

de répréhensible à faire connaître au public, à l'occasion de l'ouverture du bureau, qu'on s'occupera de préférence de tel ou tel genre d'affaires. La dignité du barreau n'en peut guère souffrir. Il n'en serait autrement que si le recourant s'était targué fallacieusement d'une spécialité inexistante ou s'il s'était vanté d'être particulièrement qualifié pour traiter certaines affaires et avait ainsi sollicité le public à le consulter de préférence à d'autres avocats. On peut réserver la question de savoir si des annonces du genre de celles que le recourant a fait paraître ne devraient pas néanmoins être tenues pour répréhensibles dans le cas où leur répétition — non justifiée par des circonstances particulières — leur donnerait le caractère d'une publicité permanente. Car en l'espèce les annonces critiquées ont toutes paru à l'occasion de l'ouverture de son étude par le recourant.

En tant donc que l'avertissement se rapporte à l'annonce parue dans la *Tribune* et, le cas échéant, sous la même forme dans d'autres journaux, le recours doit être admis sans réserves.

L'annonce du *Journal Français*, en revanche, peut prêter à la critique sur l'un ou l'autre point. D'une part, en effet, on peut se demander s'il est compatible avec la dignité de la profession de faire allusion dans une annonce aux honoraires des avocats, en offrant, comme le recourant le fait, de s'occuper de recouvrements, de poursuites « au tarif des agents d'affaires ». D'autre part, l'offre de donner gratuitement des conseils aux parents des mobilisés peut paraître condamnable comme étant un moyen d'allécher la clientèle par une promesse sur la portée de laquelle le public peut difficilement se faire une idée exacte.

La Commission de surveillance ne s'étant pas prononcée à ce sujet (elle n'a en particulier pas dit un mot à propos du tarif) et rien ne permettant d'admettre qu'elle aurait infligé au recourant la peine de l'avertissement uniquement en raison de l'une ou l'autre de ces offres, il y a lieu d'annuler la décision attaquée et de laisser à la Commission le soin de reconsidérer le cas au regard du présent arrêt.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral

admet le recours dans le sens des considérants et annule la décision attaquée.

IV. DOPPELBESTEuerung

DOUBLE IMPOSITION

15. Urteil vom 4. April 1941 i. S. Jeanloz
gegen Kantone Zürich und Bern.

Besitz der Steuerpflichtige Geschäftsbetriebe sowohl im Wohnsitz- als in einem andern Kanton, so tritt die Steuerhoheit des letztern nicht mit einem Sondersteuerdomizil des Geschäftsbetriebes am Wohnsitz, sondern mit dem allgemeinen Steuerdomizil in Konkurrenz.

Das Erfordernis der *Ständigkeit* von Anlagen gilt sowohl für selbständige Betriebe, wie für von einem Hauptbetrieb abhängige gewerbliche Betätigungen; es fehlt bei Anlagen für einen Geschäftsbetrieb, von dem zum vornherein feststeht, dass er nur für zeitlich beschränkte Dauer (einige Monate) geführt wird.

Lorsque le contribuable possède des établissements commerciaux aussi bien au lieu de son domicile que dans un autre canton, il y a concurrence, non pas entre deux domiciles fiscaux spéciaux, mais entre le domicile fiscal spécial déterminé par l'existence d'une exploitation et le domicile fiscal général.

Pour qu'un établissement commercial ou industriel constitue un domicile fiscal spécial, il faut que ses installations soient permanentes, peu importe qu'il s'agisse d'une exploitation indépendante ou non. Cette condition fait défaut lorsqu'il appert dès l'abord que la durée de l'établissement est limitée (quelques mois).

Quando il contribuente possiede degli stabilimenti commerciali tanto al luogo del suo domicilio quanto in un altro cantone, vi è concorso non tra due domicili fiscali speciali, ma tra il domicilio fiscale speciale determinato dall'esistenza di uno stabilimento commerciale e il domicilio fiscale generale.

Affinchè uno stabilimento commerciale o industriale costituisca un domicilio fiscale speciale, occorre che i suoi impianti siano permanenti, non importa che si tratti di un esercizio indipendente o no. Questa condizione non è adempiuta allorchè risulta senz'altro che la durata dello stabilimento è limitata a qualche mese.

