Urteilskopf

91 I 467

72. Urteil vom 7. Juli 1965 i.S. X. gegen Stadt und Kanton Luzern sowie Kanton Solothurn, Einwohnergemeinde Solothurn und Römisch-katholische Kirchgemeinde Solothurn.
Regeste (de):
Art. 46 Abs. 2 BV, Doppelbesteuerung.

1. Der Verkauf sämtlicher Aktien einer Gesellschaft, deren Hauptaktivum eine Liegenschaft ist, und der dabei erzielte Gewinn unterstehen der Steuerhoheit des Belegenheitskantons, wenn der Kaufpreis ganz oder doch zur Hauptsache den Gegenwert für das Grundstück der Gesellschaft darstellt (Erw. 2).

2. Art. 46 Abs. 2 BV verbietet neben der aktuellen auch die virtuelle Doppelbesteuerung (Erw. 3).

3. Die Einrede, ein Kanton habe sein Besteuerungsrecht durch verspätete Geltendmachung verwirkt, steht nur den am Doppelbesteuerungsstreit beteiligten Kantonen und nicht auch dem Steuerpflichtigen selber zu. Voraussetzungen der Einrede (Erw. 4).

Regeste (fr):
Art. 46 al. 2 Cst. Double imposition.

1. La vente de toutes les actions d'une société anonyme dont l'actif principal est un immeuble, ainsi que le gain réalisé grâce à cette opération, relèvent de la souveraineté fiscale du canton où est situé l'immeuble vendu, lorsque le prix représente entièrement ou dans sa majeure partie la contrevaleur de ce bien-fonds (consid. 2).

2. L'art. 46 al. 2 Cst. interdit la double imposition, qu'elle soit actuelle ou simplement virtuelle (consid. 3).

3. 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. Conditions requises pour que cette exception puisse être invoquée (consid. 4).

Regesto (it):
Art. 46 cpv. 2 CF. Doppia imposizione.

1. La vendita di tutte le azioni di una societa anonima, il cui attivo principale consiste in un immobile, e il guadagno realizzato da tale operazione soggiaciono alla sovranità fiscale del cantone nel quale è situato l'immobile, ritenuto che il prezzo pagato corrisponda interamente o principalmente al controvalore del fondo (consid. 2).

2. L'art. 46 cpv. 2 CF vieta la doppia imposizione, sia la stessa attuale o meramente virtuale (consid. 3).

3. L'eccezione, motivata nel senso che un cantone sarebbe decaduto dal suo diritto d'imposizione per averlo fatto valere intempestivamente, può essere proposta solo dai cantoni parti in causa e non anche dal contribuente. Presupposti di tale eccezione (consid. 4).

Sachverhalt ab Seite 468

BGE 91 I 467 S. 468

A.- Die im Jahre 1937 gegründete "St. Gotthard AG" ist Eigentümerin des Grundstücks Nr. 91 an der Bahnhofstrasse/Pilatusstrasse in Luzern; sie betrieb das gleichnamige, seit 1870 bestehende Hotel mit Restaurant gegenüber dem Bahnhof. Seit der Gründung der Gesellschaft war der Leiter des Hotels, Y., deren Hauptaktionär; er erwarb in der Folge die Gesamtheit der Aktien. Als Y. 1957 starb, gingen sämtliche Aktien in das Eigentum der Tochter über, die mit X. in Solothurn verheiratet ist. Am 23. Dezember 1961 verkaufte die St. Gotthard AG der Alleinaktionärin Frau X. einen 340 m2 umfassenden Teil des Grundstücks Nr. 91 (das heute noch 1291,3 m2 misst) als neue Parzelle Nr. 3391. Mit Vertrag vom 29. Juni 1962 verkaufte Frau X. die Gesamtheit der Aktien der St. Gotthard AG dem Schweizerischen Bankverein (SBV) zum Preis von ... Millionen Franken. Das Hotel samt Restaurant wurde bis Ende 1963 weitergeführt. Am 18. März 1964 bewilligte der Stadtrat von Luzern der St. Gotthard AG und Frau X. die Erstellung zweier zusammengebauter Häuser auf den Parzellen Nr. 91 und 3391. Das bestehende Gebäude wurde darauf abgebrochen. Der Neubau des SBV nimmt die Filiale dieser Bank, weitere Geschäftsräumlichkeiten und ein Restaurant auf.

