

(lettere 17 maggio 1940, 21 e 24 aprile 1939 della ricorrente). Le condizioni particolareggiate sono bensì contenute nel riconoscimento di debito. Siccome però il contratto era già stato concluso per iscritto sotto forma di domanda e di risposta, l'art. 16 cp. 1 CO non è applicabile. Nei due riconoscimenti di debito 19 maggio 1940 e 25 aprile 1939 si debbono quindi ravvisare sostanzialmente delle ricevute anche se completano, per certi riguardi, due contratti di mutuo sorti precedentemente.

Giusta l'art. 74, cifra 1, CO, i debiti pecuniari sono pagabili nel luogo in cui è domiciliato il creditore all'epoca della scadenza. Per quanto concerne il versamento della somma mutuata, Gédeon era creditore e la Banca cantonale di Zugo era debitrice: il debito doveva essere soluto a Lugano, domicilio del Gédeon. A Lugano sono state firmate le quietanze che avevano per iscope di attestare il ricevimento del denaro. È chiaro ch'esse dovevano spiegare i loro effetti a partire dal momento della firma.

La ricorrente osserva bensì che, seguendo un'usanza bancaria, la Banca cantonale di Zugo si fece firmare le quietanze prima di versare il denaro al Gédeon che si trovava a Lugano. La ricorrente vorrebbe fondarsi su questa usanza per sostenere che le quietanze non erano ancora efficaci allorchè furono firmate, ma lo divennero soltanto più tardi, allorchè fu versato il denaro. Quest'usanza bancaria dev'essere però considerata come irrilevante per la delimitazione delle sovranità fiscali: si deve ritenere che il denaro fosse già stato versato o fosse versato all'atto della firma del riconoscimento di debito, conformemente al loro tenore.

Così stando le cose, si deve ammettere che i riconoscimenti di debito in questione soggiacevano alla sovranità fiscale del Cantone Ticino in quanto erano stati firmati a Lugano (art. 2, 6, 11 LTB). Il diritto di bollo era quindi dovuto da chi li aveva firmati, ossia dal Gédeon. Egli, od i suoi successori, erano passibili di sanatoria.

Il Cantone Ticino non può invece colpire con la sana-

toria la Banca cantonale di Zugo per fatto ch'essa ha steso a Zugo i riconoscimenti di debito e li ha mandati da firmare al Gédeon a Lugano. L'art. 43, lett. a, LTB prevede bensì che per pagamento della sanatoria sono solidalmente responsabili anche coloro che hanno cooperato alla formazione dell'atto. Ma questo disposto non ha efficacia extracantonale. In concreto la Banca cantonale di Zugo, che non è domiciliata nel Cantone Ticino, non ha ivi svolto un'attività in rapporto con la formazione del documento: non è quindi soddisfatto il requisito necessario per poter assoggettare la ricorrente alla sovranità fiscale ticinese e per poterle infliggere una sanatoria in virtù dell'art. 43, lett. a, LTB. La contraria decisione del Consiglio di Stato del Cantone Ticino è in urto con l'art. 46, cp. 2, CF in quanto diretta contro la Banca cantonale di Zugo, e dev'essere quindi annullata.

In questo senso il Tribunale federale si è già pronunciato (sia pure basandosi non sull'art. 46 cp. 2, ma sull'art. 3 CF) con la sentenza 27 marzo 1933 nella causa Grasso: il fisco vodese aveva inflitto ad ambedue le parti contraenti una multa per insufficienza di bollo su un titolo di credito, quantunque il debitore ed il fideiussore l'avessero firmato non su territorio vodese, ma al luogo del loro domicilio nel Canton Vallese.

Il Tribunale federale pronuncia:

Il ricorso è ammesso e le querelate risoluzioni 28 agosto 1944 del Consiglio di Stato sono annullate.

51. Urteil vom 20. September 1945 i. S. Schweizerischer Bankverein gegen Kanton Zürich.

Doppelbesteuerung; Aufteilung des Gewinns bei interkantonalen Unternehmungen:

1. Der Gewinn ist grundsätzlich als Einheit zu behandeln (Erw. 1).
2. Bei Handelsbanken berechnet sich die Quote jedes Kantons auf Grund der *buchmässigen* Gewinnsaldi der Niederlassungen. Inwieweit sind Korrekturen an diesen zulässig? (Erw. 2, 3).

3. Befugnis jedes Kantons, den steuerbaren Gesamtgewinn selbstständig nach seiner Gesetzgebung einzuschätzen (Erw. 4).
4. Recht des Kantons des Hauptsitzes auf einen *Vorausanteil*, auch dann, wenn die Kosten der Zentralverwaltung auf die Niederlassungen verteilt werden (Erw. 5).

Double imposition. Répartition du gain d'entreprises s'étendant sur plusieurs cantons :

1. Le bénéfice doit, en principe, être traité comme un tout (consid. 1).
2. S'agissant de banques commerciales, les quotes-parts des cantons se calculent d'après les soldes de bénéfice *comptabilisés* des établissements. Dans quelle mesure des corrections sont-elles faisables ? (Consid. 2 et 3).
3. Faculté pour chaque canton de taxer le bénéfice total d'après sa législation (consid. 4).
4. Droit du canton au siège principal à un *préciput* même quand les frais de l'administration centrale se répartissent entre les établissements (consid. 5).