A. — Der Rekurrent Edgar Jeanloz wohnt in Bern, wo er das Restaurant zum Kornhauskeller betreibt. Während der Schweiz. Landesausstellung in Zürich (LA), d. h. in der Zeit vom 6. Mai bis zum 29. Oktober 1939, war er Pächter des Restaurationsbetriebes im Turm der Schwebbahn auf dem linken Seeufer und des Standbuffets unter der Höhenstrasse beim Eingang ins Kinderparadies. Der mit der Genossenschaft Organisationskomitee der LA abgeschlossene Pachtvertrag und der Zusatz dazu sehen vor, dass der Pächter an die Bau- und Einrichtungskosten eine Pauschalentschädigung zu entrichten, das Wirtschaftsinventar (ohne Bestuhlung) zu liefern und eine Abgabe von den Bruttoeinnahmen zu leisten habe, während die LA die Bau- und Einrichtungskosten des Restaurants, die Lieferung des Wirtschaftsmobiliars und der Koch- und Kühlapparate übernehme. Jeanloz erzielte in beiden Betrieben einen Bruttoumsatz von über Fr. 320,000.—. Für den Verdienst daraus ist er in Bern zur Steuer veranlagt worden und hat die fraglichen Steuern vorbehaltlos bezahlt.

Das kantonale Steueramt Zürich erklärte ihn mit Verfügung vom 20. November 1939 für das aus dem Wirtschaftsbetrieb erzielte Einkommen und das darin angelegte Vermögen für das Jahr 1939 in Zürich ebenfalls steuerpflichtig. Jeanloz bestritt die zürcherische Steuerhoheit. Die Finanzdirektion des Kantons Zürich wies aber den Rekurs mit Entscheid vom 24. Mai 1940 ab und stellte fest, dass der Rekurrent als Inhaber einer zürcherischen Erwerbsunternehmung im Sinn von § 2 Ziff. 3 a StG für 1939 im Kanton Zürich steuerpflichtig sei. Die dagegen erhobene Beschwerde hat die zürcherische Oberrekurskommission am 29. Oktober 1940 als unbegründet abgewiesen und damit die Steuerpflicht des Rekurrenten für seinen Betrieb an der LA bejaht. Der Begründung ist zu entnehmen: das Zürcher Geschäft des Rekurrenten sei nicht ein Teilbetrieb oder eine Filiale des Berner Geschäftes, sondern diesem gegenüber selbständig gewesen; es

handle sich um zwei voneinander unabhängige Geschäfte. Deshalb seien nicht die bundesrechtlichen Regeln über die Voraussetzungen eines sekundären Steuerortes des Geschäftsbetriebes anwendbar, nach denen sich der Betrieb in dauernden, ständigen und festen Anlagen vollziehen müsse, und die Entscheide des Bundesgerichtes ohne Bedeutung, in denen z. B. bei der Baustelle eines Baugeschäftes, auch bei längerer Dauer der Bauarbeiten, ein Steuerort verneint werde. Es sei vielmehr so zu halten, als ob der Rekurrent in Bern kein Geschäft, sondern nur seinen Wohnort hätte. Hier genüge für das Spezialsteuerdomizil des Geschäftsbetriebes die dauernde Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit in ständigen körperlichen Einrichtungen. Das Bundesgericht habe hiebei keine Mindestdauer des Verhältnisses verlangt, im Gegensatz zu andern Tatbeständen, wo es dies zur Vermeidung einer Zersplitterung der Steuerberechtigung getan und wo es zum gleichen Zweck das Erfordernis der quantitativen Erheblichkeit aufgestellt habe. Dieser Zweckgedanke müsse auch hier massgebend sein. Dabei könne offen bleiben, ob bei einer Geschäftsniederlassung die Minimaldauer auch 90 Tage sei; denn die Zeit von 176 Tagen, während der das Restaurant des Rekurrenten an der LA betrieben worden sei, müsse unter allen Umständen als genügend erachtet werden, damit von einer dauernden Betätigung und von ständigen Anlagen gesprochen werden könne. Dass diese zeitliche Beschränkung des Betriebes von vornherein festgestanden habe, sei bedeutungslos. Auch wenn man den Zürcher- und den Bernerbetrieb des Rekurrenten als Einheit betrachten wollte, wäre die Rechtsprechung über die Baustellen nicht analog anwendbar, und zwar deshalb nicht, weil die Einrichtung in Zürich vom Standpunkt des dortigen Betriebes aus dauernden Charakter gehabt hätte; denn sie habe während der ganzen Dauer ihm und nur ihm dienen sollen.

B. — Mit rechtzeitiger staatsrechtlicher Beschwerde beantragt Jeanloz, der ihm gegenüber vom Kanton Zürich

für 1939 geltend gemachte Steueranspruch sei als unbegründet und der Staat Zürich als nicht berechtigt zu erklären, den Rekurrenten für den Betrieb an der LA mit Vermögens- und Einkommenssteuern zu belegen. In der Begründung wird auf die bundesgerichtliche Praxis verwiesen und ausgeführt, dass die Besteuerung in Zürich deshalb unzulässig sei, weil der dortige Betrieb nur vorübergehenden Charakter gehabt habe.

