Urteilskopf

85 I 91

16. Urteil vom 18. Februar 1959 i.S. Walter gegen Bern Staat und Verwaltungsgericht.
Regeste (de):
Doppelbesteuerung.

1. Die Einrede, ein Kanton habe sein Besteuerungsrecht durch verspätete Geltendmachung verwirkt, kann nur von den am Doppelbesteuerungsstreit beteiligten Kantonen, nicht vom Steuerpflichtigen selbst erhoben werden (Erw. 1).

2. Behandlung der Einmann-Immobiliengesellschaft, des Verkaufs ihrer sämtlichen Aktien und des dabei erzielten Gewinns imkantonalen und interkantonalen Steuerrecht. Anwendungsbereich der sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise (Erw. 2).

3. Der beim Verkauf sämtlicher Aktien einer reinen Immobiliengesellschaft erzielte Gewinn untersteht der Steuerhoheit des Liegenschaftskantons (Erw. 3).

Regeste (fr):
Double imposition.

1. L'exception tirée du fait qu'un canton est déchu de son droit d'imposition parce qu'il l'a fait valoir trop tard, ne peut être soulevée que par les cantons intéressés au litige né de la double imposition, et non par le contribuable lui-même (consid. 1).

2. Manière de traiter la société immobilière à actionnaire unique, la vente de toutes ses actions et le bénéfice ainsi obtenu en droit fiscal cantonal et intercantonal. Limites dans lesquelles on peut tenir compte de considérations économiques (consid. 2).

3. Le bénéfice réalisé lors de la vente de toutes les actions d'une société purement immobilière est soumis à la souveraineté fiscale du canton où se trouve l'immeuble (consid. 3).

Regesto (it):
Doppia imposizione.

1. L'eccezione tratta dal fatto che un Cantone è decaduto dal suo diritto d'imposizione perchè l'ha allegato tardivamente può essere sollevata soltanto dai Cantoni interessati al litigio nato dalla doppia imposizione, e non dal contribuente medesimo (consid. 1).

2. Modo di trattare la società immobiliare con unico azionista, la vendita di tutte le azioni e l'utile cosi ottenuto in diritto fiscale cantonale e intercantonale. Limiti entro i quali può esser tenuto conto di considerazioni di carattere economico (consid. 2).

3. L'utile conseguito all'atto della vendita di tutte le azioni di una società prettamente immobiliare è sottoposto alla sovranità fiscale del Cantone nel quale si trova l'immobile (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 92

BGE 85 I 91 S. 92

A.- Nach dem bern. Gesetz vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern (StG) wird auf den Grundstückgewinnen eine Vermögensgewinnsteuer erhoben (Art. 77). Das Gesetz umschreibt den Grundstückgewinn als Reingewinn aus der Veräusserung (Verkauf, Tausch, Enteignung usw.) von Grundstücken und bestimmt anschliessend in Art. 80 Abs. 4 (= Art. 81 Abs. 3 in der Fassung vom 13. Mai 1956): "Ein Gewinn ist auch steuerbar, wenn er auf andere Weise erzielt wird, namentlich dadurch, dass ein die Steuerpflicht begründendes Rechtsgeschäft umgangen oder verdeckt wird. Ebenso besteht die Steuerpflicht, wenn an Stelle der förmlichen Eigentumsübertragung auf andere Weise einer Drittperson ermöglicht wird, über ein Grundstück oder Rechte an einem solchen ganz oder zum Teil wie ein Eigentümer zu verfügen."