B.- X. führte in seiner Steuererklärung vom 17. September 1963 für das Steuerjahr 1963, die auf dem Berechnungsjahr 1962

BGE 91 I 467 S. 469

beruht, als Bestandteil des steuerbaren Einkommens den mehrere Millionen Franken betragenden Gewinn auf, den seine Ehefrau beim Verkauf der Aktien der St.Gotthard AG erzielt hatte. Er vermerkte am Fusse der Steuererklärung: "Unter Vorbehalt der Revision im Falle einer interkantonalen Doppelbesteuerung". Die Steuerkommission des Bezirkes Solothurn liess X. am 7. Oktober 1963 die Einschätzungsmitteilung für die Staatssteuer des Steuerjahres 1963 zugehen, die das steuerpflichtige Einkommen unter Einbeziehung jenes Gewinnes festsetzte. Auf Grund dieser Einschätzung stellte die Steuerverwaltung der Einwohnergemeinde Solothurn dem Steuerpflichtigen die Gemeindesteuer-Rechnung 1963 und die Steuerverwaltung der Römisch-katholischen Kirchgemeinde Solothurn vorzeitig die Kirchensteuer-Berechnung für das Steuerjahr 1964 zu. X. bezahlte die Rechnungsbeträge am 30. November bzw. 3. Dezember und 21. Dezember 1963 unter dem Vorbehalt der Rückforderung im Falle der interkantonalen Doppelbesteuerung.

C.- Am 8. Juni 1964 teilte die Steuerkommission des Bezirkes Solothurn den luzernischen Steuerbehörden auf dem Formular der Konferenz staatlicher Steuerbeamter betreffend die "interkantonale Steuerausscheidung für natürliche Personen" die Einschätzung des Einkommens und Vermögens von X. unter Angabe der ihrer Ansicht nach auf die beteiligten Kantone Solothurn, Luzern und Bern entfallenden Anteile mit. Die luzernischen Steuerbehörden verlangten am 24. Juni und 27. Juli 1964 zusätzliche Auskünfte, die ihnen die solothurnische Steuerverwaltung erteilte. Das Finanzsekretariat der Stadt Luzern liess darauf am 11. August 1964 Frau X. wissen, dass der Verkauf der Gesamtheit der Aktien der Gotthard AG wirtschaftlich betrachtet einer Handänderung gleichkomme und daher in Luzern der Grundstücksgewinnsteuer und der Handänderungsgebühr unterliege; es setzte ihr eine Frist von dreissig Tagen an, um das Selbsteinschätzungsformular für diese Abgaben ausgefüllt und unter Beilage der Beweismittel einzureichen. X. bestritt demgegenüber mit Eingabe vom 11. September 1964, dass das Geschäft der Steuerhoheit des Kantons Luzern unterstehe und dass er eine Steuererklärung abzugeben habe. Die Finanzdirektion der Stadt Luzern beharrte mit Schreiben vom 14. September 1964 auf ihrem Standpunkt und setzte X. eine Nachfrist von zehn Tagen zur Einreichung der Steuererklärung an. Dieser bestritt mit Eingabe vom 24. September 1964 erneut die Steuerhoheit

des Kantons Luzern. Am 30. November 1964 stellte die Finanzdirektion der Stadt Luzern Frau X. einen "Grundstücksgewinn-Berechnungsentwurf" zu unter Ansetzung einer bis zum 31. Dezember 1964 laufenden Frist zur Erhebung von Einwendungen. Die Eheleute X. machten mit Eingabe vom 29. Dezember 1964 von diesem Recht Gebrauch, wobei sie einen grundsätzlichen Entscheid über die Inanspruchnahme der Steuerhoheit durch den Kanton Luzern verlangten. Der Stadtrat von Luzern hat diesen Entscheid am 28. Januar 1965 erlassen und den Verkauf sämtlicher Aktien der St. Gotthard AG durch Frau X. an den SBV als in Luzern grundstücksgewinn- und handänderungsgebührenpflichtig erklärt.

D.- X. führt mit Eingabe vom 5. März 1965 für seine Ehefrau und in eigenem Namen staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Art. 46 Abs. 2 BV mit dem Antrag, das Bundesgericht "möge die aus der solothurnischen Veranlagung für 1963 und der grundsätzlichen Feststellung des Steueranspruchs des Stadtrats von Luzern vom 28. Januar 1965 sich ergebende Doppelbesteuerung beseitigen".

E.- Der Regierungsrat des Kantons Solothurn schliesst, die Beschwerde sei, soweit sie sich gegen diesen Kanton richtet, abzuweisen. Er erhebt gegen Luzern die Einrede der Verwirkung des Steueranspruchs und bestreitet, dass die Besteuerung des Gewinns aus dem Verkauf der Aktien der St. Gotthard AG dem Ort der gelegenen Sache zustehe.

F.- Der Stadtrat von Luzern beantragt, der in seinem Entscheid vom 28. Januar 1965 grundsätzlich festgestellte Steueranspruch sei zu bestätigen und die Steuerveranlagungen des Kantons, der Einwohnergemeinde sowie der Römisch-katholischen Kirchgemeinde Solothurn seien, sofern und soweit sie gegen das Doppelbesteuerungsverbot verstiessen, aufzuheben.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. (Prozessuales).

