monate) Kurarzt im Bade Fideris (Graubünden). Während des Restes des Jahres wohnt er in eigenem Hause in Zürich und beschäftigt sich in sozialer Fürsorge, in geringem Masse auch mit Ausübung der ärztlichen Praxis. Die Steuern auf seinem Einkommen als Kurarzt in Fideris hat er bis jetzt dort, diejenigen auf seinem übrigen Einkommen und dem Vermögen in Zürich entrichtet. Anlässlich der endgültigen Einschätzung für die Jahre 1919 und 1920 auf Grund des neuen zürcherischen Steuergesetzes teilte ihm die Finanzdirektion des Kantons Zürich als zur Entscheidung von Steuerpflichtfragen zuständige Behörde am 21. Februar 1921 mit, dass sie ihn für sein ganzes Einkommen, mit Einschluss der Einnahmen aus der ärztlichen Tätigkeit in Fideris als in Zürich steuerpflichtig betrachte.

B. — Mit Eingabe vom 9. März 1921 hat Dr. Hofmann gegenüber dem darin liegenden « Versuche einer Doppelbesteuerung » den Schutz des Bundesgerichts angerufen. Er macht geltend, dass auch Graubünden, bezw. Fideris nach eingezogenen Erkundigungen auf seinem Be-

steuerungsrechte inbezug auf das streitige Berufseinkommen beharre. Der Entscheid der Finanzdirektion sei umso weniger verständlich, als das zürcherische amtliche Einschätzungsformular selbst den Abzug des Ertrages aus auswärtigem Geschäftsbetriebe vom steuerbaren Einkommen vorsehe.

C. — Der Kleine Rat des Kantons Graubünden hat sich dem Standpunkte und den Ausführungen des Rekurrenten angeschlossen.

Der Regierungsrat des Kantons Zürich trägt auf Abweisung der Beschwerde, soweit sie sich gegen Zürich richte, an. Der Rekurrent habe seinen zivilrechtlichen Wohnsitz zweifellos in Zürich. Der Aufenthalt in Fideris vermöge als bloss vorübergehender dort kein Steuerdomizil zu begründen. Aus dem Gesichtspunkte des sogenannten Sommeraufenthaltes nicht, weil der Rekurrent dort nicht in eigenem Hause wohne. Und aus dem Gesichtspunkte der auswärtigen Geschäftsniederlassung nicht, weil er die Kurarztstätigkeit nicht in selbständiger Stellung, sondern im Dienste der Kurhausgesellschaft ausübe, die ihm dafür ein Entgelt in Form freier Wohnung (Wohn- und Schlafzimmer), und freier Station für sich und seine Frau entrichte und auch das Sprech- und Wartezimmer sowie die Medikamente (Apotheke) stelle. Dass der Rekurrent daneben von den Patienten ein Honorar fordern dürfe, ändere an dem bestehenden Abhängigkeitsverhältnis nichts. Das Berufseinkommen unselbständig Erwerbender sei aber am Wohnsitz, nicht am Erwerbsorte zu versteuern. Es würde für die Annahme einer ausserkantonalen Geschäftsniederlassung auch das weitere Erfordernis, nämlich der Besitz ständiger körperlicher Anlagen oder Einrichtungen an dem betreffenden Orte, von denen aus die Erwerbstätigkeit vor sich gehe, fehlen. Die dem Rekurrenten in Fideris zur Verfügung gestellten Räume samt Einrichtung gehörten nicht ihm, sondern dem Kurhause Fideris.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

