

en laquelle chacun a contribué au bénéfice net total. C'est donc sur ces comptes de profits et pertes qu'il convient de tabler. Il ne s'agit d'ailleurs nullement d'en revenir au système consistant à considérer isolément et à imposer pour lui-même le résultat de l'exploitation de chaque établissement. L'établissement continue à être imposé sur une quote-part du bénéfice global de l'entreprise et les comptes de profits et pertes servent simplement à déterminer cette quote-part. La différence peut n'être pas sensible (sous réserve de ce qui sera dit ci-après au sujet de la part réservée au canton du siège central) lorsque tous les établissements ont réalisé des bénéfices, mais elle se marque nettement lorsque les comptes de l'un des établissements bouclent par une perte. Cette perte réduisant le bénéfice global de l'entreprise, elle se répartira entre les autres établissements dans la proportion suivant laquelle ils ont contribué à produire ce bénéfice (v. l'exemple donné par l'expert).

En résumé le bénéfice de la recourante imposable dans le canton de Neuchâtel ne doit être calculé sur la base ni du système de répartition appliqué par le Conseil d'Etat, ni de celui proposé par la recourante. Il doit être déterminé ainsi qu'il a été dit ci-dessus d'après les résultats de l'activité du Comptoir de la Chaux-de-Fonds en 1920 tels qu'ils sont révélés par le compte de profits et pertes de cet établissement. Les pièces produites ne permettant pas au Tribunal fédéral de fixer lui-même le chiffre de ce bénéfice, il appartiendra aux autorités neuchâteloises de procéder à une nouvelle taxation de la recourante dans le sens indiqué. Il importe enfin d'observer que la réserve de 10 % en faveur du canton du siège central (v. notamment RO 46 I N° 58) qui a été opérée dans l'arrêté attaqué se justifie également dans le système de répartition d'après les résultats des comptes de profits et pertes et cela même si les frais généraux de l'administration centrale se trouvent répartis entre les différents établissements; en effet il n'en reste pas

moins que par son activité de direction et de contrôle l'administration centrale contribue à la production du bénéfice de chacun des établissements secondaires; la quote-part imposable dans le canton de Neuchâtel devra donc de ce chef être réduite de 10 %.

Le Tribunal fédéral prononce :

Le recours est admis et l'arrêté du Conseil d'Etat du canton de Neuchâtel du 17 février 1922 est annulé dans le sens des considérants.

7. Urteil vom 2. Februar 1923

i. S. Rosenthal gegen Zürich, Oberrekurs-Kommission.

Der Geschäftsgewinn des berufsmässigen Liegenschaftshändlers kann in seiner Gesamtheit, auch soweit er aus dem Handel mit Liegenschaften in anderen Kantonen stammt, als Erwerbseinkommen am Wohnsitz oder Geschäftssitz des Händlers der Besteuerung unterworfen werden. Einfluss dieses Besteuerungsrechts des Domizilkantons auf nach der Gesetzgebung des Liegenschaftskantons zu entrichtende Grundstückgewinn- (Wertzuwachs-) Steuern.

A. — Nach § 8 des zürcherischen Gesetzes betreffend die direkten Steuern vom 25. November 1917 « gelten als steuerpflichtiges Einkommen die gesamten Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder andern Einnahmequellen, namentlich: 4. Einkünfte aus dem Betriebe eines Geschäftes oder Gewerbes und aus der Bewirtschaftung von Grundeigentum; 7. der Kapitalgewinn auf Vermögensobjekten, insbesondere Grundstücken und Wertpapieren. » § 11 Abs. 1 bestimmt: « Ausserhalb des Kantons wohnhafte Personen, welche im Kantonsgebiet Liegenschaften besitzen....., haben hier den aus diesem Grundeigentum resultierenden Ertrag nach

Massgabe des Bundesrechts betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung zu versteuern.»