2. Die Kollisionsnormen zur Abgrenzung der Steuerhoheit der Kantone, die das Bundesgericht in der Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 BV aufgestellt hat, haben von jeher das Recht zur Besteuerung der Liegenschaften und ihres Ertrages dem Belegenheitskanton zuerkannt. Das gleiche gilt nach der neueren Rechtsprechung grundsätzlich auch für den bei der Veräusserung einer Liegenschaft erzielten Gewinn, und zwar

ohne Rücksicht darauf, ob dieser ohne Zutun des Veräusserers entstanden oder das Ergebnis seiner Bemühungen sei (BGE 85 I 98 mit Verweisungen, BGE 88 I 340). Ausschlaggebend dafür ist, dass der Mehrerlös, der den persönlichen Bemühungen des Veräusserers zu verdanken ist, regelmässig so sehr hinter dem Wertzuwachs zurücktritt, den das Grundstück infolge äusserer Ursachen (wie Konjunktur- und Währungslage, Zunahme der Überbauung und der Landnachfrage) sowie der Leistungen des Gemeinwesens (Anlage von Strassen und Versorgungsnetzen, Errichtung von Schulen und anderen öffentlichen Diensten usw.) erfährt, dass sich ei-

ne Sonderbehandlung des (ausserdem meist schwer abzugrenzenden) geschäftlich bedingten Mehrerlöses nicht rechtfertigen lässt (BGE 83 I 333, BGE 85 I 100, BGE 88 I 340). Der Zusammenhang, der dergestalt zwischen dem erzielten Gewinn und dem Grund und Boden besteht, ist für die Begründung der Steuerhoheit des Belegenheitskantons entscheidend. Diese Bindung ist sachlicher Art; es kommt hierbei nicht auf die Stellung der Person an, die den Gewinn erzielt hat (BGE 83 I 334, BGE 85 I 101). Die Besteuerung des Grundstücksgewinns steht daher auch dann dem Belegenheitskanton zu, wenn der Gewinn nicht dem Eigentümer zufliesst, sondern einem Dritten, der kraft eines andern Rechtsverhältnisses wirtschaftlich wie ein Eigentümer über das Grundstück verfügen und den dabei erzielten Gewinn einziehen kann. In diesem Sinne hat das Bundesgericht mit Bezug auf den Gewinn aus der werkvertraglichen Fertigstellung einer im Rohbau verkauften Liegenschaft (BGE 83 I 186), der Veräusserung eines Kaufrechts an einem Grundstück (BGE 83 I 332) und dem Verkauf der Gesamtheit oder der überwiegenden Mehrheit der Aktien einer Immobiliengesellschaft (BGE 85 I 101 f.; ASA 33 S. 347 Erw. 2 = ZBl 1965 S. 20) entschieden. Wenn bei der Ausscheidung der Steuerhoheiten in den letztgenannten Fällen auf die wirtschaftlichen Gegebenheiten und nicht auf die zivilrechtliche Ausgestaltung des Rechtsverhältnisses abgestellt wird, so ist dafür der erwähnte sachliche Zusammenhang zwischen dem Gewinn und der Liegenschaft massgebend und nicht, oder nur in unterstützendem Sinne, der Gesichtspunkt der Bekämpfung der Steuerumgehung (BGE 85 I 99). Die dargelegten Ausscheidungsgrundsätze greifen darum ohne Rücksicht auf die Gründe Platz, die den Steuerpflichtigen in der Wahl der zivilrechtlichen Form des Rechtsgeschäfts geleitet haben, das ihm den Gewinn eingebracht hat.

