

BGE 26 I 415

Bundesgericht (BGE), 1900-10-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_26_I_415

FR: ATF 26 I 415

IT: DTF 26 I 415

Volltext

79. Urteil vom 18. Oktober 1900 in Sachen Erben Honegger=Steiner gegen Zürich. Erbschafts(nach)steuer auf einem von einem im Kanton Zürich wohnhaftem Gesellschafter zu Gunsten der im Kanton Aargau domizilierten Gesellschaft gemachten Depositum. Streit über die Steuerberechtigung. A. Am 25. September 1897 verstarb in Thalweil Ernst Honegger=Steiner von Zürich, gewesener aktiver Anteilhaber der in Bremgarten domizilierten Kommanditgesellschaft Robert Honegger & Cie. Er wurde beerbt von seiner Ehefrau Ida Honegger=Steiner, seiner Mutter Julie Honegger=Schmid und seinen Brüdern Heinrich, Robert, Karl und Walter Honegger. Der Verstorbene hatte in den letzten Jahren vor seinem Tode in Thalweil ein Kapital von 80,000 Fr. versteuert. Die amtliche Schätzung des Nachlasses ergab ein Vermögen von 474,876 Fr. 50 Cts. Mit Verfügung der Finanzdirektion des Kantons Zürich vom 17. Mai 1898 wurde nunmehr den Erben unter Zugrundelegung eines steuerpflichtigen Nachlasses von 450,000 Fr., wovon im Kanton Zürich 80,000 versteuert worden seien, eine fünffache Nachsteuer pro 1895 und 1896 und die einfache Ergänzungssteuer pro 1897 im Gesamtbetrage von 14,256 Fr. auferlegt. Hiegegen reichten die Erben ein Revisionsgesuch ein, worin sie unter anderm geltend machten:

Der Erblasser Ernst Honegger sei mit seinem Bruder Robert zusammen Anteilhaber der Firma Robert Honegger & Cie. (Seidenstoffweberei und Baumwollspinnerei) mit 100,000 Fr. Kapital beteiligt gewesen. Diese Summe habe er in Bremgarten versteuern müssen, ebenso wie einen Betrag von 123,000 Fr. in Werttiteln, welche bei der eidgenössischen Bank in Zürich deponiert seien und die dem Etablissement in Bremgarten als Betriebskapital und Reserve dienen. Gemäß § 3, b des zürcherischen Steuergesetzes sei das außer dem Kanton befindliche Grundeigentum bestehende oder mit einem solchen verbundene Besitztum eines Kantoneinwohners von der Vermögenssteuer ausgenommen, wenn für dasselbe da, wo es liege, eine Vermögenssteuer zu entrichten sei. Diese Voraussetzung treffe für die zwei genannten Beträge zu. B. Die Finanzdirektion erklärte unterm 2. Oktober 1899 das Revisionsgesuch teilweise für begründet, in dem Sinne nämlich, daß sie (neben einer, hier nicht in Frage stehenden Ermäßigung der Schätzung der ererbten Liegenschaften) den Abzug der erwähnten Kapitaleinlage von 100,000 Fr. von dem im Kanton zu versteuernden Vermögen gestattete. Demzufolge stellte sich die Nachsteuerforderung noch auf insgesamt 10,084 Fr. 80 Cts. Bezüglich des Betrages von 123,000 Fr. wurden die Gesuchsteller mit nachfolgender Begründung abschlägig beschieden: Das Inventar enthalte nicht den mindesten Anhaltspunkt dafür, daß über den darin angeführten „Kapitalkonto“ von 100,000 Fr. hinaus noch andere Aktiven des Nachlasses Bestandteile des Geschäftes in Bremgarten seien. Sollte aber auch der Erblasser tatsächlich ein Depositum bei der Eidgenössischen Bank in Zürich, das mit im Inventar aufgeführten Titeln identisch wäre, gegenüber der Steuerbehörde Bremgarten als Bestandteil des Fabrikgewerbefonds daselbst deklariert und versteuert haben, so könnte