Der Rekurrent Moritz Rosenthal-Weill in Zürich handelt gewerbsmässig mit landwirtschaftlichen Heimwesen, die er in der Regel parzellenweise veräussert, nach seiner Angabe im staatsrechtlichen Rekursverfahren überdies mit Schuldbriefen und mit Vieh. Bei der Steuereinschätzung in Zürich für das Jahr 1919 verlangte er, dass von seinem Einkommen der beim Verkauf in anderen Kantonen gelegener Liegenschaften erzielte Gewinn als nicht in Zürich steuerpflichtig abgezogen werde. Die Steuerkommission lehnte dies ab und eine Einsprache des Rekurrenten dagegen wurde von der kantonalen Finanzdirektion verworfen, weil solche Gewinne das Geschäftseinkommen des Liegenschaftenhändlers bildeten; sie seien unter Abrechnung der zeitlich entsprechenden Verluste als Einkünfte aus dem Betriebe eines Geschäftes oder Gewerbes im Sinne von § 8 Ziff. 4 des Steuergesetzes zu bezeichnen und fielen nicht unter Ziff. 7 der nämlichen Vorschrift. Im gleichen Sinne entschied am 26. Oktober 1922 die Oberrekurskommission, an die Rosenthal die Verfügung der Finanzdirektion weitergezogen hatte, mit der Begründung: Der vom Güterhändler beim Verkauf landwirtschaftlicher Heimwesen erzielte Gewinn entstehe durch seine berufliche Tätigkeit. Diese umfasse das Aufsuchen von Gelegenheiten zum Ankauf von Heimwesen, ihre Erwerbung und den meist parzellenweisen Verkauf. Die Parzellierung bringe mehr ein als der Verkauf ganzer Heimwesen. Sie lasse andererseits den spekulativen Charakter der Tätigkeit klar erkennen. Entstehe der Gewinn durch die persönliche Tätigkeit des Güterhändlers, so unterliege er aber da der Besteuerung, wo dieser wohne. Freilich könne darin unter Umständen auch ein Wertzuwachs enthalten sein, dann nämlich wenn die Liegenschaften längere Zeit im Besitze des Händlers geblieben seien.

Doch spiele die Realisierung eines solchen Wertzuwachses für den Güterhändler nur eine ganz untergeordnete Rolle. Sein Zweck beim Ankauf eines Heimwesens sei, die einzelnen Grundstücke rasch mit grösstem Gewinne wieder abzusetzen, nicht zuzuwarten, bis eine Versteigerung des Bodens eingetreten sei, die als eine Art Ertrag der Liegenschaft aufgefasst werden könnte. Es dürfe deshalb der ganze Gewinn als Einkommen aus Berufsausübung betrachtet werden. So habe auch das bernische Verwaltungsgericht für den Fall entschieden, dass der Kauf von Grundstücken, ihre Überbauung und der Verkauf der Bauten zum Berufe des Steuerpflichtigen gehören. Eine andere Lösung würde zu einer Zersplitterung der Steuerhoheit und, falls der Kanton, wo die Grundstücke liegen, solche Gewinne nicht der Einkommensbesteuerung unterwerfe, dazu führen, dass der Händler dafür überhaupt steuerfrei ausgehe. Im Urteile in Sachen Hahnloser gegen Zürich habe denn auch das Bundesgericht die Frage offen gelassen, ob nicht der Gewinn aus dem gewerbsmässigen Umsatz ausländischer Liegenschaften durch einen schweizerischen Kantonseinwohner im Wohnsitzkanton zur Einkommenssteuer herangezogen werden dürfe, wenn es sich um reine Spekulationsgewinne handle. Die Lösung könne aber im interkantonalen Verhältnis keine andere sein als im internationalen.

B. — Gegen den Entscheid der Oberrekurskommission hat Rosenthal den staatsrechtlichen Rekurs wegen Doppelbesteuerung ans Bundesgericht ergriffen mit dem Antrage, der Entscheid sei aufzuheben und der Rekurrent für seine Gewinne aus Liegenschaften ausserhalb des Kantons Zürich in Zürich als steuerfrei zu erklären. Es wird ausgeführt: nach dem Urteile des Bundesgerichts in Sachen Iberg-Spiller gegen beide Basel (AS 39 I S. 343) unterstehe der « Erwerb aus Grundbesitz » der ausschliesslichen Steuerhoheit