Doppia imposta. Ripartizione del guadagno di aziende che svolgono la loro attività in più cantoni :

1. In linea di massima, il guadagno dev'essere trattato come un tutto (consid. 1).
2. Trattandosi di banche commerciali, la quota di ciascun cantone si calcola secondo i saldi di guadagno *contabilizzati* delle succursali. In quale misura sono ammissibili delle correzioni ? (Consid. 2 e 3).
3. Facoltà d'ogni cantone di tassare l'utile totale secondo la sua legislazione (consid. 4).
4. Diritto del cantone ove si trova la sede principale ad un'*anti-parte* anche quando le spese dell'amministrazione centrale si ripartiscono tra le succursali (consid. 5).

A. — Der Schweizerische Bankverein ist eine Handelsbank mit Zentralverwaltung und Sitz in Basel und Zweigniederlassungen in verschiedenen Städten, darunter auch in Zürich. Dort schätzte er sich pro 1943 auf Grund des Geschäftsergebnisses des Vorjahres für einen steuerpflichtigen Ertrag von Fr. 1,105,045.— ein gestützt auf folgende Berechnung :

Gewinnsaldi sämtlicher Niederlassungen . . .	Fr. 6,691,688.—
Gewinnsaldo des Sitzes Zürich	» 871,944.—
Anteil des Sitzes Zürich an den Gewinnsaldi .	13,0303 %
Steuerbarer Ertrag des Gesamtinstitutes (Nettogewinn einschliesslich über Unkosten verbuchte Steuern und Vergabungen)	Fr. 9,422,871.—
./. 10 % Präzipuum des Hauptsitzes Basel .	» 942,287.—
Zu verteilender steuerbarer Ertrag	Fr. 8,480,584.—
Anteil des Sitzes Zürich hieran = 13,0303 % =	» 1,105,045.—

Die Steuerkommission Zürich setzte unter Ablehnung dieser Selbsteinschätzung den in Zürich steuerpflichtigen Ertrag des Bankvereins auf Fr. 1,609,800.— fest auf Grund folgender Berechnung :

I. Steuerbarer Ertrag des Gesamtinstitutes :	
Gemäss Selbsteinschätzung	Fr. 9,422,871.—
Steuerpflichtige Rückstellungen des Sitzes Zürich	» 237,000.—
Total	Fr. 9,659,871.—
II. Für die Steuerverteilung massgebende Faktoren :	
Gewinnsaldi lt. Gewinn- und Verlustrechnung	Fr. 6,691,688.—
Steuern	» 2,771,666.—
Steuerpflichtige Vergabungen	» 31,990.—
Steuerpflichtige Rückstellungen	» 237,000.—
Total Gewinnsaldi .	Fr. 9,732,344.—
III. Ertrag des Sitzes Zürich :	
Gewinn lt. Gewinn- und Verlustrechnung	Fr. 871,944.—
Steuern	» 513,017.—
Steuerpflichtige Rückstellungen	» 237,000.—
Total	Fr. 1,621,961.—
Anteil des Sitzes Zürich am Gesamtertrag :	
$1.621.961 \times 9.659.871$	= rund
9.732.344	Fr. 1,609,800.—

Im Gegensatz zum Bankverein ging somit die Steuerkommission bei der Berechnung des Anteils Zürichs am Ertrag des Gesamtunternehmens nicht von den buchmässigen Gewinnsaldi des Gesamtunternehmens und des Sitzes Zürich aus, sondern rechnete zu diesen beiden die nach kantonalem Steuerrecht nicht abzugsberechtigten Steuern, Vergabungen und Rückstellungen hinzu und strich ausserdem das Präzipuum für den Hauptsitz Basel ; so gelangte sie zu einem Anteil Zürichs von 16,6657 % an dem um die Rückstellungen des Sitzes Zürich vermehrten Ertrag des Gesamtunternehmens, während der Bankverein diesen Anteil auf 13,0303 % berechnete.

Den Rekurs des Bankvereins gegen diese Veranlagung wies die Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich am 20. Dezember 1944 ab. Die Erwägungen dieses Entscheids lassen sich folgendermassen zusammenfassen :

a) *Bestimmung des Verteilungsschlüssels*: Bei der Feststellung des steuerpflichtigen Gesamtertrags eines interkantonalen Unternehmens seien die Kantone unbestrittenermassen befugt, von den Büchern des Unternehmens abzuweichen, wenn das kantonale Steuerrecht Korrekturen der Gewinn- und Verlustrechnung vorschreibe oder zulasse. Streitig sei einzig, ob die gleichen Korrekturen auch bei der Bestimmung des Verteilungsschlüssels zulässig seien. Diese Frage sei vom Bundesgericht noch nicht ausdrücklich entschieden worden. Dem Urteil BGE 53 I 450 ff. liege ein wesentlich anderer Sachverhalt zu Grunde; auch sei dort die sog. indirekte Methode anwendbar gewesen. Aus BGE 56 I 232/3 könne nicht geschlossen werden, dass die buchmässigen Gewinnsaldi der Niederlassungen für die Bestimmung des Verteilers schlechthin massgebend seien. Sonst stände es im Belieben des Steuerpflichtigen, diese Gewinnsaldi festzusetzen, und es wäre alsdann nicht das Bundesgericht, das den Verteilungsschlüssel bestimme, sondern der Steuerpflichtige selbst. Es sei mit der Möglichkeit zu rechnen, dass dieser Verschiebungen zum Nachteil oder Vorteil einzelner Niederlassungen vornehme.

