**22. Urteil vom 6. Juni 1924 i. S. Kull-Meyer
gegen Zürich, Staat und Ober-Rekurskommission.**

Art. 46 Abs. 2 BV: Besteuerung eines Pflichtigen für das Einkommen aus persönlicher Tätigkeit eines Vorjahres, in welchem der Wohnsitz sich noch in einem andern Kanton befand. Unzulässig, sofern es sich um Postnumerando-Besteuerung handelt oder wenn die Steuerquelle am frühern und am jetzigen Wohnsitz eine andere ist.

A. — Oskar Kull-Meyer wohnt seit 30. September 1921 in Zürich, wo er am 15. Oktober ein Handelsgeschäft übernommen hat. Vorher war er in Langenthal (Kt. Bern) Direktor der Langenthal-Jura-Bahn. Seiner Steuererklärung pro 1921 für Zürich legte er die dortigen Verhältnisse zu Grund, das Einkommen für 3 Monate gab er mit 1050 Fr. an. Die Steuerkommission schätzte ihn mit 16,500 Fr. Einkommen und 30,000 Fr. Vermögen steuerpflichtig auf 1. Oktober ein. Für ersteres stellte sie auf das Durchschnittseinkommen der drei letzten Jahre ab. Hiegegen beschwerte sich Kull und verlangte, dass das Einkommen auf 6000 Fr., das Vermögen auf 15,000 Fr. anzusetzen sei. Im Revisionsverfahren wurde an der Taxation festgehalten, unter Berufung auf § 43 des Steuergesetzes. Kull beharrte seinerseits auf dem Rekurs. Die Steuerkommission beschloss, dass der Einschätzung nicht die ausserkantonalen Einkommen zu Grunde zu legen seien und beauftragte den Steuerkommissär mit Erhebungen über das Einkommen, das Kull vom Oktober bis Dezember 1921 in Zürich hatte. In seiner daraufhin erfolgten Einvernahme bestritt Kull, im ersten Geschäftsjahr ein Einkommen erzielt zu haben, das Vermögen gab er auf 30,000 Fr. an. Er machte ferner Angaben über sein früheres Einkommen, wonach dieses im Durchschnitt der Jahre 1918-20 9,500 Fr. betragen hätte. Die Steuerrekurskommission entschied am 4. Juni 1923, in teilweiser Gutheissung des Rekurses,

es werde das Einkommen für das Steuerjahr 1921 auf 6000 Fr., das Vermögen auf 30,000 Fr. angesetzt, die Steuerpflicht daure für dieses Jahr 3 Monate. Die Kosten wurden zu $\frac{1}{4}$ dem Rekurrenten, zu $\frac{3}{4}$ dem Staate auferlegt, und beigefügt, dass der Entscheid bezüglich der Taxation endgültig sei, dass aber wegen Verletzung oder unrichtiger Auslegung der Verfassung oder des Steuergesetzes und der Ausführungsvorschriften den Parteien das Recht der Beschwerde an die Ober-Rekurskommission zustehe. Die Steuerkommission ging in diesem Entscheid davon aus, dass für die Einschätzung nicht die Durchschnittsberechnung anzuwenden sei, sondern dass nur diejenigen Verhältnisse des Steuerpflichtigen in Betracht fielen, die sich auf die Zeit der Anwesenheit im Kanton Zürich ergeben. Die Vorjahre 1918-20 seien daher nicht zu berücksichtigen. Auf Grund der Entscheidungen der Ober-Rekurskommission, wonach Einkommens- und Vermögensverhältnisse, die dem Steuerjahr angehören, nicht Einschätzungsgrundlagen sein dürften, wäre der Rekurrent im Jahre 1921 überhaupt nicht einkommenssteuerpflichtig. Da er aber selber 6000 Fr. Einkommen anerkannt habe, müsse es dabei verbleiben. Die Vermögenstaxation sei anerkannt.