B.- Im August 1953 kaufte der in Clarens (Kt. Waadt) wohnende Beschwerdeführer Otto Walter zum Preis von

BGE 85 I 91 S. 93

Fr. 40'000.– sämtliche Aktien der beiden Immobiliengesellschaften Wydag A. G. und Fichtag AG, die kurz vorher mit einem Grundkapital von je Fr. 50'000.–, wovon Fr. 20'000.– einbezahlt, gegründet worden und Miteigentümerinnen je zur Hälfte einer grösseren Bauparzelle in Zollikofen (Kt. Bern) waren. Drei Wochen später, nachdem die beiden Gesellschaften drei weitere Parzellen hinzugekauft hatten, verkaufte der Beschwerdeführer die erworbenen Aktien an zwei Architekten in Bern weiter, wobei der Kaufpreis auf Grund des Flächeninhaltes der den beiden Gesellschaften gehörenden Grundstücke mit Fr. 32.- pro m2 berechnet wurde.
Die bernische Steuerverwaltung, die im Februar 1957 von diesem Geschäft Kenntnis erhielt, betrachtete den vom Beschwerdeführer dabei erzielten Gewinn als einen (im Kanton Bern steuerbaren) Grundstückgewinn im Sinne von Art. 80 Abs. 4 StG und setzte diesen durch Einspracheentscheid vom 15. November 1957 auf Fr. 248'000.– fest.

C.- Otto Walter erhob hiegegen Rekurs und nach dessen Abweisung Beschwerde. Das Verwaltungsgericht des Kantons Bern wies die Beschwerde durch Entscheid vom 7. Juni 1958 ab, im wesentlichen aus folgenden Gründen: a) Der Einwand, dass der Kanton Bern sein Besteuerungsrecht wegen verspäteter Geltendmachung verwirkt habe, sei nach der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis unbegründet. b) Durch die Übertragung der Aktien habe der Beschwerdeführer den Erwerbern ermöglicht, über die Liegenschaften der beiden Gesellschaften wie Eigentümer zu verfügen. Der Verkauf der Aktien sei wirtschaftlich betrachtet ein Liegenschaftsverkauf, und der dabei erzielte Gewinn stelle nach Art. 80 Abs. 4 StG einen (am Ort der gelegenen Sache steuerbaren) Liegenschaftsgewinn dar. Diese kantonalrechtliche Ordnung halte auch vor Art. 46 Abs. 2 BV stand. Der bei der Veräusserung einer Liegenschaft erzielte Gewinn sei nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Kanton der gelegenen Sache zu versteuern.

BGE 85 I 91 S. 94

Dieser Grundsatz müsse auch für Gewinne gelten, die bei der wirtschaftlichen Handänderung von Grundstücken durch Aktien erzielt werden, denn auch diese Gewinne seien zur Hauptsache auf die Steigerung der Bodenpreise zurückzuführen. Das treffe auch im vorliegenden Falle zu, da die Bodenpreise in Zollikofen in den letzten

Jahren sprunghaft gestiegen seien. Dass auch persönliche Bemühungen des Beschwerdeführers zur Erzielung des Gewinns beigetragen hätten, ändere an dessen Charakter als Liegenschaftsertrag nichts. c) Die Berechnung des steuerbaren Gewinns werde vom Beschwerdeführer zu Unrecht beanstandet (wird näher ausgeführt).

D.- Otto Walter führt gegen diesen Entscheid des Verwaltungsgerichts staatsrechtliche Beschwerde mit dem Antrag, ihn aufzuheben. Zur Begründung macht er geltend: a) Der Entscheid verstosse aus zwei Gründen gegen das Doppelbesteuerungsverbot. Das Bundesgericht nehme bei effektiver Doppelbesteuerung eine Verwirkung des kantonalen Steueranspruchs an, wenn die Veranlagung nicht im Laufe des Steuerjahres erfolge. Selbst wenn man bei bloss virtueller Doppelbesteuerung eine längere Frist festsetzen wollte, müsse die vorliegende, erst 1957 eingeleitete Besteuerung eines 1953 erzielten Gewinnes kollisionsrechtlich als verspätet betrachtet werden. Der Gewinn des Beschwerdeführers sei bei einem Aktienverkauf erzielt worden. Die Annahme eines Liegenschaftsgewinnes sei unhaltbar. Da der Beschwerdeführer die Aktien nur während drei Wochen besessen habe, sei klar, dass der Gewinn nicht durch die Wertsteigerung der Liegenschaften bedingt, sondern ausschliesslich das Ergebnis der Bemühungen des Beschwerdeführers und der von ihm übernommenen Risiken sei. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, zu der das Verwaltungsgericht gegriffen habe, werde vom Bundesgericht in Doppelbesteuerungsfällen