dieser Umstand das Steuerrecht des Kantons Zürich nicht beeinflussen. Denn es handle sich auf alle Fälle nur um einen For derungsanspruch an die Firma, der steuerrechtlich nicht zum Vermögenkomplex der letztern gerechnet werden dürfe, so wenig wie z. B. ein auch im Inventar angeführtes Kontokorrentguthaben des Erblassers gegenüber der Firma von 31,572 Fr. 45 Cts. C. Infolge einer erneuten Eingabe gelangte die Streitsache an den Regierungsrat des Kantons Zürich als Rekursinstanz. Der selbe teilte in seinem Entscheide vom 1. Februar 1900 bezüglich der Besteuerung des Postens von 123,000 Fr. den Standpunkt der Finanzdirektion, wobei er zur Begründung noch hinzufügte: Die im Inventar aufgezählten Wertschriften hätten ihre Eigen schaft als Privatvermögen des Erblassers durch eine allfällige Verpfändung für die Schulden der Gesellschaft nicht verloren. Es er gebe sich denn auch aus dem Inventare selbst, daß die Zinsen der betreffenden Wertschriften keineswegs dem Gesellschaftsvermögen, sondern dem Kontokorrentguthaben des Erblassers zugeschrieben worden seien. D. Nunmehr ergriffen die Erben Honegger rechtzeitig den staats rechtlichen Rekurs an das Bundesgericht, wobei sie ausführten: Es handle sich um einen Fall interkantonaler Doppelbesteue rung; und zwar wollen die zürcherischen Behörden die Erbschaft des Ernst Honegger mit einer Steuer, und sogar mit einer Straf steuer, belegen für einen Vermögensteil, den jener während den betreffenden Steuerperioden ständig an einem andern Orte, näm lich im Kanton Aargau, versteuert habe. Das Besteuerungsrecht bezüglich der fraglichen Wertpapiere stehe bundesrechtlich unzweifel haft dem genannten Kantone zu, da diese Valoren in die Kom manditgesellschaft Robert Honegger & Cie. eingekehrt gewesen seien. Die ordentlichen Kapitaleinlagen der Gesellschafter hätten sich näm lich infolge Neubauten als unzureichend erwiesen. Sie hätten des halb zusammen der Firma Wertschriften im Nominalwerte von 19,000 Fr. eingeliefert, wozu Ernst Honegger mit den im Streite liegenden Valoren beigetragen habe. Diese Titel habe die Firma als solche und als ihr Eigentum laut bezüglichlichen Verträgen vom 20. Juli 1893 und 21. Mai 1895 faustpfändlich bei der eid genössischen Bank hinterlegt und dafür einen Kredit in der Höhe von rund 300,000 Fr. bekommen. Demgemäß seien auch die Coupons dieser Wertpapiere von der Bank jeweils der Firma gut geschrieben worden, während die letztere sie wiederum den einzelnen Socii im Kontokorrent gutgeschrieben habe. Der Nominalbetrag der eingelieferten Titel sei jedem Gesellschafter auf seinem Kapital konto notiert worden. Freilich seien diese Einlagen bei der Ge winn= und Verlustverteilung nicht in Berücksichtigung gefallen.

Dem komme aber keine Bedeutung zu; denn die Gewinnverteilung brauche gesetzlich keine gleiche und nicht proportional zu sein den gesamten (hier zum Teil in Geld, zum Teil in Sachen bezw. Forderungen bestehenden) Einlagen der einzelnen Gesellschafter. Als entscheidend erscheine vielmehr, daß die Papiere der Gesellschaft bis auf weiteres zu Eigentum überlassen und von ihr als Eigen tum für ihren Betrieb zur Erreichung ihres Gesellschaftszweckes verwertet worden seien. Eventuell wäre zum mindesten bei der Zweifelhafteigkeit der Frage, wem das Besteuerungsrecht zustehe, anzuordnen, daß die zürcherischen Behörden von der Erhebung einer Strafsteuer absehen. E. Zur Vernehmlassung auf den Rekurs bringt der Regierungs rat des Kantons Zürich im wesentlichen vor In dem (nach zürcherischem Steuerrechte für die Festsetzung der Steuer maßgebenden) amtlichen Inventar figuriere „als Beteili gung an der Firma Robert Honegger & Cie. laut Kapitalkonto“ lediglich der Posten per 100,000 Fr. Dagegen seien darin die in Frage stehenden Wertschriften nicht als Eigentum der Gesellschaft, sondern des Erblassers angeführt. Sie können demnach unmöglich als Geschäftseinlage angesehen

