

habe, ist demnach als gegen Art. 45 BV verstossend zurückzuweisen und festzustellen, dass Flawil sich mit dem angebotenen Wohnsitzausweise zu begnügen hat (was bei richtiger Auslegung übrigens offenbar schon auf Grund des kantonalen Rechtes, Art. 6 Ziff. 2 des st. gallischen Gesetzes über Niederlassung und Fremdenpolizei der Fall wäre).

2. — Die Beschwerde wegen Verletzung von Art. 4 und 43 BV wird dadurch gegenstandslos. Auf diejenige wegen Verletzung von Art. 46 BV aber ist deshalb nicht einzutreten, weil von der Gemeinde Flawil und dem Kanton St. Gallen, soweit ersichtlich, bis jetzt Steueransprüche an den Rekurrenten nicht erhoben worden sind. Mit der Feststellung, dass, so wie die Dinge liegen, Zürich als Wohnsitz des Rekurrenten anzusehen ist, ist übrigens solchen Ansprüchen der Boden entzogen.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen begründet erklärt und der angefochtene Entscheid, insofern er den Rekurrenten zur Einlage seines Heimatscheins verhält, aufgehoben, in der Meinung, dass der Rekurrent innert neu zu setzender Frist in Flawil einen Wohnsitzausweis zu hinterlegen hat.

## V. DOPPELBESTEUERUNG

### DOUBLE IMPOSITION

24. Urteil vom 28. Januar 1922 i. S. Terlinden & C<sup>ie</sup>  
gegen Bern und Zürich.

Kollektivgesellschaft mit steuerpflichtigem Nebenbetrieb in einem anderen Kanton. Der Kanton des Sitzes kann denjenigen Teil der Bezüge der beiden am Sitze wohnenden Gesellschafter, der als Arbeitsentgelt betrachtet werden kann, vorweg besteuern, sodass die dem Kanton des Nebenbetriebes zur Besteuerung überlassene Quote des Reingewinns sich nicht darauf erstreckt.

A. — Die Kollektivgesellschaft Terlinden & C<sup>ie</sup>, Kleiderfärberei und chemische Waschanstalt in Küsnacht (Zürich) hat eines ihrer zahlreichen Depots in der Stadt Bern. Für die Besteuerung im Jahre 1919 wurde das steuerpflichtige Einkommen der Firma Terlinden & C<sup>ie</sup> aus diesem Depot im Jahre 1918 von der bernischen kantonalen Rekurskommission auf 3400 Fr. festgesetzt. Eine Herabsetzung verlangende Beschwerde der Firma wies das kantonale Verwaltungsgericht durch Urteil vom 12. September, zugestellt 26. Oktober 1921, ab. Unbestritten war, dass  $\frac{2}{3}$  des Gesamtreinertrages der Firma dem Kanton Zürich zur Besteuerung zufallen und dass von dem verbleibenden  $\frac{1}{3}$  5,81 % auf das Depot in Bern entfallen. Dagegen war u. a. streitig, ob bei Bestimmung des Gesamtreinertrages je 12,000 Fr., welche die beiden in Küsnacht wohnenden Kollektivgesellschaftler Heinrich und Max Terlinden im Jahre 1918 als Salär bezogen und an ihrem Wohnort versteuert hatten, als Geschäftskosten abzuziehen seien, wie die Firma beanspruchte. Das Verwaltungsgericht lehnte dies mit der Begründung ab: die Praxis des Bundesgerichts (AS 33 I S. 712; 34 I S. 668), wonach der Kollektivgesellschaftler denjeni-

gen Teil seiner Geschäftsbezüge, der als Arbeitsentgelt betrachtet werden könne, an seinem Wohnort zu versteuern habe, gelte nur für den Fall, wo dieser Wohnort in einem andern Kanton liege als der Hauptsitz der Gesellschaft. Andernfalls sei die Tätigkeit der Geschäftsleitung durch einen Vorausbezug des Kantons des Hauptsitzes berücksichtigt. Das sei auch hier bei einem Vorausbezug des Kantons Zürich von  $\frac{2}{3}$  des Gesamteinkommens geschehen.