Im vorliegenden Falle habe die Veranlagungsbehörde mit Recht die nach dem kantonalen Recht nicht abzugsberechtigten Steuern, Vergabungen und Rückstellungen zu den Gewinnsaldi hinzugerechnet. Bei den Steuern liege die Berechtigung der Aufrechnung auf der Hand. Würden sie nicht aufgerechnet, so komme man zu einem Verteiler, der von der ganz verschiedenen Steuergesetzgebung der Kantone abhängig wäre, was gerade zu vermeiden sei.

b) *Präzipium*: Nach der ständigen Praxis sei dem Hauptsitz eines interkantonalen Bankunternehmens ein Vorausanteil von 10 % des Gesamtreinertrags zuzuweisen, und zwar selbst dann, wenn die Kosten der Zentralverwaltung auf die Zweigniederlassungen verlegt werden. Von einem Vorausanteil sei nur abzusehen, wenn der Kanton des Hauptsitzes das steuerrechtliche Aequivalent dafür schon in anderer Form erhalte (BGE 46 I 436). Das treffe

im vorliegenden Falle zu, da die Zürcher Niederlassung des Bankvereins mit einem übermässigen Anteil an Zentralunkosten belastet worden sei. Das Bundesgericht habe proportionale Verlegung dieser Kosten verlangt, aber nicht ausgeführt, nach welcher Proportion die Verlegung vorzunehmen sei. Es handle sich um eine ausgesprochene Ermessensfrage. Nun habe der Bankverein die Zürcher Niederlassung mit 23,38 % der Zentralunkosten belastet, während sie nach seiner Berechnung mit nur 13,03 % am Gesamtertrag teilnehme. Das sei ein offenkundiges Missverhältnis. Bei einer andern Grossbank mit ähnlichen Gewinnverhältnissen einer Filiale zum Gesamtunternehmen werde die Filiale mit einem wesentlich geringeren Anteil an Zentralunkosten belastet. In Würdigung dieser Umstände sei im vorliegenden Falle der Zürich belastete Anteil an diesen Kosten um die Höhe des Vorausanteils von Fr. 160,950.— zu kürzen bzw. anzunehmen, der Vorausanteil sei in den Zürich zu hoch belasteten Zentralunkosten enthalten.

B. — Mit rechtzeitig staatsrechtlicher Beschwerde hat der Schweizerische Bankverein unter Berufung auf Art. 46 Abs. 2 BV beim Bundesgericht den Antrag gestellt, der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 20. Dezember 1944 sei dahin richtigzustellen, dass der auf den Kanton Zürich fallende steuerbare Ertragsanteil für 1943 Fr. 1,132,839.15 ausmache.

Zu diesem Betrag gelangt der Bankverein dadurch, dass er von dem im angefochtenen Entscheid auf Fr. 9,659,871.— festgesetzten Ertrag des Gesamtunternehmens 10 % = Fr. 965,987.— als Vorausanteil von Basel-Stadt abzieht; von den zu verteilenden restlichen Fr. 8,693,884.— machen die anerkannten Fr. 1,132,839.15 den in der Selbsteinschätzung berechneten Anteil Zürichs von 13,0303 % aus.

Zur Begründung der Beschwerde wird geltend gemacht:

a) Bei einem interkantonalen Unternehmen sei nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung Gegenstand der Besteuerung für den einzelnen Kanton nicht der Reinertrag

der Niederlassung, sondern eine Quote am globalen Reinertrag des Gesamtunternehmens. Dieser Grundsatz werde im angefochtenen Entscheid verkannt. Die durch die buchmässigen Gewinnsaldi bestimmte Quote dürfe nicht nach kantonalem Steuerrecht durch Aufrechnung von Steuern, Zuwendungen, Abschreibungen und Rückstellungen abgeändert werden, weil dadurch ein Sonder Einkommen konstruiert und nicht mehr eine Quote des Gesamtertrages besteuert werde. Das ergebe sich klar aus BGE 56 I 230 ff. sowie namentlich aus BGE 53 I 450 ff. . . .

b) Die Steuerrekurskommission versuche die Streichung des Vorausanteils zu Unrecht mit dem Hinweis darauf zu rechtfertigen, dass der Sitz Zürich mit einem übermässigen Anteil an den Kosten der Zentralverwaltung belastet worden sei. Diese Kosten würden verteilt auf Grund des arithmetischen Mittels der Faktoren Bilanzsumme, Dotationen und Unkosten (ohne Steuern) der Niederlassungen. Von einer willkürlichen, zufälligen oder gar steuerbedingten Verteilung könne keine Rede sein. Vielmehr bemühe sich der Bankverein, dabei der wirtschaftlichen Bedeutung der Niederlassungen möglichst genau Rechnung zu tragen. Eine sorgfältige und genaue Verteilung der Zentralunkosten sei schon deshalb unumgänglich, weil jede einzelne Niederlassung in gesundem Konkurrenzstreben danach trachte, ein möglichst günstiges Ergebnis aufzuweisen, und eine willkürliche Belastung mit Unkosten nicht zulassen würde. Der Vergleich des Zentralunkostenanteils des Sitzes Zürich von 23,31 % mit seinem Gewinnanteil von 13,03 % sei nicht stichhaltig, da die Zentralunkosten nicht im Verhältnis des Gewinns auf die Niederlassungen verteilt würden, sondern nach Massgabe der bereits genannten Faktoren. Diese bildeten, wie langjährige Erfahrung zeige, die weitaus zuverlässigste Grundlage für die Beurteilung der wirtschaftlichen Bedeutung der einzelnen Niederlassung. Dazu komme, dass diese Faktoren, insbesondere Unkosten (Gehälter) und Dotationen (im Bankbetrieb arbeitendes Kapital) ziemlich konstant seien, wogegen die