des Kantons der gelegenen Sache. Und das Urteil in Sachen Brandenberger (ebenda 45 I S. 282) habe darunter ausdrücklich auch den « Wertzuwachs » einbezogen. Dasselbe müsse notwendigerweise für den Gewinn aus Liegenschaftsverkauf überhaupt gelten. Auch er gehe aus der Liegenschaft hervor, sei ein « Erwerb aus ihr ». Der Vorbehalt im Urteile Hahnloser beziehe sich nur auf internationale Verhältnisse, abgesehen davon, dass auch für sie die Frage der Zulässigkeit einer abweichenden Behandlung reiner Spekulationsgewinne nicht gelöst, sondern nur offen gelassen worden sei und nach dem Gesagten zu verneinen wäre. Eine Zersplitterung der Steuerhoheit ergebe sich ohnehin schon daraus, dass das Besteuerungsrecht in bezug auf den Gewinn aus dem Betriebe der Liegenschaft auf alle Fälle dem Liegenschaftskanton zustehe. Durch die Zuweisung des Verkaufsgewinns an den Wohnortskanton werde die Situation nicht vereinfacht, sondern noch verwickelter gestaltet. Und dass der Liegenschaftskanton sein Recht zur Besteuerung auch des Verkaufsgewinns nicht ausübe, könne den Kanton Zürich nicht berühren und ihm keinen Steueranspruch geben, der ihm sonst nicht zustehen würde. Die zürcherische Steuergesetzgebung selbst gehe grundsätzlich davon aus, dass ein auf dem Gebiete des Kantons Zürich gemachter Erwerb auch hier steuerpflichtig sei; speziell treffe die zürcherische Grundstückgewinnsteuer alle Gewinne auf zürcherische Liegenschaften ohne Rücksicht darauf, ob sie auf wirklichen Wertzuwachs oder Spekulation zurückzuführen, von einem gewerbmässigen Händler oder durch ein vereinzelt Geschäft erzielt worden seien. Es sei daher nur konsequent, dass der Kanton Zürich sich umgekehrt der Besteuerung von Gewinnen enthalte, die ein im Kanton wohnhafter Güterhändler bei der Veräusserung ausserkantonaler Liegenschaften mache. Nur diese Behandlung vermeide auch praktische Schwierigkeiten. Es werde

häufig schwer fallen, festzustellen, ob man es mit gewerbmässigem Handel zu tun habe oder nicht, Wertzuwachs und Spekulationsgewinn, Verkaufsgewinn und ordentlichen Nutzungsgewinn und die dem einen und anderen entsprechenden Auslagen des Eigentümers auseinanderzuhalten. Gerade beim Händler werde der Hauptgewinn häufig nicht aus dem Betriebe, sondern aus der Veräusserung der Liegenschaft heraus schauen; die Bewirtschaftung werde vernachlässigt, weil das Hauptgewicht auf den Handel verlegt werde. Würde das Besteuerungsrecht dafür dem Wohnsitzkanton zuerkannt, so würde die Steuerhoheit des Liegenschaftskantons über die auf seinem Gebiete gelegenen Grundstücke gerade am wichtigsten Punkte durchbrochen. Denn neben dem Wohnsitzkanton könne doch nicht auch der Kanton der gelegenen Sache nochmals eine Steuer erheben. Wollte man eine solche zweite Besteuerung in Form einer besonderen Grundstückgewinnsteuer zulassen, so müsste zum mindesten der Wohnsitzkanton den betreffenden Steuerbetrag von den Einnahmen aus der Veräusserung bei der Veranlagung zur Einkommenssteuer abziehen. Auf alle Fälle wäre für jeden einzelnen Tatbestand zu untersuchen, ob der Gewinn auf Wertzuwachs oder bloss auf Spekulation und Parzellierung zurückgehe. Der Rekurrent behauptete, dass das erstere bei allen hier in Betracht kommenden Geschäften zutrefte, indem er längere Zeit im Besitze der Liegenschaften gewesen sei und zwar gerade während der Periode, wo die Werte infolge des Krieges bedeutend gestiegen seien.