werden. Ein Eigentumsübergang an den Papieren erscheine sogar als ausgeschlossen nach der Darstellung des Sachverhaltes, wie ihn die Erben Honegger selbst vor den kantonalen Instanzen gegeben hätten. Sie hätten z. B. davon gesprochen, daß die Titel für Schulden der Firma „gleichsam verpfändet gewesen“ seien. In der That hätten auch diese Valoren von der Firma unter ihrem Namen verpfändet werden und doch Eigentum des Ernst Honegger bleiben können. Letzterer habe lediglich sein Einverständnis zur Verpfändung zu erteilen gehabt, ohne daß dem Pfandgläubiger das Rechtsverhältnis zwischen ihm als Eigentümer und dem Verpfänder habe zur Kenntnis gebracht werden müssen. Wenn auch die Summe von 123,000 Fr im Hauptbuche (Kapitalien-Konto) der Firma als „Depositen bei der Eidg. Bank“ auf den Namen des Ernst Honegger eingetragen sei, so erscheine dies angesichts der vielen gegen die Rekurrenten sprechenden Momente nicht als eine Thatsache von genügender Beweiskraft, und es ergebe sich übrigens der Inhalt jener Eintragung nicht mit Bestimmtheit aus dem Wortlaute der darüber beigebrachten amtlichen Beglaubigung. Daß eine wirkliche Kapital-einlage nicht beabsichtigt gewesen sei, erhelle auch daraus, daß Ernst Honegger am 5. Juli 1893 Anteilhaber der (gleichen Tages in das Handelsregister eingetragenen) Firma geworden sei, und zwar wie die andern Gesellschafter, nur mit seiner Bareinlage, während der erste Faustpfandvertrag schon vom 20. Juli 1893 datiere; demnach habe man offenbar bei Eingehung des Gesellschaftsvertrages die Wertschriften absichtlich nicht als Firma-Eigentum behandeln wollen. Andernfalls würde die Abtretung derselben auch nicht zu ihrem Nominal-, sondern zu ihrem viel höhern Kurswerte erfolgt sein. Ferner hätte, angesichts des Art. 530 des Obligationenrechts und des Umstandes, daß die Einkehr der Papiere die Gewinn-Verteilung modifiziert haben würde, eine diesbezügliche vertragliche Festsetzung erfolgen müssen, und es hätten im weitern den Gesellschaftern für diese Einlagen 4% Zinsen gutgeschrieben werden sollen, was offenbar alles nicht geschehen sei. Vielmehr habe man, wie aus einem Vermerke im Nachlaßinventar sich folgern lasse, einfach die Zinse der zu Faustpfand gegebenen Werttitel dem betreffenden Gesellschafter bzw. Eigentümer der Titel gutgeschrieben. Letztere hätten lediglich für die Faustpfandforderung der Bank gehaftet, nicht aber zu Gunsten dritter Kreditoren. Die Gesellschafter hätten sie der Gesellschaft zum Zwecke der Verpfändung nach den Grundsätzen der Gebrauchsleihe geborgt. Dem Gesagten entsprechend sei ferner die Beteiligung der Kommanditärin Witwe Julie Honegger-Schmid stets, d. h. auch nach Hingabe ihres Anteils an Wertschriften (im Nominalwerte von 35,000 Fr.), mit 100,000 Fr. im Handelsregister eingetragen gewesen, und sei nach dem Tode des Ernst Honegger dessen Witwe Ida Honegger als Kommanditärin nur mit dessen wirklicher Kapitaleinlage von 100,000 Fr. ins Geschäft eingetreten. Nach all dem handle es sich unmöglich um einen bundesrechtlich an ihrem Domizil versteuerbaren Vermögensbestandteil einer Gesellschaft, eine vom Privatvermögen des Verstorbenen gesonderte selbständige Einheit. F. Replikando führen die Rekurrenten aus: Darauf, wie sie etwa das streitige Rechtsverhältnis benannt hätten, komme nichts an, sondern das juristische Wesen desselben sei entscheidend. Wenn übrigens auch die Wertpapiere der Firma