Gewinnsaldi erfahrungsgemäss grossen Schwankungen unterworfen seien. Der Vorwurf des Missverhältnisses entfalle völlig, wenn man den Anteil des Sitzes Zürich an Zentralunkosten mit seinem Anteil an steuerbarem Kapital und Reserven (24,10 %) vergleiche. Dieser Vergleich rechtfertige sich umso mehr, als bei den Steuern der Niederlassung Zürich die Kapitalsteuer eine viel grössere Rolle spiele als die Ertragssteuer; nach der Selbsteinschätzung nämlich betrage diese nur Fr. 77,228.45, jene aber Fr. 204,956.75.

Der Hinweis auf die Zentralunkostenverteilung bei einer andern Grossbank, vermutlich der Schweiz. Kreditanstalt, sei unbehelflich. Dem Sitz Zürich des Bankvereins komme im Rahmen des Gesamtunternehmens eine viel überragendere Stellung zu als der Basler Filiale der Kreditanstalt im Verhältnis zu deren Gesamtunternehmen. Auch nehme bei diesem Unternehmen die Generaldirektion eine andere Stellung ein, wofür auf das Urteil des Bundesgerichts vom 1. Februar 1924 i. S. Schweiz. Kreditanstalt verwiesen werde.

C. — Der Regierungsrat des Kantons Zürich beantragt Abweisung der Beschwerde und führt aus :

a) Der Optimismus des Gutachtens Weyermann über die Zuverlässigkeit der Gewinn- und Verlustrechnungen könne nicht unbeschränkt geteilt werden; ihre Verwendbarkeit hänge weitgehend von der Zulässigkeit einer Korrektur ab. Da nicht der buchmässige, sondern der steuerliche Gesamtertrag zur Verteilung gelange, rechtfertige es sich, dabei auch auf die steuerlichen Gewinnsaldi abzustellen. — Die Einschätzungsbehörden hätten bei der Bestimmung des steuerpflichtigen Gesamtertrages und der Summe der Gewinnsaldi die Steuern und steuerlich unzulässigen Rückstellungen aufgerechnet, soweit sie aus den ihnen unterbreiteten Unterlagen ersichtlich gewesen seien. Wenn in den Rechnungen anderer Niederlassungen noch nach Zürcher Recht nicht abziehbare Rückstellungen und Abschreibungen enthalten waren, so wäre es Sache

des Bankvereins gewesen, diese Posten namhaft zu machen; sie wären dann ohne weiteres in gleicher Weise berücksichtigt worden wie die der Rechnung der Zürcher Niederlassung entnommenen Posten.

b) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hänge die Gewährung eines Präzipiums von 10 % an den Kanton des Hauptsitzes davon ab, dass nicht schon der Verteilungsschlüssel diesen Kanton bevorzuge. Im vorliegenden Falle bestehe zwischen Gewinn- und Zentralunkostenanteil des Sitzes Zürich ein so auffallendes Missverhältnis, dass sich Zweifel über die Tauglichkeit des vom Bankverein zur Verteilung dieser Kosten gewählten Schlüssels ergäben. Die Einschätzungsbehörden hätten diesen Schlüssel zwar nicht schlechthin abgelehnt, aber den begründeten Standpunkt eingenommen, die sehr hohe Zahlung des Sitzes Zürich an den Hauptsitz sei eine genügende Entschädigung der Tätigkeit der Zentralverwaltung, sodass darüber hinaus für die Zuweisung eines Präzipiums keine Veranlassung mehr bestehe. Dabei habe auch das Beispiel der Kostenverteilung bei einer andern Grossbank berücksichtigt werden dürfen, denn die Beziehungen zwischen Stammhaus und Zweiganstalt seien bei allen Grossbanken ungefähr dieselben; allfällige Unterschiede bezögen sich mehr auf die äussere Form (Urteil des Bundesgerichts vom 1. Februar 1924 i.S. Schweiz. Kreditanstalt).

Die Steuerrekurskommission verweist zur Begründung ihres Antrags auf Abweisung der Beschwerde auf den angefochtenen Entscheid.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — Eine über mehrere Kantone sich erstreckende Unternehmung stellt, wirtschaftlich betrachtet, eine Einheit dar. Ihr Ertrag wird durch das organische Zusammenwirken der einzelnen Betriebsteile erzielt. Wie das Bundesgericht daher in ständiger Rechtsprechung erkannt hat, ist der Geschäftsgewinn einer solchen Unternehmung interkantonal-steuerrechtlich in dem Sinne als Einheit zu

behandeln, dass die einzelnen Niederlassungskantone nicht den auf ihrem Gebiet erzielten Ertrag, sondern nur eine Quote des Gesamtertrags des ganzen Unternehmens besteuern dürfen (BGE 36 I 581; 37 I 259, 271; 53 I 457, 54 I 409, 61 I 342).