C. — Der Regierungsrat und die Oberrekurskommission von Zürich beantragen die Abweisung der Beschwerde. Der Regierungsrat von Bern spricht sich für die Steuerberechtigung des Kantons Bern aus und weist darauf hin, dass kein eventuelles gegen Bern gerichtetes Begehren vorliege.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

Der Rekurrent hat seinen bürgerlichen Wohnsitz und damit auch sein allgemeines Steuerdomizil in Bern. Unter dieses allgemeine Steuerdomizil fällt auch das in Bern betriebene Geschäft, das Restaurant zum Kornhauskeller. Die Grundlage der bernischen Steuerberechtigung ist die persönliche Zugehörigkeit des Rekurrenten, neben der auf die durch das Geschäft begründete wirtschaftliche Zugehörigkeit nicht abgestellt zu werden braucht.

Diese wirtschaftliche Zugehörigkeit wäre dagegen massgebend für einen allfälligen Steuerort des Rekurrenten in Zürich, der im Jahre 1939 bestanden hätte zufolge des Restaurationsbetriebes des Rekurrenten an der Landesausstellung. Die zürcherische Steuerberechtigung würde mit dem bernischen allgemeinen Steuerdomizil des Rekurrenten in Konkurrenz treten, nicht mit einem dortigen Spezialsteuerdomizil des Geschäftsbetriebes.

Die Voraussetzungen eines durch Geschäftsbetrieb gegebenen Sondersteuerortes des Rekurrenten in Zürich können nur in einer Richtung zweifelhaft sein, nämlich in Hinsicht auf die Dauer. Der Betrieb hat sich in festen Anlagen vollzogen (dass der Rekurrent nicht Eigentümer, sondern nur Pächter war, spielt hiebei keine Rolle, BGE 47 I 294 ; 51 I 402 Erw. 2). Diese Anlagen waren aber

bloss vorübergehender Natur. Sie sind nur für die Dauer der LA erstellt worden, und beim Betrieb des Rekurrenten stand von vornherein fest, dass er auf die Zeit der LA beschränkt sein werde, deren Betriebsdauer 176 Tage betrug.

Das Erfordernis der *ständigen* Anlagen für den Steuerort des Geschäftsbetriebes besteht nach der Praxis, ob es sich nun um ein selbständiges Geschäft handelt oder um den Teil eines gesamten Geschäftes. Auch im erstern Fall sind dauernde feste Einrichtungen nötig, damit das Besteuerungsrecht im Kanton des Geschäftsbetriebes gegeben ist. Eine gewerbliche Betätigung, die ohne solchen äussern Mittelpunkt vor sich geht, lässt die Steuerpflicht nicht entstehen, ob sie nun von einem Hauptbetrieb abhänge oder unabhängig sei. Das Requisite des ständigen Charakters der Betriebsanlagen ist auch beim unabhängigen Geschäft jeweilen betont worden : BGE 50 I 286² ; 49 I 123 ; 48 I 408 ; 47 I 294 ; in dem Entwurf des Bundesgerichtes zu einem BG betr. die Doppelbesteuerung vom Jahre 1916 lautet die einschlägige Bestimmung : « Betreibt jemand ausserhalb seines Wohnsitzes in einem andern Kanton in dauernden Einrichtungen ein Gewerbe oder einen freien Beruf, so werden für das zum Betrieb gehörige Vermögen und den daraus erzielten Gewinn die Steuern im Kanton des Betriebes erhoben ». Es braucht daher nicht untersucht zu werden, ob der Zürcher Betrieb des Rekurrenten ein selbständiges Geschäft war oder mit dem Berner Betrieb eine Einheit bildete.

Geschäftsbetrieb in zwar festen aber nicht ständigen Anlagen kommt namentlich bei auswärtigen Baustellen von Bauunternehmungen vor. Hier wurde mangels ständiger Einrichtungen der Steuerort verneint, auch wenn es sich um ein Werk mit einer Bauzeit von 3 oder mehr Jahren handelte (BGE 41 I 442 ; nicht veröffentlichte Urteile vom 20. Mai 1922 i. S. Baumann und Stiefenhofer (Bauzeit 4 ½ Jahre) und vom 28. Mai 1927 i. S. Seeberger). Hauptbetrieb oder Alleinbetrieb eines Geschäftes dagegen finden aller Regel nach in dauernden Einrichtungen statt. Nur ausnahmsweise bietet sich hier Anlass, das Moment