C. — Der Regierungsrat des Kantons Zürich hat beantragt, es sei auf die Beschwerde nicht einzutreten, eventuell sie sei abzuweisen. Der Hauptantrag wird damit begründet, dass ein effektiver Doppelbesteuerungskonflikt nicht vorliege, da der Rekurrent nicht behauptete, gleichzeitig für das nämliche Objekt in zwei Kantonen besteuert worden zu sein. Zur Sache

selbst wird auf die Motive des angefochtenen Entscheides und auf eine beigelegte Vernehmlassung des Steuerkommissärs verwiesen, aus der als Ergänzung zu den Feststellungen der Oberrekurskommission hervorzuheben ist: der Händlergewinn habe mit dem Betriebe der Liegenschaft in der Regel nichts zu tun. Auch bei sinkender Konjunktur mache der Händler seinen Gewinn, was sich daraus erkläre, dass er den Bankier mache, gegen bar kaufe, aber auf Kredit verkaufe, Inventar, Vieh und womöglich die einzelnen Grundstücke getrennt veräussere, wobei seine persönliche Gewandtheit eine erhebliche Rolle spiele: ein Teil des Gewinnes liege oft in dem Handel mit Inventar und Vieh. Betriebs- und Händlergewinn dürften daher nicht zusammengeworfen werden. In den meisten Kantonen werde denn auch ein so kurzer Besitz, wie er bei den Händlern vorliege, überhaupt nicht zur Besteuerung herangezogen, es wäre denn in der Form besonderer Grundstücksgewinnsteuern, die zu den Geschäftskosten gehörten und als Objektsteuern hier nicht in Betracht fielen. Bei Gutheissung des Rekurses würden daher diejenigen Händler, die nicht in ihrem Wohnsitzkanton arbeiten, ohne doch auswärts ein eigentliches Geschäftsdomizil zu haben, steuerfrei ausgehen. Auszuscheiden wären allerdings die Fälle, in denen der Händler das Grundstück in Betrieb nehme. Die praktischen Schwierigkeiten, auf die der Rekurs verweise, seien nicht ernst zu nehmen; bisher sei man noch bei keinem Händler ausser beim Rekurrenten auf solche gestossen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — Eine Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV liegt nach feststehender Praxis vor, sobald ein Kanton einen Bürger mit einer Steuer belegt, deren Erhebung nach den für die Ausscheidung der Steuerhoheit massgebenden tatsächlichen Beziehungen einem andern Kanton

zusteht. Dass letzterer von seinem Besteuerungsrechte tatsächlich Gebrauch macht, ist nicht erforderlich. Der auf dem Fehlen dieser Voraussetzung beruhende Nichteintretensantrag des Regierungsrats von Zürich geht demnach fehl.

2. — In dem vom Rekurrenten angerufenen Urteile in Sachen Brandenberger gegen Solothurn und Baselstadt ist der beim Verkauf einer Liegenschaft vom Veräusserer erzielte Gewinn im Verhältnis zwischen den Kantonen demjenigen Kanton zur Besteuerung zugewiesen worden, wo sich die Liegenschaft befindet. Und das Urteil in Sachen Handloser hat die Frage, ob Spekulationsgewinne aus gewerbmässigem Liegenschaftshandel als Geschäftseinkommen am Wohnsitz des Veräusserers besteuert werden dürfen, nur für das internationale Verhältnis vorbehalten. Beides scheint zur Gutheissung der Beschwerde führen zu müssen. Bei näherem Zusehen erweist sich indessen dieser Schluss doch nicht als zwingend. Der Verkaufsgewinn, den das Urteil Brandenberger im Auge hatte, ist ein solcher aus sogenanntem Wertzuwachs, einer in der Zeit zwischen Erwerb und Veräusserung der Liegenschaft eingetretenen, durch allgemeine vom Besitzer unabhängige Ursachen bewirkten Wertsteigerung, die in der Hauptsache durch die örtlichen Verhältnisse bedingt und insofern richtigerweise als mit der Liegenschaft verbunden angesehen wird. Von diesem Gesichtspunkte aus ist denn auch das Bundesgericht dazu gelangt, ihn zum Liegenschaftsertrage im weiteren Sinne zu rechnen und den Nutzungen der Liegenschaft gleichzustellen. Die Steuer, die davon erhoben wird, ist eine Besitzessteuer, auch wenn sie in der Form der Einkommenssteuer veranlagt wird; sie soll eine durch die periodische Vermögenssteuer nicht erfasste Vermehrung des Wertes des Objektes anlässlich seiner Veräusserung treffen, während umgekehrt allfällige Wertverminderungen unberücksichtigt bleiben. In all'