Da die Quoten unmittelbar der Abgrenzung der kantonalen Steuerhoheit und der Vermeidung von nach Art. 46 Abs. 2 BV unzulässiger Doppelbesteuerung dienen, kann die Natur der vom Bundesgericht für die Bestimmung der Quoten aufgestellten Grundsätze nicht zweifelhaft sein. Es handelt sich um bundesrechtliche Kollisionsnormen, die für die Kantone verbindlich und von ihrem internen Steuerrecht in jeder Beziehung unabhängig sind. Anstände, die sich bei der Berechnung der Quoten ergeben, sind nach einheitlichen Regeln zu beheben, die nicht Regeln der verschiedenen kantonalen Steuerrechte, sondern nur die vom Bundesgericht aufgestellten allgemeinen Grundsätze sein können (BGE 56 I 233).

2. — Bei Handelsbanken hat das Bundesgericht im Jahre 1923 auf Grund eines Gutachtens von Prof. WEYERMANN (Vierteljahrschrift für schweiz. Abgaberecht III 289 ff.) den zuverlässigsten Masstab für die Bestimmung der den Kantonen zukommenden Quoten unmittelbar in den von den einzelnen Bankniederlassungen geführten selbständigen Gewinn- und Verlustrechnungen erblickt und daher das Verhältnis der darin ausgewiesenen Gewinnsaldi als Verteilungsschlüssel bezeichnet (BGE 49 I 36 ff.). Gegen diese sog. direkte Methode, an der das Bundesgericht seither festgehalten hat (BGE 56 I 231, Urteil vom 28. Mai 1935 i.S. Schweiz. Bankgesellschaft) erhebt der Kanton Zürich an sich keine Einwendungen. Er glaubt jedoch, dass die Kantone bei ihrer Anwendung nicht gehalten seien, auf das Verhältnis der *buchmässigen* Gewinnsaldi der Niederlassungen abzustellen; vielmehr sei es ihnen gestattet, zum buchmässigen Gewinn die nach kantonalem Steuerrecht unzulässigen Belastungen der Ertragsrechnung hinzuzuzählen und den Verteilungsschlüssel

auf Grund des Verhältnisses der so festgestellten *steuerlichen* Gewinne zu berechnen.

Darin liegt jedoch, wie in der Beschwerde mit Recht geltend gemacht wird, eine Verkenntung von Wesen und Aufgabe der Steuerauscheidungsnormen im allgemeinen und des auf Banken anwendbaren Verteilungsschlüssels insbesondere.

3. — Da die Kantone bei interkantonalen Unternehmungen nur eine Quote des Gesamtertrages besteuern dürfen, mussten Masstäbe gefunden werden, welche die Bedeutung der einzelnen Niederlassungen im Rahmen des Gesamtunternehmens, ihren Anteil an der Erzielung des Gesamtertrags am zuverlässigsten zum Ausdruck bringen. Bei den Fabrikationsunternehmen, wo der einzelne Teilbetrieb unmittelbar keinen Ertrag erzielt, hat es sich gezeigt, dass die jeder Niederlassung zuzuweisende Quote nur indirekt, auf Grund der sog. Erwerbsfaktoren, bestimmt werden kann. Anders verhält es sich bei Handelsgeschäften, wieder anders bei Banken. Da bei letzteren die Filialen selbst eine unmittelbar gewinnbringende Tätigkeit ausüben, können sie selbständige Gewinn- und Verlustrechnungen führen und tun dies auch regelmässig. Die darin ausgewiesenen Geschäftsergebnisse (Gewinne oder Verluste) bilden zusammen das Geschäftsergebnis des Gesamtunternehmens, bringen also unmittelbar zum Ausdruck, in welchem Masse jede Niederlassung an der Erzielung des Gesamtertrages beteiligt ist. Die durch die Filialbuchhaltung ausgewiesenen Gewinne stellen aber nicht nur einen einfach und praktisch zu handhabenden Verteilungsschlüssel dar, sondern bilden auch einen zuverlässigen Masstab für die Bedeutung der einzelnen Niederlassung im Rahmen des Gesamtunternehmens. Dies deshalb, weil das leitende Personal der Zweigniederlassungen regelmässig ein Interesse hat, ein möglichst günstiges Geschäftsergebnis auszuweisen, sodass die Gefahr von künstlichen Verminderungen des Geschäftsertrages gewisser Niederlassungen zum Zweck der Steuer-

ersparnis gering erscheint (vgl. WEYERMANN a.a.O. S. 294 ff.). Schon im Hinblick auf die Gründe, die das Bundesgericht bei der Ertragsbesteuerung interkantonalen Banken zur Anwendung der sog. direkten Methode geführt haben, kann es demnach nicht zweifelhaft sein, dass es dabei, auch wenn dies nirgends besonders hervorgehoben worden ist, davon ausging, der Verteilungsschlüssel sei auf Grund der *buchmässigen* Geschäftsergebnisse der einzelnen Niederlassungen zu berechnen (d'après les résultats de l'activité tels qu'ils sont révélés par le compte de profits et pertes, BGE 49 I 38).