BGE 91 I 467 S. 472

Der Stadtrat von Luzern macht im vorliegenden Fall geltend, der Verkaufspreis der Aktien der St. Gotthard AG sei im wesentlichen durch den Wert des Grundstücks der Gesellschaft bestimmt gewesen; der Gewinn aus dem Verkauf der Aktien sei deshalb gemäss BGE 85 I 95 ff. (nach Abzug des auf den Wert der übrigen Aktiven entfallenden Anteils) in Luzern als dem Ort der gelegenen Sache steuerbar. Die Eheleute X. und der Regierungsrat des Kantons Solothurn halten hingegen dafür, das genannte Urteil betreffe nur den Verkauf der Aktien einer reinen Immobiliengesellschaft, nicht aber die Veräusserung der Aktien eines Unternehmens, das in der eigenen Liegenschaft ein Hotel betreibe. Aus den Akten ergibt sich, dass das Hotel St. Gotthard, das in den vorausgegangenen Jahren renoviert worden war, beim Verkauf der Aktien am 29. Juni 1962 noch in Betrieb stand. Der SBV als Käufer war jedoch von Anfang an entschlossen, das bestehende Gebäude, das sich nicht für Bankzwecke eignete, abzubrechen und durch einen Neubau zu ersetzen, der in erster Linie die Filiale der Bank aufnehmen sollte. Nach dem Schreiben der Generaldirektion des SBV an X. vom 2. März 1965 war zwar zunächst ein "Hochhaus mit einem Hotel in den Obergeschossen" geplant. Wann dieses Projekt aufgegeben wurde, ist aus den Akten nicht ersichtlich. Da die Treuhandgesellschaft Visura, die der Gotthard AG als Beraterin zur Seite stand, und die Schweizerische Hotel-Treuhand-Gesellschaft eine Neuerstellung des Hotels schon 1960 als voraussichtlich unwirtschaftlich bezeichnet hatten, ist jedoch anzunehmen, dass der SBV der Möglichkeit, im Neubau auch einen Hotelbetrieb unterzubringen, von jeher nur eine geringe Bedeutung beimass. Der Kaufvertrag vom 29. Juni 1962 weist denn auch wohl auf den Abbruch des "heutigen Hotelgebäudes" hin; er enthält dagegen nichts, was auf die Weiterführung des Hotelbetriebes im Neubau Bezug hätte. Der Umstand, dass die St. Gotthard AG ein Hotel betrieb, kann daher auf die Preisbildung keinen, oder doch nur einen untergeordneten Einfluss gehabt haben. Ziff. 2 des Kaufvertrages steht dieser Annahme nicht entgegen. Die vertragsschliessenden Parteien haben in dieser Bestimmung erklärt, der Kaufpreis von ... Millionen Franken sei "in Berücksichtigung aller Umstände" und insbesondere der Tatsachen festgesetzt worden, dass es sich um den Verkauf des ganzen Aktienpaketes handle, dass die Verkäuferin mit dem

BGE 91 I 467 S. 473

Verkauf der Aktien zwei "bewährte und ertragssichere Geschäftszweige (Hotelbetrieb und Restaurant Gotthardloch) und damit ein bis zwei wertvolle berufliche Existenzgrundlagen aufgebe", dass das Hotel und das Restaurant über einen bedeutenden "Goodwill" verfügten, dass in den letzten Jahren bedeutende Mittel in den Hotelbetrieb und die Liegenschaft investiert worden seien und dass diese Liegenschaft gut gelegen sei. Diese - in einem Kaufvertrag ungewöhnliche - Erklärung ist nicht beweiskräftig. Da das Gebäude zum Abbruch bestimmt war, mussten die Erneuerungsarbeiten, die daran vorgenommen worden waren, vollständig abgeschrieben werden; es ist nicht anzunehmen, dass der Käufer für das renovierte Haus mehr bezahlte, als er für ein unrenoviertes Gebäude aufzuwenden bereit gewesen wäre. Ein dauernder Weiterbetrieb des Hotels im alten Haus wurde von vornherein nicht in Betracht gezogen; zur Diskussion stand lediglich, ob ein Teil des neuen Gebäudes als Hotel einzurichten sei. Wegen der ganz anderen Raum- und Geschmacksverhältnisse hätte dabei nur ein kleiner Teil der Möbel, die zusammen mit der Liegenschaft übernommen wur-. den, wiederverwendet werden können; der Hauptteil des Mobiliars hätte auch in diesem Falle auf dem Occasionsmarkt wohlfeil abgestossen werden müssen. Weil eine Weiterführung des Hotels im neuen Hause nach Ansicht der Fachleute voraussichtlich unwirtschaftlich gewesen wäre, kann der "Goodwill" des Hotels und des Restaurants keinen wesentlichen Geldwert aufgewiesen haben, zumal damit zu rechnen war, dass der neue Betrieb erst lange nach der Schliessung des bestehenden eröffnet werden könne und das neuzeitlich eingerichtete Hotel eine andere Kundschaft ansprechen werde als das alte. Wenn der SBV sich entschloss, für den Erwerb der Aktien ... Millionen Franken aufzuwenden, so kann das somit nur im Hinblick auf den Wert geschehen sein, den das Grundstück der Gesellschaft an sich und für den Zweck der Erstellung einer Bankfiliale besass, nicht aber im Hinblick auf das Hotel. Von entsprechenden Erwägungen hätten sich andere Käufer leiten lassen, die bereit gewesen wären, die Aktien zu diesem Preise zu erstehen. Für die Preisbildung war demnach, wenn nicht ausschliesslich, so doch jedenfalls weit überwiegend der Bodenwert massgebend. Dass dieser die genannte Höhe erreichte, ist nicht auf das Zutun des Veräusserers oder den Betrieb des Hotels zurückzuführen, sondern das Ergebnis der Verhältnisse, namentlich der baulichen