von ihren Anteilhabern nur als Drittmannspfand überlassen worden wären, so wäre dies doch eine Überlassung für die Erhöhung des Betriebsfonds, eine Leistung jedes Socius zur Erreichung des Gesellschaftszweckes, und insoweit eine Vermögenseinlage gewesen. Maßgebend für das Steuerrecht könne nicht die juristische Umkleidung eines Verhältnisses sein, sondern seine wirtschaftliche, vermögensrechtliche Funktion, also hier die Bindung der fraglichen Vermögensteile im Geschäft. Aber abgesehen hievon stehe eben fest, daß Ernst Honegger beim Pfandakte in keiner Form teilgenommen habe, daß

die Valoren, die zudem Inhaberpapiere seien, von der Firma als ihr Eigentum versetzt worden seien, und daß es sich überhaupt, was sowohl das Verhältnis nach innen, zwischen Gesellschaftern und Firma, als dasjenige nach außen, gegenüber Dritten, anlangt, um eine Übergabe zu Eigentum auf Zeit oder unter Resolutivbedingung handle für so lange, als die Gesellschaft der Valoren bedürfe. Wenn die schon in den 80er Jahren eingekehrten Titel in den Gesellschaftsverträgen keine Erwähnung gefunden hätten, so komme dies daher, weil man ihre Verwendung im Geschäft nur als eine vorübergehende betrachtet und stets auf die Möglichkeit ihrer Liberierung gehofft habe. Dagegen beruhe ihre Einlage in das Geschäft auf mündlicher Vereinbarung und auf Einträgen in den jeweiligen Hauptbüchern. Eine Andienung der Gewinn- und Verlustteilung sei nicht erforderlich gewesen, da dieselbe nach bestimmten Bruchzahlen fixiert worden sei und deshalb auch für den Gewinn aus den ursprünglichen Geldeinlagen und den Valoreneinschüssen habe gelten können, und da ferner jeder Gesellschafter ungefähr so viel (an Wertpapieren) beigesteuert habe, als es ihm nach seiner Beteiligung traf. Ebenso sei das gesetzliche Merkmal der Verzinsung gegeben, indem die den einzelnen Gesellschaftern ausgehändigten Erträge der von ihnen eingekehrten Wertpapiere ungefähr einen Zins von 4 % ihres Kurswertes repräsentieren. Die Behauptung, die Firmagläubiger als solche, abgesehen von der Eidgenössischen Bank, hätten kein Recht auf die Werttitel als Gesellschaftsgut, sei unrichtig und übrigens unerheblich, da die Valoren auf alle Fälle der genannten Bank verschrieben und damit als Geschäftsfonds in das Geschäft geflossen seien. Daß hinsichtlich der Kommanditbeteiligung der Witwe Julie Honegger eine Publikation ihrer Wertschriften einlage nicht stattgefunden habe, erkläre sich aus der Erwartung einer bloß vorübergehenden Dauer der Valorennachschüsse. Bei Frau Ida Honegger anderseits sei eine bezügliche Publikation unterblieben, weil sie den Nachschuß herausverlangt und seither auch herausgehalten habe. G. In seiner Duplik macht der Regierungsrat des Kantons Zürich noch geltend: Die Eintragung des Valorenzuschusses der Kommanditärin Witwe Julie Honegger-Schmid in das Handelsregister wäre nach Art. 602 O.=R. und gemäß dem bundesgerichtlichen Entscheide in Sachen Künzli (Amtl. Slg., Bd. XIX, S. 668, Erw. 3) von entscheidendem Gewicht für die Möglichkeit einer Besteuerung ihrer Einlage am Gesellschaftssitze. Diese Eintragung sei unterlassen worden, weil man eine Haftbarkeit der Kommanditärin über den Betrag von 100,000 Fr. hinaus nicht gewollt habe. Demnach hätten es aber offenbar auch die übrigen Gesellschafter mit den ihrerseits der Firma hingegebenen Wertpapieren nicht anders halten und diese Papiere ebenfalls nur leihweise hergeben wollen. Der Umstand, daß man die Zinse der Wertpapiere ihrem betreffenden Eigentümer einfach zuschrieb, beweise einenteils, daß sie nicht als aus dem Geschäft herrührende Erträge, sondern als solche der Titel selbst betrachtet worden seien, andernteils, daß die Gesellschafter die Valoren lediglich zum Zwecke der Verpfändung ausgehündigt hätten. Sodann fehle es für die Annahme einer Eigentumsübertragung an der Verabredung eines Übernahmepreises. Gegen diese Annahme spreche endlich auch, daß bei Abschluß des Gesellschaftsvertrages vom Jahre 1893 die bereits vorher hergegebenen Titel nicht als Einlagen erwähnt worden seien. H. Der Regierungsrat des Kantons Aargau, dem zur Wahrung der Interessen dieses Kantons von der Vernehmlassung der zürcherischen Regierung Mitteilung gemacht wurde, trägt in seiner bezüglichen Eingabe auf Gutheißung des Rekurses an, mit einer Begründung, die sich im wesentlichen mit der von den Rekurrenten gegebenen deckt. Das Bundesgericht zieht in Erwägung: Zur Bestreitung der Steuerberechtigung des Kantons Zürich