nur zugelassen beim Nachweis der Absicht einer Steuerumgehung. Eine solche liege hier aber nicht vor und werde auch nicht behauptet. Der Beschwerdeführer habe somit Aktien verkauft und sei daher für den dabei erzielten Gewinn ausschliesslich im Wohnsitzkanton steuerpflichtig. Diese Kollisionsregel sei einfach und leicht anwendbar. Ein Abweichen davon würde zu einer Rechtsunsicherheit führen und der Aufstellung einer ganzen Reihe neuer Kollisionsregeln rufen, da sich dann die Frage stelle, wo der beim Verkauf von Aktien einer Immobiliengesellschaft erzielte Gewinn zu versteuern sei, wenn die Gesellschaft nicht nur, wie hier, Liegenschaften, sondern weitere Aktiven besitze, oder wenn die Aktien einer solchen Gesellschaft in kleinen Paketen an verschiedene Erwerber verkauft oder wenn nur einzelne, nicht alle Aktien veräussert werden usw. Die Behauptung des Verwaltungsgerichts, das Bundesgericht neige dazu, jeden Liegenschaftsertrag irgendwelcher Art dem Kanton der gelegenen Sache zur Besteuerung zuzuweisen, treffe nicht zu, da Dividenden von Immobiliengesellschaften und Hypothekarzinsen am Wohnsitz des Aktionärs bzw. des Hypothekargläubigers zu versteuern seien. b) Der angefochtene Entscheid verstosse auch gegen Art. 4 BV (wird näher ausgeführt).

E.- Das Verwaltungsgericht und der Regierungsrat des Kantons Bern beantragen die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Zur Verhinderung der durch Art. 46 Abs. 2 BV verbotenen interkantonalen Doppelbesteuerung stellt das Bundesgericht Regeln auf, welche die räumlichen Grenzen der kantonalen Steuerhoheit festsetzen und nach denen sich in Fällen effektiver oder auch bloss virtueller Doppelbesteuerung entscheidet, welcher Kanton zur Erhebung einer bestimmten Steuer örtlich zuständig ist (vgl. BGE 80 I 10 Erw. 3). Davon abgesehen sind die Kantone in der

Ausgestaltung ihres Steuerrechts grundsätzlich frei. Diese Freiheit besteht insbesondere auch, was die Befristung der Veranlagung und die Verjährung der Steuerforderung betrifft. Es besteht kein Grund, in dieser Beziehung den Steuerpflichtigen, der die Steuerhoheit eines Kantons bestreitet, besser zu stellen als die andern Steuerpflichtigen. Dagegen verdienen die Interessen der an einem Doppelbesteuerungskonflikt mitbeteiligten Kantone eine besondere Rücksichtnahme, weshalb das Bundesgericht den Steueranspruch eines Kantons, der mit der Veranlagung ungebührlich lange zugewartet hat, unter gewissen Voraussetzungen nicht von Amtes wegen, aber auf Einrede hin als verwirkt erklärt (BGE 74 I 271 Erw. 2 und dort zitierte frühere Urteile, BGE 74 I 275, BGE 76 I 13, BGE 79 I 221, BGE 80 I 333). Diese Verwirkung will jedoch lediglich die Pflicht der andern Kantone zur Rückerstattung ordnungsgemäss und in guten Treuen bezogener Steuern beschränken, nicht dagegen den Steuerpflichtigen davor bewahren, sich an einem nach den bundesrechtlichen Kollisionsnormen gegebenen Steuerdomizil nachträglich auf ein Veranlagungsverfahren einzulassen. Die Verwirkungseinrede steht daher, wie das Bundesgericht in ständiger Rechtsprechung entschieden hat, dem Steuerpflichtigen selber nicht zu, sondern nur den mitbeteiligten Kantonen (BGE 74 I 273 und zahlreiche seitherige nicht veröffentlichte Urteile). Auf den Einwand des Beschwerdeführers, der Kanton Bern habe das Recht zu seiner Besteuerung durch verspätete Geltendmachung verwirkt, ist demnach nicht einzutreten.