Damit soll nicht gesagt sein, dass die Kantone die vom Steuerpflichtigen aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnungen unbesehen als Grundlage des Verteilungsschlüssels hinzunehmen haben. Dessen Bestimmung wäre sonst in der Tat weitgehend dem Gutdünken des Steuerpflichtigen überlassen. Von der Berichtigung von Rechnungsfehlern, irrtümlichen Buchungen usw. abgesehen können aber, im Hinblick auf die Funktion des Verteilers, Korrekturen an den Gewinn- und Verlustrechnungen nur insoweit zugelassen werden, als sie geeignet sind, den wirklichen Anteil der Niederlassungen an der Erzielung des Gesamtertrages besser zum Ausdruck zu bringen. Als unzulässig erscheinen dagegen Korrekturen, die, mögen sie auch unter andern Gesichtspunkten (z.B. bei der Feststellung des steuerbaren Ertrages selbst) gerechtfertigt sein, die verhältnismässige Bedeutung der Niederlassung im Rahmen des Gesamtunternehmens nicht berühren oder gar falsche Vorstellungen von dieser Bedeutung erwecken.

Geht man hiervon aus, so ergibt sich, dass die Zürcher Steuerbehörden sich bei der Bestimmung des Verteilungsschlüssels von irrtümlichen Vorstellungen leiten liessen. Die Hinzurechnung der von der Zweigniederlassung Zürich bezahlten Steuern zu ihrem buchmässigen Gewinn ist keineswegs geeignet, ihren Anteil an der Erzielung des Gesamtertrags besser zum Ausdruck zu bringen. Steuern sind, wirtschaftlich betrachtet, jedenfalls bei einer Aktien-

gesellschaft nichts anderes als Unkosten, die den Ertrag vermindern, dessen Erzielung das Unternehmen verfolgt. Soweit es sich darum handelt, die von den einzelnen Niederlassungen erzielten Gewinne miteinander zu vergleichen und deren gegenseitiges Verhältnis zu bestimmen, ist daher nicht einzusehen, weshalb die Steuern als Gewinne zu behandeln sind. Ist eine Niederlassung durch besonders hohe Steuern belastet, so ist ihr Gewinn und damit ihr Anteil am Ertrag des Gesamtunternehmens entsprechend niedrig. Die Hinzurechnung der Steuern zum Gewinn würde angesichts der unterschiedlichen Höhe der kantonalen Steuern zum widersinnigen Ergebnis führen, dass, je höher die kantonalen Steuern und je niedriger deshalb die von einer Niederlassung erzielten Gewinne sind, ein desto grösserer Anteil am Gesamtertrag des Unternehmens diesem Kanton zur Besteuerung zuzuweisen wäre.

Auf die Rückstellungen trifft diese Überlegung nicht zu, da es sich dabei nicht um feststehende Unkosten handelt, sondern um Belastungen, deren Vornahme und Umfang weitgehend im Ermessen des Steuerpflichtigen stehen. Von einer Hinzurechnung zum Gewinn anlässlich der Berechnung des Verteilungsschlüssels könnte indessen höchstens dann die Rede sein, wenn die Rückstellungen in der Zweigniederlassung Zürich nach andern Grundsätzen als in den andern Niederlassungen vorgenommen worden wären und dadurch ein falsches Bild von der Bedeutung des Sitzes Zürich im Rahmen des Gesamtunternehmens entstanden wäre. Das wird aber von den Zürcher Steuerbehörden nicht behauptet, geschweige denn dargetan.

Die einzige Bemängelung der Gewinn- und Verlustrechnungen, die an sich geeignet wäre, den Verteilungsschlüssel zu beeinflussen, und nicht von vornherein von der Hand zu weisen ist, betrifft die Verteilung der Kosten der Zentralverwaltung. In Bezug auf diese würde sich eine Berichtigung der Gewinn- und Verlustrechnung der Niederlassung Zürich rechtfertigen, wenn feststände, dass der Bankverein durch Belastung dieser Niederlassung mit

einem unangemessen hohen Anteil an solchen Kosten ihren buchmässigen Gewinn und damit ihren Anteil am Gesamtertrag künstlich vermindert hätte. Wie die nachfolgenden Ausführungen über den Vorausanteil ergeben werden, sind aber die Einwendungen, die gegenüber der Zentralunkostenverteilung erhoben werden, nicht stichhaltig.

Ist demnach bei der Bestimmung des Verteilungsschlüssels gemäss den Büchern von einem Gewinnsaldo der Niederlassung Zürich von Fr. 871,944.— und einem Total der Gewinnsaldi aller Niederlassungen von Fr. 6,691,688.— auszugehen, so beträgt die auf den Kanton Zürich entfallende Quote am Gesamtgewinn des Bankvereins 13,0303 %, wie dieser in seiner Steuererklärung berechnet hat.