Entwicklung der Stadt Luzern und des Bahnhofquartiers, des Konjunkturverlaufs, der Bodenteuerung und der Geldentwertung. Der sachliche Zusammenhang, der dergestalt zwischen dem Verkaufspreis der Aktien und dem Grund und Boden besteht, führt nach der in BGE 85 I 101 f. eingeleiteten und in ASA 33 S. 347 Erw. 2 weitergebildeten Rechtsprechung dazu, das Geschäft grundsätzlich der Steuerhoheit des Belegenheitskantons zu unterstellen. Wenn der Stadtrat von Luzern sich in seinem Entscheid vom 28. Januar 1965 bereit erklärt hat, den Verkaufspreis des beweglichen Inventars vom Erlös aus dem Verkauf der Aktien in Abzug zu bringen, so wird damit dem Umstand, dass mit der Liegenschaft auch Mobiliar übernommen wurde und dass insofern nicht vom Erwerb einer "reinen" Immobiliengesellschaft gesprochen werden kann, genügend Rechnung getragen. Der Stadtrat von Luzern ist bei dieser Erklärung zu behaften.

3. Ob der Gewinn aus einem Rechtsgeschäft, das wirtschaftlich gesehen den Grund und Boden zum Gegenstand hat, durch die Einkommenssteuer oder eine besondere Wertzuwachs- oder Grundstücksgewinnsteuer erfasst werde, ist für die Steuerausscheidung ohne Belang (BGE 83 I 333 mit Verweisung). Der Kanton Luzern, der als Belegenheitskanton zur Besteuerung des Verkaufs der Aktien der St. Gotthard AG zuständig ist, erhebt auf diesem Rechtsgeschäft die Grundstücksgewinnsteuer und die Handänderungsgebühr; die Einkommenssteuer entfällt dagegen, da es sich um den nicht gewerbsmässigen Verkauf von Privatvermögen handelt (§ 20 Abs. 1 Ziff. 3 StG). Der Kanton Solothurn, die Einwohnergemeinde Solothurn und die Römischkatholische Kirchgemeinde Solothurn haben demgegenüber von X. nur die Einkommenssteuer auf dem von seiner Ehefrau erzielten Verkaufsgewinn bezogen. Das steht indessen der Annahme einer unzulässigen Doppelbesteuerung nicht entgegen. Art. 46 Abs. 2 BV untersagt nach der Rechtsprechung nicht nur die aktuelle, sondern auch die virtuelle Doppelbesteuerung. Eine aktuelle Doppelbesteuerung liegt vor, wenn ein und derselbe Steuerpflichtige von

zwei oder mehreren Kantonen für das nämliche Steuerobjekt zu Steuern herangezogen wird (BGE 18 S. 434, BGE 36 I 579, BGE 46 I 46, BGE 90 I 296 /97); als virtuelle Doppelbesteuerung ist den Kantonen der Eingriff in die Steuerhoheit eines andern Kantons selbst dann untersagt, wenn dieser von seinem Besteuerungsrecht keinen Gebrauch macht, es also

nicht zu einer mehrfachen Besteuerung des Steuerpflichtigen kommt (BGE 83 I 332 Erw. 1 mit Verweisungen). Nach den bundesgerichtlichen Ausscheidungsgrundsätzen stünde es dem Kanton Luzern zu, die Einkommenssteuer vom Gewinn zu erheben, den Frau X. beim Verkauf der Aktien der St. Gotthard AG erzielte. Dass der Kanton Luzern auf Grund seiner Steuergesetzgebung diese Steuer nicht erhebt, ändert an seiner Zuständigkeit nichts. Indem der Kanton Solothurn die betreffenden Einkünfte mit der Einkommenssteuer belegt hat, hat er in die Steuerhoheit des Kantons Luzern übergegriffen und damit Art. 46 Abs. 2 BV verletzt.

4. Hat ein Kanton unter Missachtung dieser Verfassungsbestimmung Steuern erhoben, so wird er grundsätzlich rückerstattungspflichtig. Das gilt allerdings nicht ausnahmslos. Im Hinblick auf die Rücksichtnahme, welche die Kantone einander schulden, wie auch im Interesse der Rechtssicherheit und zum Schutze von Treu und Glauben räumt die Rechtsprechung einem Kanton, der in Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruchs eines andern Kantons formell ordnungsgemäss und in guten Treuen Steuern bezogen hat, die Befugnis ein, dem mitbeteiligten Kanton, der mit der Veranlagung ungebührlich lange zugewartet hat, die Einrede der Verwirkung des Steueranspruchs entgegenzuhalten. Wird diese Einrede, die nur dem betreffenden Kanton und nicht auch dem interessierten Steuerpflichtigen zusteht, geschützt, so entfällt mit dem Steueranspruch des säumigen Kantons auch die Rückerstattungspflicht des Gemeinwesens, das ihm in Unkenntnis dieses Anspruchs in guten Treuen und formell ordnungsgemäss in der Steuererhebung zuvorgekommen ist (BGE 85 I 96 mit Verweisungen; ASA 29 S. 341, 31 S. 450). Diese Regel ist zunächst für Konflikte aufgestellt worden, die sich auf die periodische Besteuerung des Einkommens und Vermögens beziehen; sie ist sodann auch auf Erbschaftssteuern angewendet worden (BGE 74 I 271 Erw. 2 a). Es besteht kein Grund, sie nicht auch auf andere nicht periodische Steuern wie die hier streitige Grundstücksgewinnsteuer und Handänderungsgebühr anzuwenden. Der Regierungsrat des Kantons Solothurn hat gegenüber der Stadt Luzern die Verwirkungseinrede erhoben. Zu prüfen ist, ob die beiden Voraussetzungen erfüllt seien, woran die Rechtsprechung die Verwirkung eines Steueranspruchs knüpft: ob einerseits der Kanton Solothurn und die solothurnischen Gemeinden