Gegen diesen Entscheid beschwerte sich der kantonale Steuerkommissär bei der Ober-Rekurskommission wegen Verletzung von § 43 Abs. 2 und 41 des Steuergesetzes, wonach bei Einkommen von mehr als 6000 Fr. auf den Durchschnitt der 3 Vorjahre abzustellen sei. d. h. hier auf 9500 Fr. Deshalb wurde beantragt, es sei das Einkommen pro 1921 auf diesen Betrag festzusetzen, ferner seien die Kosten ganz dem Kull aufzuerlegen, weil er durch Nichtbeachtung einer Auflage die ursprüngliche, zu hohe Einschätzung verschuldet habe. Kull und die Rekurskommission beantragten Abweisung der Beschwerde. Letztere führte aus, Kull habe das Einkommen der Jahre 1918-20 in Bern versteuert. Die Ober-Rekurskommission nehme an, dass das zürcherische Steuer-

gesetz auf dem Boden der Postnumerando-Besteuerung stehe. Deshalb könne nicht auf die Jahre 1918-20 zurückgegriffen werden. Die Ober-Rekurskommission hat die Beschwerde des Steuerkommissärs mit Bezug auf das Einkommen gutgeheissen und das pro 1921 steuerpflichtige Einkommen des Kull auf 9500 Fr., steuerpflichtig für drei Monate, festgesetzt.

B. — Gegen diesen am 26. Januar 1924 zugestellten Entscheid hat Kull am 24. März staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 BV erhoben mit dem Antrag, es sei derselbe aufzuheben und das im Kanton Zürich steuerpflichtige Einkommen des Beschwerdeführers für den Zeitraum vom 1. Oktober bis 31. Dezember 1921 mit Null anzusetzen, uKF. Es wird ausgeführt, dass die Art der Besteuerung des Rekurrenten einen Übergreif in die bernische Steuerhoheit bedeute, da danach Einkommen in Zürich besteuert werde, für das der Kanton Bern steuerberechtigt sei. § 43 Abs. 2 und § 41 des Steuergesetzes könnten, weil dadurch nach der Auffassung der Ober-Rekurskommission die Postnumerando-Besteuerung gefordert werde, auf interkantonale Verhältnisse nach der bundesgerichtlichen Praxis nicht angewendet werden.

C. — Die Ober-Rekurskommission hat keine Vernehmlassung eingereicht. Der Regierungsrat von Zürich bemerkt zu der Rekurschrift: Die Oberrekurskommission habe in steter Praxis die Besteuerung der Pflichten nach dem Vorjahre, bezw. dem Durchschnitt von drei Vorjahren als effektive Besteuerung nach den den Vorjahren bezeichnet. Wenn der Rekurrent für die drei letzten Monate des Jahres 1921 in Zürich den Durchschnitt seines im Kanton Bern erworbenen Einkommens der Jahre 1918-1920 versteuern müsse, so trete zwar eine kumulative steuerliche Belastung des nämlichen Einkommens ein, jedoch werde die daraus sich ergebende Steuer nicht für die gleiche Zeitspanne erhoben. Es könne sich fragen, ob darin eine bundesrechtswidrige

Doppelbesteuerung liege. Der Regierungsrat verzichtet darauf, einen bestimmten Antrag zu stellen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — Die bundesgerichtliche Rechtsprechung hat in interkantonalen Verhältnissen die Steuerhoheit für Einkommen aus persönlicher Tätigkeit, wie aus beweglichem Vermögen dem Kanton des Wohnsitzes zugewiesen und bei Wohnsitzwechsel den Zeitpunkt des letztern als entscheidend erklärt für den Übergang des Steuerrechts. Das geht auf den Gedanken zurück, dass der Wohnsitz die wirtschaftliche Zugehörigkeit einer Person für das Einkommen aus ihrer persönlichen Tätigkeit, sowie für ihr bewegliches Vermögen und dessen Ertrag angebe. Hieraus folgt, dass interkantonale von keinem Kanton auf persönliches Einkommen im genannten Sinne zurückgegriffen werden kann, das jemand bekam, als er in einem andern Kanton seinen Wohnsitz hatte. Denn das Steuerrecht des letztern erfasst das Ergebnis der persönlichen Tätigkeit und den Ertrag des beweglichen Vermögens so lange, als die Person der Steuerhoheit eines Kantons untersteht, und es kann hinsichtlich des Steuerobjekts unmöglich eine andere zeitliche Abgrenzung der Steuerhoheit Platz greifen, als hinsichtlich der subjektiven Steuerpflicht. Hat man es daher bei der Ordnung der Steuerpflicht im zürcherischen Gesetz, wie sie in den §§ 43 Abs. 2 und 41 enthalten ist, wirklich mit einer Postnumerando-Besteuerung zu tun, wie die Ober-Rekurskommission annimmt (vgl. die Entscheide Nr. 14 und 118 in Bd. 22 der Blätter für zürcherische Rechtsprechung), so kann diese Besteuerungsart interkantonale rechtlich nicht geschützt werden. Vielmehr ist es als unzulässig zu erklären, dass für die Bestimmung des Einkommens im gedachten Sinne bei jemand, der im Verlauf eines Steuerjahres aus einem andern Kanton in den Kanton Zürich zieht, auf Einkommen zurückgegriffen werde, das der betreffenden