4. — Wenn einmal der Verteilungsschlüssel für die Ertragsbesteuerung eines interkantonalen Unternehmens nach den vom Bundesgericht aufgestellten Grundsätzen bestimmt ist, soll und darf jeder beteiligte Kanton bei der weiteren Einschätzung, d.h. bei der Feststellung des steuerbaren Gewinns des Gesamtunternehmens, von der Fiktion ausgehen, als ob das gesamte Unternehmen seiner Steuerhoheit unterstände (statt vieler BGE 56 I 232, 60 I 107, Urteil vom 28. Juni 1935 i.S. Schweiz. Bankgesellschaft Erw. 4). Von dem so nach kantonalem Steuerrecht bestimmten Gesamtgewinn, der von der Summe der für Verteilungsschlüssel massgebenden Gewinnsaldi regelmässig abweichen wird, darf jeder Kanton denjenigen Anteil besteuern, der ihm (nach Abzug eines allfälligen Vorausanteils für den Hauptsitz) auf Grund des Verteilungsschlüssels zukommt. Gegen diesen Grundsatz verstösst es, wie im BGE 53 I 453 ff. näher dargelegt worden ist, wenn ein Kanton zu dem ihm zukommenden Anteil Steuern und Abschreibungen der Niederlassung hinzurechnet, die nach seinem Steuerrecht nicht vom Gewinn abgezogen werden dürfen. Entgegen dem angefochtenen Entscheid beschränkt sich die Tragweite dieses Urteils keineswegs auf das Anwendungsgebiet der sog. indirekten Methode. Die darin entwickelten Grundsätze sind eine Folge nicht

dieser Methode, sondern des Systems der quotenhaften Besteuerung des Gesamtertrags und gelten ohne Rücksicht darauf, nach welcher Methode im Einzelfall die Quote zu bestimmen ist. Das Bundesgericht hat sich denn auch im Urteil vom 28. Juni 1935 i.S. Schweiz. Bankgesellschaft, wo die direkte Methode anwendbar war, von den gleichen Grundsätzen leiten lassen.

Im vorliegenden Falle ist, wie der Beschwerdeführer mit Recht anerkannt hat, aus dem Gesichtspunkt des Doppelbesteuerungsverbotens nichts dagegen einzuwenden, dass die Zürcher Steuerbehörden zum buchmässigen Reingewinn des Gesamtunternehmens neben allen Steuern und gewissen Vergabungen auch die im kantonalen Verfahren noch streitigen Rückstellungen der Niederlassung Zürich von Fr. 237,000.— hinzugezählt haben. Sie hätten sogar noch weiter gehen können. Da die Feststellung des Ertrages des Gesamtunternehmens in Frage stand, hätten sie ausser den Abschreibungen und Rückstellungen des Sitzes Zürich auch diejenigen der andern Niederlassungen daraufhin überprüfen können, ob sie nach Zürcher Steuerrecht abziehbar seien, und hätten sie, soweit dies nicht zutreffen sollte, ebenfalls als steuerbaren Gewinn behandeln dürfen (BGE 53 I 464; dort ist auch ausgeführt, dass die Kantone berechtigt sind, vom Steuerpflichtigen alle zu dieser Prüfung erforderlichen Aufschlüsse und Unterlagen zu verlangen, vgl. S. 458/9). Nachdem der Kanton Zürich von dieser Befugnis aber keinen Gebrauch gemacht hat, muss es bei dem im angefochtenen Entscheid festgestellten und vom Beschwerdeführer ausdrücklich anerkannten Gewinn des Gesamtunternehmens von Fr. 9,659,871.— sein Bewenden haben; eine Berichtigung durch das Bundesgericht ist ausgeschlossen, da eine solche gar nicht beantragt wird und es sich zudem um eine Frage des kantonalen Rechts handelt. Vorbehältlich des Vorausanteils des Kantons des Hauptsitzes beträgt somit der Anteil des Kantons Zürich am Reinertrag des Gesamtunternehmens 13,0303 % von Fr. 9,659,871.—.

5. — Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist bei Banken der Kanton des Hauptsitzes berechtigt, einen Teil des Gesamtgewinns, und zwar grundsätzlich 10 %, als Anteil der Zentralleitung am Geschäftsergebnis der Niederlassungen vorweg zu besteuern, dies auch dann, wenn die Kosten der Zentralverwaltung auf die Niederlassungen verteilt werden (BGE 46 I 436 ff., 49 I 36 ff., Urteil vom 1. Februar 1924 i.S. Schweiz. Kreditanstalt). Die Zuweisung eines solchen Vorausanteils rechtfertigt sich, da die Tätigkeit der Zentralverwaltung einen wesentlichen Einfluss auf den Geschäftsgang der einzelnen Niederlassungen ausübt.