2. Die Immobiliengesellschaft, die meist in der Form der sogenannten Einmann-Aktiengesellschaft auftritt und die Verwaltung und Nutzung einer Liegenschaft zum ausschliesslichen Zwecke hat, ist eine bekannte, durch die Praxis geschaffene Einrichtung. Ihr Bestand und insbesondere der Verkauf ihrer sämtlichen Aktien werfen besondere Rechtsfragen auf, mit denen sich Lehre und Rechtsprechung seit langem befassen (vgl. SCHLAEPFER, La vente du capital-actions d'une société anonyme immobilière,



Diss. Genf 1948; FATTON, La vente de toutes les actions d'une société immobilière, Diss. Lausanne 1949; CARRY, La garantie en raison des défauts de la chose dans la vente de toutes les actions d'une société immobilière, in der Festschrift für Guhl, 1950, S. 179 ff.; SCHÖNLE, Die Einmann und Strohmanngesellschaft, Diss. Freiburg 1957). Wie im Zivilrecht (BGE 71 II 274, BGE 72 II 76, BGE 81 II 459), so werden die Einmann-AG und ihr Aktionär trotz ihrer wirtschaftlichen Identität auch im Steuerrecht grundsätzlich als zwei verschiedene Rechtssubjekte mit getrenntem Vermögen behandelt. Die sich aus der separaten Besteuerung beider ergebenden Vor- und Nachteile halten sich bei den periodischen Steuern auf Vermögen und Einkommen ungefähr die Waage. Es besteht daher bei der Einmann-AG im allgemeinen wie auch bei der Immobiliengesellschaft in der Regel kein Anlass, die Existenz der selbständigen juristischen Person zu übergehen und ihr Vermögen und Einkommen bei dem sie wirtschaftlich beherrschenden Aktionär zu erfassen, was das Bundesgericht im interkantonalen Steuerrecht und in andern Fällen, wo ihm freie Überprüfung zukommt, nur zulässt, wenn die juristische Person zum Zwecke der Steuerumgehung gegründet worden ist (vgl. BGE 52 I 378, BGE 59 I 284, BGE 64 I 402, BGE 70 I 274, BGE 73 I 75). Anderer Art und heikler sind die steuerrechtlichen Fragen, die durch den Verkauf sämtlicher Aktien einer Immobiliengesellschaft aufgeworfen werden. Da die meisten Kantone bei der Übertragung von GrundeigentumHandänderungssteuern beziehen und gleichzeitig den bei der Handänderung erzielten Gewinn durch die allgemeine Einkommens- oder eine besondere Grundstückgewinnsteuer erfassen, stellt sich vor allem die Frage, ob diese Abgaben auch erhoben werden dürfen beim Verkauf sämtlicher Aktien einer Immobiliengesellschaft, der wirtschaftlich betrachtet fast immer dem Verkaufe der Liegenschaft gleichkommt. Das Bundesgericht hat dies, soweit nur das Besteuerungsrecht eines Kantons nach seiner eigenen Gesetzgebung in Frage stand, aus dem