Es braucht nicht untersucht zu werden, ob das regelmässige mehrmonatliche Verweilen des Rekurrenten in Fideris geeignet wäre, für ihn hier ein allgemeines Steuerdomizil während der betreffenden Zeit zu begründen. Da sich der Streit heute ausschliesslich um die Steuerhoheit hinsichtlich des Erwerbes aus der Kurarztstätigkeit im Bad Fideris dreht, genügt es für die Lösung des Konfliktes zu Gunsten Graubündens, dass der Rekurrent in bezug hierauf in einer Beziehung zum letzteren Kanton steht, welche derjenigen zum Wohnsitzkanton Zürich vorgeht. Dies trifft aber zu. Der Grundsatz, dass der Pflichtige, der ausserhalb seines Wohnsitzes in einem anderen Kanton eine selbständige Erwerbstätigkeit in ständigen körperlichen Anlagen oder Einrichtungen ausübt, das darin investierte Kapital und das daraus fliessende Einkommen am Orte dieser Geschäftsniederlassung und nicht am Wohnsitz zu versteuern hat, ist in der Praxis bisher allerdings in erster Linie für kaufmännische und gewerbliche Betriebe ausgesprochen worden. Er muss aber, wie schon einmal erkannt wurde (AS 20 S. 9 Erw. 3), in der Doktrin anerkannt ist und übrigens von Zürich an sich nicht bestritten wird, ebenso gut für die zu Erwerbszwecken erfolgende Ausübung eines freien (wissenschaftlichen) Berufes gelten, da die Gründe, welche dafür sprechen, insoweit für die Abgrenzung der Steuerhoheiten die wirtschaftliche Zuständigkeit der Einkommensquelle und nicht den sonstigen Mittelpunkt der Beziehungen des Steuersubjektes entscheidend sein zu lassen, in einem wie im anderen Falle in gleicher Weise zutreffen. Dass die Anlagen oder Einrichtungen, deren sich der Pflichtige zu seiner Erwerbstätigkeit bedient, sein Eigentum seien, ist dabei nach feststehender Praxis (vgl. z. B. AS 40 I S. 74) nicht erforderlich. Es genügt, dass die Tätigkeit in solchen, bezw. von solchen, einem festen Mittel-

punkte in dem betreffenden Kantone aus ausgeübt wird und es sich nicht um ein blosses Hinübergreifen einzelner Erwerbshandlungen über den Wohnsitzkanton hinaus in das Gebiet anderer Kantone handelt. Auch versucht Zürich zu Unrecht, dem Rekurrenten den Charakter eines selbständig Erwerbenden abzusprechen. Es kann dabei nicht entscheidend in Betracht fallen, dass der Rekurrent, weil seine Berufsausübung zugleich den Interessen eines anderen Unternehmens, der Kurhausgesellschaft Fideris dient, von dieser dafür einen gewissen Entgelt erhält und wohl auch hinsichtlich der Art der Führung der Praxis ihr gegenüber bestimmte Verpflichtungen übernommen hat. Massgebend muss sein, auf wessen Rechnung die fragliche Tätigkeit vor sich geht, d. h. wem der ökonomische Ertrag daraus zufällt. Dies ist aber unbestrittenermassen der Rekurrent, da er es ist, der den Patienten für die ärztliche Behandlung Rechnung stellt, die Honorare für sich einzieht und behält, während die Kurhausgesellschaft davon keinen weiteren Vorteil als denjenigen hat, den das Vorhandensein eines Kurarztes allgemein dem Etablissement bringt. Man hat es demnach trotz einem gewissen Abhängigkeitsverhältnis des Rekurrenten zu der Kurhausgesellschaft, doch nicht mit einer blossen salarienten Betätigung im Betriebe eines anderen, sondern mit einer Erwerbstätigkeit zu tun, bei der der Rekurrent selbst wirtschaftlich und rechtlich als der Unternehmer erscheint und die deshalb für die Besteuerung dem selbständigen Betriebe eines industriellen oder Handelsunternehmens an dem betreffenden Orte gleichgehalten werden muss. Dass sie nicht das ganze Jahr, sondern je weilen nur einige Monate dauert, ändert an der rechtlichen Beurteilung nichts. Der Fall ist in dieser Beziehung der gleiche wie derjenige des Inhabers eines Saisonladengeschäftes an einem Kurorte, der ebenfalls das Einkommen aus diesem Betriebe hier und nicht an seinem Wohnsitz oder sonstigen Geschäftssitze zu versteuern hat.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird gutgeheissen und festgestellt, dass der Kanton Zürich nicht berechtigt ist, den Rekurrenten für dessen Einkommen als Kurarzt in Fideris pro 1919 und 1920 zu besteuern.