die von X. erhobenen Steuern formell ordnungsgemäss, in guten Treuen und in Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruchs des Kantons Luzern bezogen haben, und ob andererseits die Stadt Luzern die Einleitung und Durchführung des Steuerverfahrens ungebührlich verzögert habe. a) Ein Kanton kann sich nicht schon dann auf die Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruchs eines andern Kantons berufen, wenn seine Steuerbehörden diesen Anspruch beim Steuerbezug tatsächlich nicht kannten, sondern nur, wenn sie ihn auch bei Anwendung der zumutbaren Sorgfalt nicht kennen mussten und kennen konnten (LOCHER, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 2, IV D, Nr. 17; BGE 74 I 275, BGE 80 I 333 Erw. 1; ASA 31 S. 450 Erw. 4). Von der Steuerbehörde wird damit mehr verlangt als vom Steuerpflichtigen, der sein Beschwerderecht nur verwirkt, wenn er die Steuerauflage eines Kantons (ausdrücklich oder durch schlüssiges Handeln) anerkennt, obschon er den kollidierenden Steueranspruch des andern Kantons tatsächlich kannte, nicht dagegen, falls er diesen Anspruch bloss hätte kennen müssen oder kennen können (BGE 73 I 226, BGE 76 I 16). Dass an die Sorgfalts-

pflicht der Verwaltung höhere Anforderungen gestellt werden als an die des Steuerpflichtigen, rechtfertigt sich im Hinblick darauf, dass die Behörde nicht ihre eigenen Interessen, sondern die des Gemeinwesens wahrzunehmen hat, dass sie über die umfassenderen Möglichkeiten der Sachaufklärung verfügt und sie nicht wie der Steuerpflichtige prozessualen Zwangslagen ausgesetzt sein kann (LOCHER, a.a.O., § 2, IV D, Nr. 17). Unter den vorliegenden Umständen fällt in diesem Zusammenhang in Betracht, dass X. in der Steuererklärung, die er am 16. September 1963 in Solothurn einreichte, sich die "Revision im Falle einer interkantonalen Doppelbesteuerung" ausdrücklich vorbehielt. Einen entsprechenden Vorbehalt brachte er bei der Zahlung der Steuern im November/Dezember 1963 an. Auch ohne den in der Steuererklärung enthaltenen Hinweis konnte es übrigens den solothurnischen Steuerbehörden angesichts der ganzen Sachlage nicht entgehen, dass sich die Frage der interkantonalen Steuerausscheidung stelle. Es kann ferner vorausgesetzt werden, dass die Behörden das Urteil BGE 85 I 95 ff. kannten und demnach wussten, dass der Gewinn aus dem Verkauf der Aktien einer Immobiliengesellschaft unter gewissen Voraussetzungen im Belegenheitskanton zu versteuern ist. Wohl