diesen Beziehungen verhält es sich mit dem Gewinn, den der Liegenschaftshändler aus dem Verkaufe von Grundstücken zieht, durchaus anders. Der Händler erwirbt, wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, die Liegenschaft nicht um sie zu bewirtschaften, sondern um sie weiterzuveräußern. Sie ist der Gegenstand seiner Handelstätigkeit, die ausser im An- und Verkauf im Aufsuchen der Gelegenheiten dazu, den erforderlichen Auskündungen und der Bereitstellung der Objekte zum Verkauf (Zerlegung in die Bestandteile, Parzellierung usw.) besteht. Wie die Dauer des Besitzes, ist dabei die Spekulation auf die Konjunktur nur ein nebensächliches, nicht notwendiges Element. Als Quelle, aus der der Gewinn fliesst, erscheint vielmehr die persönliche geschäftliche Tätigkeit des Händlers. Das Ergebnis dieser Tätigkeit, d. h. der bei den einzelnen Operationen gemachte Gewinn nach Abrechnung der Gewinnungskosten, der Geschäftsverluste und allfälliger anderer Abzüge stellt das Erwerbseinkommen des Händlers dar. Die Besteuerung solchen Einkommens steht aber nach den für die interkantonalen Abgrenzung der Steuerhoheit geltenden Regeln demjenigen Kanton zu, wo der Pflichtige wohnt oder sein Geschäftsdomizil hat. Dass Gegenstand des Umsatzes unbewegliche Sachen bilden, rechtfertigt eine andere Behandlung nicht, weil es an der Tatsache, dass Einkommensquelle nicht die Liegenschaft, sondern die Handelstätigkeit des Veräußerers ist, nichts ändert. Bei dem rein zufälligen Charakter, der dabei der Ausnützung der Konjunktur, d. h. einer wirklichen Wertvermehrung zukommt, kann auch nicht verlangt werden, dass der Wohnsitzkanton bei der ihm zustehenden Einkommensbesteuerung eine Ausscheidung treffe und die einzelnen Mehrerlöse in den Handelsgewinn und einen anderen Teil, der allenfalls als Ausdruck eines Wertzuwachses erscheinen könnte, zerlege. Durch den Abzug der Gewinnungskosten und des steuer-

freien Einkommens unterscheidet sich andererseits diese Besteuerung von derjenigen des Wertzuwachses, bei der ein solcher Abzug höchstens da möglich ist, wo der Wertzuwachs als Bestandteil des Einkommens erfasst wird. Ob daneben auch noch die Erhebung einer Wertzuwachssteuer im eigentlichen Sinne von der mühelosen, ohne Zutun des Eigentümers eingetretenen Wertvermehrung, soweit eine solche überhaupt in Betracht kommt, durch den Liegenschaftskanton möglich wäre, braucht im vorliegenden Falle nicht entschieden zu werden, da nur die Zulässigkeit der Besteuerung des Rekurrenten im Kanton Zürich im Streite liegt und gegen andere Kantone keine Behauptungen gestellt sind. Es ist daher auch nicht zu erörtern, ob, wenn ja, von Bundesrechtswegen der Anspruch erhoben werden könnte, dass der Betrag einer solchen konkurrierenden Steuer von dem am Wohnsitz steuerpflichtigen Geschäftseinkommen als notwendige Betriebsauslage abgezogen werde.