41. Arrêt du 16 septembre 1921

dans la cause « **Société Suisse pour l'assurance du mobilier** »
contre **Commune de Bulle**.

Double imposition : Constitue non une « taxe » mais un impôt proprement dit, susceptible d'ailleurs d'appeler l'application de l'art. 46 al. 2 Const. féd., la « contribution » annuelle réclamée par une commune pour se couvrir des frais occasionnés par l'éclairage public. Application du principe au cas d'une société d'assurance qui possède dans la commune en question une simple agence non créatrice d'un domicile fiscal.

A. — La Commune de Bulle a confié l'éclairage public, soit l'éclairage des rues et places de la ville, ainsi que celui des bâtiments de l'administration, à une société privée, la Société électrique de Bulle. Pour subvenir aux frais de cet éclairage, le Conseil communal a fait adopter par l'assemblée des contribuables un règlement prévoyant la création d'une contribution spéciale « à prélever chaque année » et que sont tenus de payer (art. 1^{er}) « suivant leur position » : a) les rentiers ; b) les propriétaires ; c) les chefs de ménage ; d) les établissements de crédit et maisons de commerce de la ville ; e) les établissements de crédit et maisons de commerce du dehors qui ont des agences, succursales ou entrepôts dans la localité, et f) les personnes exerçant une profession quelconque ou ayant un emploi public ou privé à Bulle ».

L'article 2 du règlement dispose : « Cette répartition sera faite au moyen d'une taxe allant de 3 à 50 francs qui sera fixée par le Conseil communal pour chacun des contribuables rentrant dans la catégorie de ceux ci-dessus spécifiés » ; l'art. 3 : « Dans la taxation, il sera tenu compte de la position exceptionnelle de la population rurale. »

La contribution pour l'éclairage public perçue par la Commune de Bulle n'est pas rangée parmi les impôts dits « de commune » prévus par la législation fribourgeoise. Ceux-ci ne comprennent en effet que les impôts ordinaires sur la fortune, les revenus et rentes viagères, l'impôt sur les ménages (art. 275 de la loi sur les communes et paroisses du 19 mai 1894), ainsi que les impôts dits « extraordinaires » ou « centimes additionnels » qui s'ajoutent aux impôts perçus par l'Etat sur les droits de mutation d'immeubles, les droits de succession et les patentes d'auberge, les chiens, les voitures et enfin un impôt sur le mobilier (art. 1^{er} de la loi du 24 novembre 1877 modifié par la loi du 27 novembre 1907). La Commune de Bulle n'était donc pas tenue de solliciter pour son règlement l'autorisation du Conseil d'Etat, et de fait le règlement actuellement en vigueur, adopté à nouveau par l'assemblée des contribuables le 20 août 1920, a été simplement soumis à l'approbation du Préfet. Cette approbation a été donnée le 11 novembre 1920.

Le produit de la contribution pour l'éclairage et les frais s'équilibrent approximativement. C'est ainsi que le projet de budget pour 1919 prévoyait 8000 fr. aux recettes et 8400 fr. aux dépenses, alors que le compte des profits et pertes, pour cette même année, faisait ressortir aux recettes 7867 fr. 20 et 8825 fr. 70 au chapitre des dépenses.

B. — La « Société suisse pour l'assurance du mobilier » a son siège à Berne et possède à Bulle une agence dirigée par un sieur F. Glasson.

La Commune de Bulle ayant réclamé à la dite société