trat die St. Gotthard AG nicht als Immobiliengesellschaft in Erscheinung; auch war nach dem Kaufvertrag vom 29. Juli 1962 nicht klar, ob und wieweit das Grundstück der Gesellschaft den Verkaufspreis bestimmte. Aus dem erwähnten Urteil kann zudem nicht ohne weiteres entnommen werden, dass die darin entwickelten Ausscheidungsgrundsätze auch auf die Sachlage anwendbar sind, vor welche die solothurnische Steuerverwaltung sich gestellt sah. Es kann somit nicht gesagt werden, sie habe den kollidierenden Steueranspruch des Kantons Luzern gekannt oder kennen müssen; wohl aber ist festzustellen, dass sie bei Aufwendung der zumutbaren Sorgfalt hätte erkennen können, dass Luzern sachliche Gründe zur Geltendmachung eines Steueranspruchs habe. Die Ungewissheit über die Absichten der luzernischen Behörden und über die objektive Rechtslage hätten die solothurnische Steuerverwaltung zu einem Meinungsaustausch veranlassen sollen. Dass das nicht geschah, ist schwer verständlich und mit den Geboten einer ordnungsgemässen Verwaltung kaum vereinbar. Es ist deshalb zweifelhaft, ob dem Kanton Solothurn und den solothurnischen Gemeinden zugebilligt werden könne, dass ihnen der kollidierende Steueranspruch des Kantons Luzern trotz Aufwendung der erforderlichen Sorgfalt entgangen sei und dass sie demgemäss die Steuerzahlungen von X. in guten Treuen entgegengenommen hätten.
b) Selbst wenn diese Fragen zu bejahen wären, müsste die Verwirkungseinrede indessen abgewiesen werden, da es an der zweiten Voraussetzung für deren Gutheissung, der übermässigen Verzögerung des Steuerverfahrens durch den mitbeteiligten Kanton, fehlt. Nach der Rechtsprechung gilt die Veranlagung periodischer Steuern in der Regel als verspätet, wenn sie nach Ablauf der in Frage stehenden Steuerperiode erfolgt (BGE 50 I 98; BGE 54 I 306; BGE 63 I 236 Erw. 3; BGE 68 I 138 Erw. 1; BGE 74 I 118, 272; BGE 76 I 13 Erw. 2; BGE 79 I 221 Erw. 1; BGE 80 I 333 Erw. 1). Bei den nicht periodischen Steuern fällt diese Art der Befristung von vornherein ausser Betracht. Das Bundesgericht hat in dieser Hinsicht in BGE 74 I 272 erkannt, dass der Erbschaftssteueranspruch, um nicht verspätet zu sein, "in der Regel innert Jahresfrist seit dem Erbfall" geltend zu machen ist. Die Frage, ob statt des Erbganges nicht die Kenntnis desselben die Frist auslöse, stellte sich dabei dem Bundesgericht nicht; wäre sie zu entscheiden gewesen, so wäre (aus den in BGE 74 I 275 und BGE 80 I 333 Erw. 1 aufgeführten Gründen) der Zeitpunkt der Kenntnisnahme

als Anfang der Jahresfrist zu bezeichnen gewesen. Mit dieser Verdeutlichung ist der Grundsatz auch auf die übrigen nicht periodischen Steuern anwendbar; um rechtzeitig zu sein, muss der Steueranspruch innerhalb eines Jahres geltend gemacht werden, seit die Steuerbehörde den Steuertatbestand kannte. Der tatsächlichen

Kenntnis ist hierbei wiederum der Fall gleichzustellen, da die Steuerbehörden den Tatbestand bei Aufwendung der zumutbaren Sorgfalt hätten kennen müssen oder kennen können (BGE 74 I 275, BGE 80 I 333 Erw. 1; ASA 31 S. 450 Erw. 4). Zu den zumutbaren Vorkehrungen gehört nach der Rechtsprechung die Überwachung der öffentlichen Register (Handelsregister, Grundbuch, Einwohnerkontrollen usw.) des eigenen Kantons (LOCHER, a.a.O., § 2, II D, Nr. 19). Dagegen kann von den Steuerbehörden im allgemeinen nicht erwartet werden, dass sie auf andere Weise ständig das wirtschaftliche Geschehen verfolgen, um steuerbare Tatbestände sogleich erfassen zu können. So hat das Bundesgericht entschieden, dass die Steuerbehörden nicht gehalten sind, regelmässig in die öffentlichen Register anderer Kantone Einsicht zu nehmen oder sich auf Grund der Firmentafeln über geschäftliche Veränderungen auf dem Laufenden zu halten (LOCHER, a.a.O., § 2, IV D, Nr. 19). Entsprechendes hat von Zeitungsmitteilungen und -berichten zu gelten, da die Kenntnis der privaten Presse nicht in den Pflichtenkreis der Steuerbehörden fällt. Eine Ausnahme kann höchstens für besonders wichtige wirtschaftliche Geschehnisse gelten, die durch die Behandlung in der Presse eine eigentliche Notorietät erlangt haben. Dabei genügt es freilich nicht, dass das Geschehnis als solches durch die Berichterstattung in den Zeitungen offenkundig wird; es müssen vielmehr auch seine steuerlich erheblichen Seiten allgemein bekannt werden. Im vorliegenden Fall veröffentlichten die Luzerner Tageszeitungen am 21. und 22. Dezember 1962 eine Mitteilung des SBV über den Kauf der Aktien der St. Gotthard AG und die beabsichtigte künftige Verwendung der Liegenschaft, die sie mit redaktionellen Ergänzungen und Kommentaren versahen. Dass es beim Kauf der Aktien im wesentlichen um eine Verschiebung von Grundwerten ging, trat in den Artikeln jedoch nicht so greifbar in Erscheinung, dass auch dieser Punkt an der Notorietät des Geschäftes teilgehabt hätte. Das Gesuch um einen Vorentscheid über die Eröffnung von Gaststätten im Neubau,