B. — Mit staatsrechtlichem Rekurs vom 23. Dezember 1921 hat die Firma Terlinden & C<sup>ie</sup> beim Bundesgericht beantragt: «Es sei die Besteuerung der Saläre der Kollektivteilhaber Vater und Sohn Terlinden im Betrag von zusammen 24,000 Fr. durch den Kanton Bern, weil eine Doppelbesteuerung und Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV darstellend, als unzulässig zu erklären und das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12. September 1921 in diesem Sinne aufzuheben.» Zur Begründung wird ausgeführt: Das Salär der Anteilhaber einer Kollektivgesellschaft gehöre zu deren Betriebsunkosten, ganz gleich wie die Gehälter des Personals. Die Besteuerung dieses Salärs stehe nach der bundesgerichtlichen Praxis dem Kanton des Wohnortes der Gesellschafter zu; ein anderer Kanton habe keinerlei Recht, es irgendwie zu besteuern. Es sei daher unzulässig, bei der Bestimmung des Gesamtreinertrages der Firma als Grundlage der Besteuerung für das Depot in Bern die 24,000 Fr. Saläre der im Kanton Zürich wohnhaften beiden Gesellschafter einzubeziehen.

C. — Das Verwaltungsgericht und die Zentralsteuerverwaltung von Bern haben die Abweisung des Rekurses beantragt. Der Regierungsrat von Zürich hat sich dem Antrag des Rekurses angeschlossen.

*Das Bundesgericht zieht in Erwägung:*

1. — Da Zürich für das Jahr 1919 Fr. 24,000 Bezüge der beiden Teilhaber der Rekurrentin aus der Gesell-

schaft als Salär bei den Gesellschaftern besteuert und gleichzeitig Bern für das Depot der Rekurrentin in der Stadt Bern einen verhältnismässigen Anteil an jenen 24,000 Fr. als Bestandteil des Reingewinns der Gesellschaft zur Steuer heranzieht, so liegt eine interkantonale Doppelbesteuerung vor, um deren Beseitigung die Rekurrentin das Bundesgericht angehen kann.

2. — Nach den bundesrechtlichen Regeln über das Verbot der Doppelbesteuerung ist der Geschäftsgewinn (wie auch das Kapital) einer Kollektivgesellschaft an deren Sitz zu versteuern, soweit nicht ein sekundärer Steuerort des Geschäftsbetriebes in einem andern Kanton besteht, der für eine Quote des Gewinns mit dem Sitze konkurriert. Wohnt ein Gesellschafter in einem andern Kanton als demjenigen des Sitzes der Kollektivgesellschaft, so unterliegt sein Anteil am Geschäftsgewinn der Besteuerung nicht an seinem Wohnort, sondern am Sitze der Gesellschaft, gleichgültig, ob hier nach kantonalem Recht die Gesellschaft als solche oder der einzelne Gesellschafter als Steuersubjekt behandelt wird. Doch wird dabei derjenige Teil der Bezüge des betreffenden Gesellschafters, der als Entgelt für seine Arbeitsleistung im Geschäfte betrachtet werden kann, steuerrechtlich nicht zum Gewinn, sondern zu den Geschäftskosten gerechnet, und es ist dann in dieser Hinsicht der allgemeine Grundsatz der Steuerpflicht am Wohnort wirksam, d. h. der fragliche Betrag ist vom Gesellschafter an seinem Domizil zu versteuern (AS 33 I S. 712; 34 I S. 668 und mehrere nicht publizierte Urteile). Bei der Frage, ob ein gewisser Teil der Bezüge eines Gesellschafters steuerrechtlich nicht als Gewinn, sondern als Geschäftskosten anzusehen ist, standen sich bisher immer der Kanton des Sitzes der Gesellschaft und der Kanton des Wohnortes des Gesellschafters gegenüber, während im heutigen Fall der Kanton des Sitzes und derjenige eines sekundären Geschäftsortes der Gesellschaft in Betracht kommen. Die Lösung kann aber auch hier keine andere