stellen die Rekurrenten wesentlich darauf ab, daß die fraglichen Wertpapiere vom Erblasser Ernst Honegger als aktiven Teilhaber der Kommanditgesellschaft Robert Honegger & Cie. in Bremgarten dieser Gesellschaft zu Eigentum überlassen worden seien. In der That sind für eine derartige Überlassung gewichtige Anhaltspunkte in den Akten vorhanden. So spricht dafür namentlich der Umstand, daß die Valoren im Kapitalkonto des Ernst Honegger neben seiner ordentlichen Kapitaleinlage gebucht wurden und daß ihre Verpfändung bei der Eidgenössischen Bank ohne sein Zutun von der Gesellschaft selbständig und im eigenen Namen vorgenommen worden ist. Der Wille, Eigentum zu übertragen, wird bei einer so weit gehenden Einräumung der Verfügungsmöglichkeit wohl als vorhanden anzunehmen sein. Dem steht auch nicht entgegen, daß die Gesellschaft die von ihr in eigenem Namen bezogenen Couponsbeträge der Wertschriften dem Gesellschafter ihrerseits wieder durch Gutschrift im Kontokorrent zuwandte. Denn diese Zuwendungen lassen sich wohl unter dem Gesichtspunkte einer der weiteren Gewinnverteilung vorgängigen, der Höhe nach in Abweichung von Art. 556, Abs. 2 des Obligationenrechts geregelten Verzinsung der Wertpapiereinlage auffassen. Und selbst wenn man es hierbei mit einem vom Gesellschafter vorbehaltenen Rechte auf den Bezug der Früchte der in die Gesellschaft eingekehrten Sachen zu thun hätte, so stände dies einem Eigentumsrechte der Gesellschaft an den Sachen selbst doch nicht entgegen. Ebenso läßt sich der Umstand, daß die Wertpapiere später dem Gesellschafter in natura wieder zufallen sollen, mit dieser Auffassung wohl vereinbaren, in der Weise nämlich, daß man das Eigentum der Gesellschaft als ein resolutiv bedingtes betrachtet. Sodann gestattet auch die Unterlassung der Kommanditärin Julie Honegger-Schmid, ihre Wertpapiereinlage zur Eintragung im Handelsregister anzumelden, keinen sichern Schluß auf das Rechtsverhältnis, das zwischen der Gesellschaft und den aktiven Gesellschaftern bezüglich der von diesen übergebenen Valoren besteht. Denn der aktive Gesellschafter und der Kommanditär befinden sich gesetzlich nicht in der gleichen Stellung, und es ist deshalb nicht ohne weiteres anzunehmen, daß ihre Leistungen an die Gesellschaft gleich zu beurteilen seien. Immerhin mag all dem gegenüber zugegeben werden, daß die von der Rekursbeklagtschaft für ihren gegenteiligen Standpunkt geltend gemachten Gründe einer erheblichen Bedeutung nicht entbehren. So muß namentlich nach den gegebenen Verhältnissen der Umstand, daß diese Einkehr von Valoren in den beiden Gesellschaftsverträgen von 1893 und 1895 keine Erwähnung gefunden hat, auffallend erscheinen. Diese Bedenken erweisen sich aber nicht als durchschlagend, insbesondere nicht, wenn man berücksichtigt, daß in Doppelbesteuerungsfragen keineswegs ausschließlich auf das civilrechtliche Verhältnis, in welchem sich das Steuerobjekt befindet, abgestellt werden kann, sondern daß wesentlich auch seine wirtschaftliche Bestimmung und Verwendung mit in Betracht gezogen werden muß. Man würde sonst z. B. zu der steuerrechtlich unannehmbaren Konsequenz gelangen, daß es möglich wäre, eine in einem Kantone mit erheblichem Kapital arbeitende Gesellschaft der Besteuerung in diesem Kanton sogar gänzlich zu entziehen, indem die Gesellschafter ihren Beitragsleistungen nur eine Form zu geben brauchten, die sie nicht als Gesellschaftsgut im Rechtssinne erscheinen lassen würde. Vorliegenden Falles sind nun die fraglichen Wertpapiere wirtschaftlich gesprochen im Geschäft in Bremgarten in einer nach Zweck und Wirkung durchaus ähnlichen Weise angelegt, wie die Bareinlagen selbst. Durch die Einwerfung der Valoren in das Geschäft bezwecken die einzelnen Gesellschafter nicht etwa, der Gesellschaft von sich aus auf dem Wege eines Darlehens Kredit zu gewähren und damit einen Akt der Verwaltung ihrer persönlichen Vermögen vorzunehmen, bei dem ihre Eigenschaft als