Im vorliegenden Falle spricht der Kanton Zürich dem Kanton des Hauptsitzes das Recht auf einen Vorausanteil von 10 % nicht schlechthin ab; er hat ihn bei der Berechnung des Verteilungsschlüssels nur deshalb nicht eingesetzt, weil er durch die Verteilung der Zentralunkosten im Umfange ungefähr des Vorausanteils gegenüber dem Kanton des Hauptsitzes sich für benachteiligt hält. Nun hat das Bundesgericht in der Tat wiederholt sowohl bei Banken als bei andern Unternehmungen die Möglichkeit der Streichung des Vorausanteils ins Auge gefasst für den Fall, dass der Kanton des Hauptsitzes einen Ausgleich in anderer Form erhalte (vgl. BGE 40 I 213, 46 I 438, 58 I 24, Urteil vom 1. Februar 1924 i. S. Schweiz. Kreditanstalt). Ein solcher Ausgleich mag namentlich im Anwendungsbereich der indirekten Methode etwa festzustellen sein, wenn die Tätigkeit der Zentralleitung durch die Erwerbsfaktoren Kapital und Arbeit des Hauptsitzes (z.B. durch Kapitalisierung der Tantiemen der Zentralorgane) hinlänglich zum Ausdruck kommt. Anders verhält es sich wenn, wie hier, als Grund für die Streichung des Vorausanteils lediglich eine für die Filialen nachteilige Verteilung der Zentralunkosten geltend gemacht wird. In einem solchen Falle dürfte es richtiger sein, diese Verteilung zu berichtigen. Jedenfalls aber könnte eine Streichung des Vorausanteils nur in Frage kommen, wenn die Verteilung

der Zentralunkosten, bei welcher den Banken naturgemäss ein gewisses Ermessen eingeräumt werden muss, ganz offensichtlich den Verhältnissen nicht gerecht wird oder geradezu die Verminderung der Steuerausgaben bezweckt. Dass dies hier der Fall sei, ist aber nicht dargetan. Der Bankverein hat in der staatsrechtlichen Beschwerde erklärt, dass er die Zentralunkosten seit Jahren nach dem gleichen Schlüssel verteile, dass dieser nach seiner Auffassung der wirtschaftlichen Bedeutung der Niederlassungen am besten gerecht werde und zudem den Vorteil einer gewissen Konstanz biete. In der Vernehmlassung bezweifelt der Zürcher Regierungsrat die Tauglichkeit dieses Schlüssels, ohne aber den Versuch zu machen, die eingehend begründeten Ausführungen des Beschwerdeführers im einzelnen zu widerlegen oder einen andern Schlüssel vorzuschlagen, der den tatsächlichen Verhältnissen besser entsprechen würde. Die Gründe, die den Beschwerdeführer zur Wahl des von ihm verwendeten Schlüssels führten, überzeugen umso mehr, als der Anteil der Niederlassung Zürich an den Zentralunkosten unbestrittenermassen ziemlich genau dem von ihr versteuerten Anteil an Kapital und Reserven entspricht und die dafür zu entrichtende Steuer ein Mehrfaches der Ertragssteuer ausmacht. Jedenfalls aber kann, mangels einer näher begründeten Kritik dieses Verteilungsschlüssels, keine Rede davon sein, dass er offensichtlich unangemessen sei und die Streichung des Vorausanteils für den Hauptsitz rechtfertige.

Hieran vermag auch der Hinweis der Zürcher Steuerbehörden auf eine andere Grossbank und deren Verlegung der Zentralunkosten nichts zu ändern. Einmal wird diese Bank nicht genannt, sodass der Beschwerdeführer keine Gelegenheit hatte, gegen diesen Vergleich Einwendungen zu erheben, die geprüft werden könnten. Ohne nähere Prüfung aber kann dem Vergleich nicht entscheidende Bedeutung zukommen, da der Beschwerdeführer die dafür erforderliche Voraussetzung, die Gleichheit der Verhältnisse bei allen Grossbanken, bestreitet und zwar unter

Berufung auf das gleiche Urteil des Bundesgerichts vom 1. Februar 1924 i.S. Schweiz. Kreditanstalt, das der Zürcher Regierungsrat für den gegenteiligen Standpunkt angeführt hat. Sodann dürften überhaupt Erörterungen darüber, ob bei einer bestimmten Bank ein Vorausanteil sich eher rechtfertige als bei einer andern, kaum zu einem brauchbaren Ergebnis führen. Es erscheint vielmehr als angezeigt, entsprechend der bisherigen Rechtsprechung bei Grossbanken dem Hauptsitz grundsätzlich einen Vorausanteil von 10 % am Gesamtertrag zuzuweisen, es sei denn, dass ganz besondere Verhältnisse dagegen sprechen. Solche liegen nicht schon dann vor, wenn die Zentralunkostenverteilung unangemessen ist. Glaubt ein Kanton, er werde durch solche Verteilung benachteiligt, so mag er sie berichtigen. Dazu bedarf es allerdings einer gründlichen Überprüfung des von der Bank verwendeten Schlüssels, wobei in der Regel, da es sich um eine banktechnische Frage handelt, der Beizug von Experten nicht zu vermeiden sein wird. Im vorliegenden Falle haben es die Zürcher Steuerbehörden unterlassen die beanstandete Zentralunkostenverteilung näher auf ihre sachliche Begründetheit zu überprüfen und einen andern Schlüssel vorzuschlagen; sie haben sich darauf beschränkt, zum Ausgleich für die von ihnen als unangemessen empfundene Verteilung den Vorausanteil des Hauptsitzes zu streichen. Da dies nach dem Gesagten nicht angeht, ist die Beschwerde im vollen Umfange gutzuheissen.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird gutgeheissen, der Entscheid der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich vom 20. Dezember 1944 aufgehoben und festgestellt, dass der Beschwerdeführer im Jahre 1943 im Kanton Zürich Fr. 1,132,839.15 Ertrag zu versteuern hat.