sein. Die Gründe, die für eine solche Spaltung der Bezüge eines Gesellschafters in Arbeitsentgelt und Gewinnanteil sprechen (s. namentlich das Urteil Brandeis, AS 34 I S. 673), treffen gleicherweise auch zu, wenn alle Gesellschafter am Sitze der Gesellschaft wohnen, es aber für die Abgrenzung der Steuerhoheit gegenüber einem Kanton, wo ein sekundäres Steuerdomizil der Gesellschaft besteht, auf jene Unterscheidung und Spaltung ankommt. Das Wesentliche und Entscheidende ist dabei eben das, dass bundesrechtlich zwar der Steuerort des Gesellschaftersitzes, was Kapital und Ertrag der Gesellschaft anlangt, dem Steuerort des Wohnsitzes des Gesellschafters vorgeht, dass aber der letztere massgebend bleibt, soweit die Bezüge des Gesellschafters sich als Arbeitsentgelt darstellen. Handelt es sich nur um einen Kanton, so ist es gleichgültig, ob er aus dem Gesichtspunkt des Gesellschaftersitzes oder des Wohnortes des Gesellschafters besteuert. Die Unterscheidung wird aber bedeutsam, sobald mehrere Kantone mit konkurrierenden Steueransprüchen in Frage stehen. Daher muss im Fall der Rekurrentin festgestellt werden, dass Zürich nicht sowohl als Kanton des Sitzes der Gesellschaft, sondern als Wohnortskanton der beiden Gesellschafter berechtigt ist, deren Bezüge zum Teil als Arbeitsentgelt zu besteuern, dass dieser Teil steuerrechtlich infolgedessen für die Gesellschaft nicht zum Reingewinn, sondern zu den Unkosten gehört, und dass daher Bern, das als Nebensteuerort der Gesellschaft nur eine Quote des Reingewinns zur Steuer heranziehen kann, sich der Besteuerung jenes Betrages zu enthalten hat.

3. — Was sodann die Höhe des Betrages anbetrifft, der aus dem angegebenen Grunde unter die zürcherische Steuerhoheit fällt, so sind zwar interne Abmachungen der Gesellschafter über ihre Saläre für die interkantonale Steuerabgrenzung nicht unbedingt massgebend; es besteht aber auch kein Grund, sich davon zu entfernen, wenn sie als den Verhältnissen ungefähr angemessen er-

scheinen. Das ist hier der Fall. Bei einem Geschäft von der Grösse und Bedeutung des von der Rekurrentin betriebenen und mit Rücksicht auf die heutigen Geldverhältnisse ist eine Entschädigung der beiden Gesellschafter für ihre Tätigkeit im Geschäft von je 12,000 Fr. als keineswegs übersetzt zu bezeichnen.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Der Rekurs wird gutgeheissen, der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12. September 1921, soweit angefochten, aufgehoben und die Heranziehung der von den beiden Gesellschaftern der Rekurrentin bezogenen Saläre von zusammen 24,000 Fr. zur Besteuerung im Kanton Bern als unzulässig erklärt.

**25. Urteil vom 12. Mai 1922 i. S. Hahnloser gegen  
Zürich Steuer-Ober-Rekurskommission.**

Besteuerung eines Kantonseinwohners für ein im Auslande betriebenes Erwerbsunternehmen bzw. seinen Anteil als Gesellschafter daran. Zulässigkeit nach kantonalem (zürcherischen) Steuerrecht. Das aus Art. 46 Abs. 2 BV folgende Verbot der Besteuerung ausländischer Grundstücke eines Kantonseinwohners erstreckt sich auch auf den Grundstücksertrag. Begriff des Ertrages in diesem Sinne. Erklärt das kantonale Steuergesetz nur einen bestimmten Bruchteil des in einem ausländischen Unternehmen investierten Kapitals und des Gesamtertrages desselben als im Kanton steuerpflichtig, so darf auch dieser Bruchteil nur von dem beweglichen Geschäftsvermögen und dem auf es entfallenden Gewinne unter Ausschluss des Liegenschaftsbesitzes und -ertrages berechnet werden, gleichgültig welche Quote der Gesamtaktiven die Liegenschaften ausmachen.

A. — Der Rekurrent Dr. A. Hahnloser, Augenarzt in Winterthur, ist Kommanditär mit 30,000 L. E. (Livres Egyptiennes) unter Beteiligung am Gewinn und Verlust