Gesichtswinkel des Art. 4 BV zugelassen, und zwar auch dann, wenn nicht, wie es heute vielfach und auch im Kanton Bern zutrifft, eine ausdrückliche Vorschrift ein solches Abweichen vom zivilrechtlichen Begriff der Handänderung gestattete (BGE 79 I 20 und dort erwähnte nicht veröffentlichte Urteile). Noch nicht entschieden wurde dagegen die heute streitige Frage, ob ein Kanton, der beim Verkauf sämtlicher Aktien einer Grundeigentum in seinem Gebiet besitzenden Immobiliengesellschaft die Grundstückgewinnsteuer erhebt, damit die Grenzen seiner Steuerhoheit überschreitet, wenn der Verkäufer in einem anderen Kanton wohnt. Der Entscheid hierüber ist nicht etwa präjudiziert durch die erwähnte Praxis, wonach die Existenz einer selbständigen juristischen Person nur übergangen werden darf, wenn sie zum Zwecke der Steuerumgehung gegründet worden ist. Dieser Grundsatz wurde aufgestellt und gilt für die Fälle, wo es sich darum handelt, ob das Vermögen und der Ertrag der juristischen Person bei dieser zu besteuern oder dem Vermögen und Einkommen ihres Aktionärs zuzurechnen sind. Eine solche Zurechnung steht hier nicht in Frage. Der Gewinn, um dessen Besteuerung es geht, ist unbestrittenermassen nicht von den Immobiliengesellschaften, sondern von ihrem Aktionär, beim Verkauf seiner Aktien, erzielt worden. Streitig ist unter dem Gesichtspunkt von Art. 46 Abs. 2 BV einzig, ob der Kanton Bern zur Besteuerung dieses Gewinnes örtlich zuständig ist, d.h. ob es sich um einen Gewinn aus Verkauf von Wertpapieren handelt, der nach der Rechtsprechung der Steuerhoheit des Kantons untersteht, wo der Verkäufer im Zeitpunkt des Verkaufs seinen Wohnsitz hat (BGE 78 I 421), oder um einen Gewinn aus der Veräusserung von Liegenschaften, der - vom Fall des blossen Buchgewinns abgesehen - im Kanton der gelegenen Sache zu versteuern ist ohne Rücksicht darauf, ob er ohne Zutun des Verkäufers entstanden oder das Ergebnis seiner Bemühungen ist (BGE 79 I 31, 140, 145; BGE 83 I 187 Erw. 2, 265, 332).



Für den Entscheid hierüber ist bedeutungslos, dass der streitige Gewinn nach Art. 80 Abs. 4 bern. StG als Grundstückgewinn gilt. Das Bundesgericht ist, wie es schon in BGE 83 I 332 ausgeführt hat, nicht an die Umschreibung des Grundstückgewinns und der Grundstückgewinnsteuerpflicht in den kantonalen Steuerrechten gebunden. Vielmehr hat es hierüber eigene, bundesrechtliche Normen aufzustellen, die nicht mit den Grundsätzen des Zivilrechts übereinstimmen brauchen. Dabei hat es gelegentlich auch dann den wirtschaftlichen Sachverhalt und nicht die zivilrechtliche Form als massgebend erklärt, wenn mit dieser keine Steuerumgehung beabsichtigt war. So hat es den durch Statuten und Handelsregistereintrag bezeichneten Sitz der juristischen Person nicht als Steuerdomizil anerkannt, wenn er bloss formelle Bedeutung hatte (BGE 55 I 91, dort zitierte frühere und zahlreiche seitherige nicht veröffentlichte Urteile); ferner hat es beim Entscheid darüber, ob Guthaben eines Teilhabers an eine Kollektivgesellschaft als Geschäftseinlagen am Sitz der Gesellschaft oder als Darlehensforderungen am Wohnort des Teilhabers zu versteuern seien, auf die tatsächlichen Verhältnisse und nicht auf die zivilrechtliche Gestaltung der Rechtsgeschäfte abgestellt (BGE 26 I 423, BGE 41 I 70 E. 2 sowie die bei LOCHER, Interkantonales Doppelbesteuerungsrecht § 8 IV A 2 Nr. 15 und 16 und § 9 I A 1 Nr. 20 teilweise wiedergegebenen Urteile vom 2. April 1952 i.S. Burger, vom 20. Mai 1953 i.S. Birkhäuser und vom 17. Juni 1953 i.S. Jenny), ebenso beim Entscheid darüber, ob ein selbständiges Unternehmen als Betriebsstätte eines andern zu betrachten sei (BGE 54 I 417 mit Verweisungen). Es fragt sich, ob auch im vorliegenden Falle triftige sachliche Gründe dafür bestehen, den Entscheid über die Abgrenzung der Steuerhoheit auf Grund des wirtschaftlichen Sachverhaltes zu treffen.