das Frau X. und die St. Gotthard AG am 30. April 1963 dem Staatswirtschaftsdepartement des Kantons Luzern einreichten und das dieses dem Stadtrat von Luzern zur Vernehmlassung unterbreitete, warf kein zusätzliches Licht auf diese Seite der Angelegenheit. Gleiches gilt vom Baugesuch, das der Stadtrat von Luzern am 18. März 1964 genehmigte. Es kann somit nicht gefolgert werden, die städtischen Steuerbehörden hätten auf diesem Wege vom streitigen Steuertatbestand Kenntnis erhalten oder bei gehöriger Sorgfalt davon Kenntnis nehmen können. Anhaltspunkte für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Handänderung enthielt vielmehr erst die Zusammenstellung über die interkantonale Steuerausscheidung, welche die Steuerkommission des Bezirkes Solothurn am 8. Juni 1964 den luzernischen Steuerbehörden sandte. Diese verlangten am 24. Juni 1964 und 27. Juli 1964 zusätzliche Auskünfte, die ihnen die solothurnische Steuerverwaltung erteilte. Am 11. August 1964 liess das Finanzsekretariat der Stadt Luzern Frau X. wissen, dass der Verkauf der Gesamtheit der Aktien der St. Gotthard AG wirtschaftlich einer Handänderung gleichkomme und daher in Luzern der Grundstücksgewinnsteuer und der Handänderungsgebühr unterliege; es setzte ihr eine Frist von dreissig Tagen an, um das Selbsteinschätzungsformular für diese Abgaben ausgefüllt und unter Beilage der Beweismittel einzureichen. X. bestritt darauf mit Eingabe vom 11. September 1964, dass das Geschäft der Steuerhoheit des Kantons Luzern unterstehe und dass er eine Steuererklärung abzugeben habe. In ihren Schreiben vom 14. und 24. September 1964 hielten beide Seiten an ihrem Standpunkt fest. Am 30. November 1964 stellte die Finanzdirektion der Stadt Luzern Frau X. einen "Grundstücksgewinn-Berechnungsentwurf" zu unter Ansetzung einer bis zum 31. Dezember 1964 laufenden Frist zur Erhebung von Einwendungen. In einer Eingabe vom 29. Dezember warfen die Eheleute X. zahlreiche Rechts- und Tatfragen auf; sie verlangten einen grundsätzlichen Entscheid über die Inanspruchnahme der Steuerhoheit durch den Kanton Luzern. Dieser Entscheid erging am 28. Januar 1965, nicht ganz acht Monate nach der erwähnten Mitteilung der solothurnischen Steuerverwaltung. Nachdem die luzernischen Steuerbehörden vom Steuertatbestand Kenntnis erhalten hatten, trieben sie das Steuerverfahren mithin so rasch voran, als es die Umstände erlaubten. Es kann ihnen keine Säumnis

vorgeworfen werden. Es fehlt somit auch an dieser Voraussetzung für eine Gutheissung der Verwirkungseinrede.

5. Zusammengefasst ergibt sich, dass der Verkauf der Aktien der St. Gotthard AG und der dabei erzielte Gewinn der Steuerhoheit des Kantons Luzern unterstehen und dass dieser seinen Steueranspruch nicht verwirkt hat. Soweit die staatsrechtliche Beschwerde sich gegen die Stadt und den Kanton Luzern richtet, ist sie deshalb abzuweisen. Soweit die Einschätzungsmitteilung der Steuerkommission des Bezirkes Solothurn vom 7. Oktober 1963 für die Staatssteuer des Steuerjahres 1963 den genannten Gewinn dem im Kanton Solothurn steuerbaren Einkommen des X. zurechnet, verstösst sie gegen Art. 46 Abs. 2 BV und ist darum aufzuheben. Gleiches gilt von der Gemeindesteuerrechnung 1963 der Steuerverwaltung der Einwohnergemeinde Solothurn und der Kirchensteuer-Berechnung für das Steuerjahr 1964 der Steuerverwaltung der Römisch-katholischen Kirchgemeinde Solothurn. Sache der solothurnischen Steuerbehörden wird es sein, das Einkommen des X. für das Steuerjahr 1963 (bzw. bezüglich der Kirchensteuer für das Steuerjahr 1964) unter Ausschluss des Gewinns aus dem Verkauf der Aktien der St. Gotthard AG (der lediglich bei Bemessung der Progression berücksichtigt werden darf) neu einzuschätzen, die geschuldeten Steuerbeträge auf Grund der bereinigten Einschätzung neu festzusetzen und X. die Differenz nebst Zins zurückzuerstatten.