Person vor ihrem Einzug in den Kanton zukam. Auf diesem Boden stehen denn auch die allgemeinen Vorschriften der §§ 4 und 5 des zürcherischen Steuergesetzes selber, wonach die Steuerpflicht mit dem Zeitpunkt beginnt, mit welchem jemand zu einem steuerpflichtigen Einkommen oder Vermögen gelangt, und wonach die im Laufe eines Jahres in den Kanton einziehenden oder aus demselben wegziehenden Pflichtigen die Steuer für die Zeit zu zahlen haben, während welcher sie im Kanton wohnen. Damit ist interkantonal eine Besteuerung nach dem Vorjahr oder nach dem Durchschnitt dreier Jahre, wie sie im Einschätzungsverfahren in den §§ 43 Abs. 2 und 41 vorgesehen ist, im Sinne einer Postnumerando-Besteuerung ausgeschlossen.

2. — Auch wenn man die letztern Bestimmungen dahin auslegen wollte, dass sie nur die Bemessungsgrundlage für die Bestimmung des steuerpflichtigen Einkommens angeben, so könnten sie interkantonal, wenn überhaupt, doch höchstens dann zur Anwendung gebracht werden, wenn die Steuerquelle am frühern und am Wohnsitz in Zürich die gleiche geblieben wäre. Das ist hier nicht der Fall, da der Rekurrent im Kanton Bern eine ganz andere Erwerbsstellung einnahm als im Kanton Zürich. Letzterer darf daher auch zur Bestimmung des ihm allein zur Besteuerung zustehenden Einkommens, das der Rekurrent seit Oktober 1921 in Zürich hatte, nicht auf das berufliche Einkommen desselben im Kanton Bern abstellen.

3. — Andererseits kann der Rekurrent nicht verlangen, dass er für das Jahr 1921 (3 Monate) in Zürich gar nicht mit Einkommenssteuer belegt werde, weil nach zürcherischem Recht nur das Einkommen aus den Vorjahren besteuert werde, das nach interkantonalem Recht in Zürich nicht erfasst werden dürfe. Vielmehr steht vom Standpunkt der Doppelbesteuerung nichts entgegen, dass der Rekurrent für jene drei Monate für das Einkommen besteuert werde, das ihm in dieser Zeit aus

seiner Tätigkeit in Zürich und aus seinem beweglichen Vermögen zufloss. Dieses Einkommen hat der Rekurrent selber auf 6000 Fr. angegeben, wie er auch gegen die hierauf sich stützende Taxation der Rekurskommission sich nicht beschwerte. Es ist deshalb nicht verständlich, wie er im staatsrechtlichen Verfahren verlangen kann, dass sein Einkommen für die drei Monate auf 0 festgesetzt werde, zumal, da er die Taxation der Rekurskommission auch im bundesgerichtlichen Verfahren nicht etwa als willkürlich anfiicht.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird in dem Sinne gutgeheissen, dass der Entscheid der Ober-Rekurskommission aufgehoben und derjenige der Rekurskommission wiederhergestellt wird.

23. Urteil vom 10. Juli 1924

i. S. Schweizer. Bankgesellschaft gegen Aargau.

Verteilung des Vermögens eines Bankgeschäftes, das in mehreren Kantonen Niederlassungen hat, unter die Steuerhöheiten dieser Kantone. Bei der Feststellung der auf einen Kanton fallenden Aktiven können « Guthaben » der dort befindlichen an ausserkantonale Niederlassungen der Bank nicht berücksichtigt werden.

A. — Bei der Steuereinschätzung pro 1923 wurde es streitig, wie der Anteil des Rayons Aargau der Schweiz. Bankgesellschaft (Kreisbank Aarau, Niederlassungen in Baden, Laufenburg und Wohlen) am Gesamtvermögen des Institutes zu berechnen sei. Die Steuerbehörde und die Bank waren einig darüber, dass grundsätzlich massgebend sein sollte das Verhältnis der Aktiven des Rayons Aargau zu den Gesamtaktiven der Gesellschaft, nicht aber über die Höhe der in Betracht kommenden Rayonaktiven. Die Steuerbehörde nahm sie auf 82,842,000 Fr. an. Die Bank wollte dagegen hievon zwei Posten abziehen :