3. Das Bundesgericht hatte sich zunächst nur aus dem beschränkten Gesichtswinkel des Art. 4 BV mit dem Verkaufe sämtlicher Aktien einer Immobiliengesellschaft

und der vom kantonalen Recht angeordneten Gleichstellung dieses Geschäfts mit einem Liegenschaftskauf zu befassen. Unbeschränkte Prüfung stand ihm erstmals in BGE 75 I 297 ff. zu, wo dieser Sachverhalt im Hinblick auf die Abgrenzung der Abgabehoheit von Bund und Kantonen zu beurteilen war. Das Bundesgericht hat dort entschieden, der Umstand, dass der Aktienverkauf der Stempelabgabe auf dem Aktienumsatz (Art. 33 StG) unterliege, stehe der Erhebung der kantonalen Handänderungssteuer nicht entgegen, da der Kanton damit den Wechsel in der Verfügungsgewalt über die Liegenschaft, also ein anderes Rechtsverhältnis besteuere (vgl. Erw. 4 und 5). Das Bundesgericht hat also bereits einmal in einem Falle, wo ihm freie Prüfung zukam, den Verkauf sämtlicher Aktien einer Immobiliengesellschaft demjenigen der Liegenschaft gleichgestellt. Im Hinblick auf die Abgrenzung der Steuerhoheit zwischen den Kantonen hatte es sich noch nicht mit diesem Geschäft und dem dabei erzielten Gewinne zu befassen. Dagegen hat es kürzlich in andern Fällen Gewinne, die zwar rechtlich nicht bei der Veräusserung einer Liegenschaft erzielt worden waren, aber wirtschaftlich als Grundstückgewinne erschienen, dem Liegenschaftskanton zur Besteuerung zugewiesen, nämlich den Gewinn aus der werkvertraglichen Fertigstellung einer im Rohbau verkauften Liegenschaft (BGE 83 I 186) sowie den bei der Veräusserung eines Kaufsrechts an einem Grundstück erzielten Gewinn (BGE 83 I 332). In diesem letztern Urteil wurde unter Hinweis auf die neuere Rechtsprechung dargelegt, dass und weshalb auch dann, wenn ein kurz zuvor erworbenes Grundstück mit erheblichem Gewinn weiterveräussert wird, dieser Gewinn in überwiegendem Masse durch äussere Ursachen (wie Konjunktur und Währungslage) sowie durch die örtlichen Verhältnisse (Anlegung von Strassen und Kanalisationen, erhöhte Nachfrage nach Land usw.) bedingt sei, was es als folgerichtig erscheinen lasse, den ganzen Gewinn durch den Liegenschaftskanton besteuern zu lassen. Ferner wurde dort ausgeführt, aus