Gesellschafter und die Rücksicht auf die Gesellschaft gar nicht in Frage stände. Sie wollen es vielmehr dem Geschäft ermöglichen, sich bei Dritten einen Kredit zu verschaffen, dessen es infolge Vergrößerung seiner Anlagen bedarf und stellen ihm zur Erreichung dieser Absicht die Werttitel aus ihrem privaten Vermögen zur Verfügung. In einer solchen Verfügungsstellung liegt wenigstens im ökonomischen Sinne eine in Verfolgung des gesetzten Geschäftszweckes gemachte Geschäftseinlage. Und ihrerseits hat die Gesellschaft die für sie aus diesen Einlagen resultierenden Vorteile voll ausgenützt. Auf dem Wege einer Verpfändung bei der

Eidgenössischen Bank hat sie den durch die Titel repräsentierten Vermögenswert in einer ihren Interessen dienenden Weise liquid gemacht und als Betriebsfonds in das Geschäft einfließen lassen. Dieser Vermögenswert als solcher arbeitet nun ausschließlich im und für das Geschäft und ist wie Geschäftsgut den Risiken eines ungünstigen Ganges des Unternehmens ausgesetzt. Den Gesellschaftern aber wurde dadurch andererseits eine Verfügung über den selben entzogen auf so lange, bis er wieder durch Liberierung der Titel von Seiten der Gesellschaft aus dem Geschäft herausgenommen und ihnen zurückerstattet wird. Aus diesen Erwägungen wirtschaftlicher Natur in Verbindung mit ebenfalls für die Rekurrenten sprechenden Gründen rein rechtlichen Charakters muß man dazu gelangen, die Befugnis zur Besteuerung der im Streite liegenden Titel dem Kanton Aargau zuzuerkennen, als demjenigen Kantone, in welchem sie als Gesellschaftsvermögen angelegt sind. Damit erscheint der Rekurs in der Hauptsache als begründet und braucht auf die eventuellen Anbringen der Rekurrenten betreffend Aufhebung der Nachsteuerverfügung nicht eingetreten zu werden. Demnach hat das Bundesgericht erkannt: Der Rekurs wird begründet erklärt, womit die Verfügungen der Finanzdirektion bzw. des Regierungsrates des Kantons Zürich, soweit sie die Besteuerung der im Streite liegenden Wertchriften betreffen, dahinfallen.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.