Dass der Kanton Zürich, wie nach § 11 Abs. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 7 seines Steuergesetzes anzunehmen sein wird, den realisierten Wertzuwachs von allen im Kanton gelegenen Grundstücken ohne Rücksicht auf den Wohnsitz des Eigentümers zur Steuer heranzieht, kann ihn nach dem Gesagten angesichts der Verschiedenheit des Tatbestandes nicht hindern, die Gewinne im Kanton wohnhafter Liegenschaftshändler aus der Veräußerung ausserkantonaler Liegenschaften als Teil des Berufseinkommens des Händlers am Wohnorte der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen. Dagegen folgt allerdings aus dieser Anerkennung des Besteuerungsrechts des Wohnsitzkantons notwendigerweise umgekehrt, dass Zürich dasselbe auch seinerseits in bezug auf die in anderen Kantonen wohnhaften Händler, welche im Kanton Zürich Liegenschaften an- und verkaufen, zu respektieren hat. Es könnte daher solchen gegenüber in Zürich höch-

stens, im Sinne des oben gemachten Vorbehalts, noch eine Besteuerung des auf Wertzuwachs zurückzuführenden Teiles des Mehrerlöses aus zürcherischen Liegenschaften in Frage kommen.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird abgewiesen.

VII. GERICHTSSTAND — FOR

8. Arrêt du 17 mars 1923 dans la cause **Reithaar** contre **Indicateur commercial « Mercure »**.

Art. 59 Const. féd. : Débiteur non lié par une clause de prorogation de for insérée dans un contrat de publicité, mais insuffisamment mise en relief.

Le 2 août 1922, le recourant a signé un contrat de publicité relatif à une réclame qui devait paraître dans le Bulletin officiel du Comptoir suisse des industries alimentaires et agricoles. Le formulaire imprimé du contrat indique en lettres grasses que la régie des annonces dans ce bulletin est confiée à la Société intimée et porte la mention « voir les conditions générales du présent engagement au dos ». Ces conditions générales comportent, sous chiffre 12, une clause d'élection de domicile à Genève avec attribution de for pour toutes contestations au sujet de l'exécution du contrat.

La Société intimée, par exploit notifié le 15 janvier 1923, ayant assigné Reithaar à comparaître le 12 février 1923 devant le Tribunal de première instance du canton de Genève, Reithaar a formé un recours de droit public devant le Tribunal fédéral. Il invoque l'art. 59 Const. féd. et soutient que la clause de prorogation

de for ne peut lui être opposée, car il n'a ni signé, ni même lu les conditions générales ; le représentant de la Société intimée a évité d'y faire allusion et, pressé d'obtenir la signature du contrat, il a prestement disparu sans avoir laissé le temps au recourant de se rendre compte des obligations qui lui étaient imposées. Le recourant ajoute qu'il n'est pas lié envers la Société intimée, non autorisée à procurer des annonces pour le catalogue du Comptoir suisse.

La Société intimée a conclu au rejet du recours. Elle soutient que le recourant ne peut se prévaloir du fait qu'il n'a pas lu la clause litigieuse et elle observe qu'elle a assumé la régie des annonces du Comptoir suisse et que le recourant n'a pu ignorer cette circonstance mentionnée en lettres grasses dans le texte même du contrat.

Statuant sur ces faits et considérant en droit :

On ne saurait admettre que le recourant se soit trouvé dans l'erreur au sujet de la personne de son co-contractant. En effet, l'en-tête du formulaire de contrat porte en lettres grasses que la Société intimée est chargée de la régie des annonces du Comptoir suisse des industries alimentaires et agricoles à Lausanne.

Par contre, le recourant est fondé à soutenir qu'il n'est pas lié par la prorogation de for stipulée au contrat. La renonciation au droit formellement garanti par l'art. 59 de la Constitution fédérale présenterait, en l'espèce, un caractère d'autant plus exceptionnel que le contrat conclu entre parties concernait une réclame qui devait paraître dans un Bulletin officiel publié à Lausanne, soit dans le canton du domicile du recourant. Celui-ci n'avait aucune raison spéciale de supposer qu'il pourrait être distrait de son juge naturel et si la Société intimée entendait se réserver cette faculté exorbitante du droit commun, elle ne devait pas se borner à glisser une clause à cet effet dans les conditions générales imprimées au verso du formulaire de contrat auxquelles le