dem gleichen Grunde rechtfertige es sich auch, den vom Kaufsberechtigten bei der Übertragung eines Kaufsrechts erzielten Gewinn dem Liegenschaftskanton zur Besteuerung zuzuweisen; "dass das Grundstück, das die Erzielung des Gewinns ermöglicht hat, nicht im Eigentum des Veräusserers steht, sondern dass dieser darüber nur in wirtschaftlichem Sinne und auf Grund eines bloss obligatorischen Rechtsverhältnisses verfügen kann, ändert an der engen Verbundenheit des Einkommens mit dem Grund und Boden nichts. Dieser Zusammenhang aber ist für die Begründung der Steuerhoheit des Liegenschaftskantons entscheidend, kommt es hiefür doch auf die objektive Eigenart des Einkommens im Hinblick auf das Grundstück und nicht auf die Stellung der Person an, die dieses Einkommen verwirklicht hat" (a.a.O. S. 334). Diese Erwägungen treffen in vollem Umfange auch auf den vom heutigen Beschwerdeführer beim Verkauf sämtlicher Aktien zweier Immobiliengesellschaften erzielten Gewinn zu. Es kann nicht zweifelhaft sein, dass auch dieser Gewinn zur Hauptsache auf die äussern Ursachen zurückzuführen ist, die in den letzten Jahren die Bodenpreise insbesondere in den schweizerischen Städten und deren Umgebung in die Höhe getrieben haben. Dass es der Beschwerdeführer verstanden hat, aus dieser Entwicklung einen besonders grossen Gewinn zu ziehen, ändert nichts an der engen Verbundenheit des Gewinns mit dem Grund und Boden, die übrigens auch darin zum Ausdruck kommt, dass der Verkaufspreis der Aktien auf Grund des Bodenpreises der Grundstücke der beiden Immobiliengesellschaften (Fr. 32.- pro m2) berechnet worden ist. Diese enge Verbundenheit des Gewinns mit dem Grund und Boden rechtfertigt es, dass ihn der Beschwerdeführer im Kanton Bern, wo sich die Liegenschaften befinden, versteuert. Aber auch abgesehen von den besondern Umständen des vorliegenden Falles erscheint es aus den genannten Gründen als sachlich richtig, den Gewinn aus dem Verkauf von

Aktien einer Immobiliengesellschaft, seiner wirtschaftlichen Natur entsprechend, jedenfalls dann als Liegenschaftsgewinn zu behandeln und dem Kanton der gelegenen Sache zur Besteuerung zuzuweisen, wenn es sich um den Verkauf sämtlicher Aktien einer reinen Immobiliengesellschaft handelt. Dieses Geschäft bildet, wie die Erfahrung lehrt, den weitaus häufigsten Fall. Welcher Kanton zur Besteuerung zuständig ist in den vom Beschwerdeführer erwähnten selteneren Fällen, wo nur ein Teil, nicht alle Aktien veräussert werden oder wo die Gesellschaft neben Grundstücken noch andere Aktiven besitzt, ist heute nicht zu entscheiden. Zur Aufstellung von Kollisionsnormen für diese Fälle besteht vorläufig kein Anlass, da die Kantone, soweit ersichtlich, solche Geschäfte bis heute nicht als wirtschaftliche Handänderungen behandelt haben (vgl. für den Teilverkauf von Aktien einer Immobiliengesellschaft die Entscheide der zürch. Oberrekurskommission in BlZR 1946 Nr. 21 S. 43 und des bern. Verwaltungsgerichts in "Die neue Steuerpraxis" 1958 S. 24, für den Verkauf von Aktien einer Gesellschaft mit andern Aktiven den Entscheid des bern. Verwaltungsgerichts in MBVR 1955 Nr. 25 S. 52). Der Beschwerdeführer wendet gegen die Besteuerung des streitigen Gewinns durch den Liegenschaftskanton ein, dass die Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht jeden Liegenschaftsertrag irgendwelcher Art dem Kanton der gelegenen Sache zur Besteuerung zuweise. Der Einwand ist unbehelflich. Bei der von ihm erwähnten Besteuerung der Dividende des Aktionärs einer Immobiliengesellschaft liegen insofern andere Verhältnisse vor, als der Gewinn der Immobiliengesellschaft (wie derjenige aller Aktiengesellschaften) zweimal besteuert wird, nämlich zunächst als Gewinn der Gesellschaft an deren Sitz bzw., soweit er Liegenschaftsertrag ist, im Kanton der gelegenen Sache (vgl. BGE 79 I 31, 145) und sodann als Einkommen des Aktionärs, soweit er an diesen ausgeschüttet wird. Bei der Besteuerung der grundpfändlich gesicherten Forderungen



und ihres Ertrages, die nach der Rechtsprechung am Wohnsitz des Gläubigers zu erfolgen hat (BGE 48 I 342 Erw. 5 mit Zitaten), handelt es sich um ein ganz anders Problem, dessen Lösung mit der Besteuerung der Liegenschaftsgewinne nichts zu tun hat.

4. (Abweisung der Rüge der Verletzung von Art. 4 BV).

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird abgewiesen.