der Ständigkeit der Anlagen hervorzuheben. Wo es dann aber einmal fehlt, muss man auch die Folge gelten lassen, dass eine Besteuerung unzulässig ist. Beim vorliegenden Sachverhalt kann von ständigen Anlagen nicht die Rede sein, da die Einrichtungen des Restaurants des Rekurrenten an der LA von Anfang an dazu bestimmt waren, nur einige Monate zu dauern und somit typisch nicht ständiger, vorübergehender Natur waren. Auch die Stütze, die die Oberrekurskommission in einer Wendung des Urteils Locher & C^{ie} (BGE 41 I 442) für ihren Standpunkt zu finden glaubt, ist unbehelflich. Wenn es dort heisst, ständig seien nur solche Anlagen, die ihrer Verwendung nach einem Geschäftsbetrieb während seiner ganzen Dauer dienen können, so ist damit das Baugeschäft als solches gemeint, das eben ein dauernder Gewerbebetrieb ist, während das Zürcher Restaurant des Rekurrenten demgegenüber nur eine vorübergehende Sache sein sollte und war.

Es soll nicht in Abrede gestellt werden, dass die Besteuerung des Rekurrenten in Zürich für den Restaurantsbetrieb an der LA nichts unbilliges hätte. Aber aus Gründen der Rechtssicherheit muss an der durch die Praxis aufgestellten Norm festgehalten werden. Die Regeln des Doppelbesteuerungsrechtes stellen auf die typischen Gestaltungen der Tatbestände ab. Sie können auf nur ganz vereinzelt vorkommende Sonderumstände keine Rücksicht nehmen. Wollte man im vorliegenden Fall eine Ausnahme machen und das Moment der ständigen Einrichtungen beim steuerpflichtigen Geschäftsbetrieb fallen lassen, so wäre damit der feste Boden der Ordnung verlassen und die sichere Abgrenzung der kantonalen Steuerhoheiten auf diesem Gebiet gefährdet.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Entscheid der Oberrekurskommission des Kantons Zürich vom 29. Oktober 1940 aufgehoben.

16. Urteil vom 4. Oktober 1941 i. S. André gegen Bern und Zürich.

Steuerdomizil. Zu dessen Begründung genügt im interkantonalen Verhältnis ein bloss fiktiver oder formeller Wohnsitz nicht, auch nicht derjenige im Sinne von Art. 24 Abs. 1 ZGB; massgebend ist vielmehr das eigentliche Domizil als der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse des Pflichtigen.

Domicile fiscal. En matière intercantonale, un simple domicile fictif ou n'existant que par la forme ne constitue pas un domicile fiscal. En particulier, l'existence du domicile prévu à l'art. 24 al. 1 CC ne suffit pas. C'est le domicile proprement dit qui entre en ligne de compte, à savoir le lieu où se trouve le centre de l'activité et des intérêts du contribuable.

Domicilio fiscale. In materia intercantonale un semplice domicilio fittizio o esistente solo per la forma non costituisce un domicilio fiscale. In particolare, l'esistenza del domicilio previsto dall'art. 24 cp. 1 CC non basta. Determinante è il domicilio propriamente detto, ossia il luogo ove si trova il centro dell'attività e degli interessi del contribuente.

A. — Der Rekurrent Léon André war bis zum November 1938 als Chef de réception im Hotel de la Poste et de France seines Vaters in Bern tätig. Mit diesem, vier Brüdern König und E. Wüger schloss er sich im Juni 1938 zu einer einfachen Gesellschaft zusammen mit dem Zweck, an der Schweiz. Landesausstellung in Zürich (LA) verschiedene Wirtschaftsbetriebe zu übernehmen. Anfangs November 1938 übersiedelte er nach Zürich, um die Wirtschaftseinrichtungen der Gesellschaft André, König & Wüger vorzubereiten. Er hinterlegte in Zürich die Schriften und blieb daselbst bis zum 31. Dezember 1939, worauf er an die frühere Stelle in Bern zurückkehrte.

Für seinen Anteil am investierten Betriebsvermögen der Gesellschaft und das daraus gezogene Erwerbseinkommen veranlagten die zürcherischen Steuerbehörden den Rekurrenten am 5. April 1940 pro 1939 mit Fr. 70,800.— Einkommen und Fr. 30,000.— Vermögen. Noch bevor er die Steuer bezahlte, wurde er für das Steuerjahr 1940 in Bern für das an der LA erzielte Einkommen ebenfalls zur Besteuerung herangezogen (Veranlagungsverfügung vom 17. Dezember 1940). Das veranlasste ihn, Zürich mitzu-