

## BGE 36 I 1

Bundesgericht (BGE), 1910-02-03, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_36\\_I\\_1](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_36_I_1)

FR: ATF 36 I 1

IT: DTF 36 I 1

### Volltext

1. Urteil vom 3. Februar 1910 in Sachen Schweizerischer Bankverein gegen Appenzell A.=Rh. Angebliche Willkür durch Besteuerung einer Aktiengesellschaft für ihr ganzes Vermögen, während die einschlägige Bestimmung des kantonalen Steuergesetzes eine Besteuerung des gesamten Vermögens nur bei den physischen Personen (bei den « im Kanton wohnhaften Bürgern oder Nichtbürgern») vorsehe, die juristischen Personen aber nur zur Versteuerung ihrer Liegenschaften, sowie des Reservefonds heranziehe. — Angeblich ungleiche Handhabung des Steuergesetzes. — Angebliche Willkür durch Besteuerung des Dotations- oder mutmasslichen Betriebskapitals einer Bankfiliale. — Grundsätze für die Berechnung des als eigenes Vermögen der Aktiengesellschaft zu betrachtenden Teils eines solchen Dotationskapitals. A. — Von 1866 bis 1909 bestand in Herisau die Aktiengesellschaft „Bank für Appenzell A.=Rh.“ mit einem zuletzt 1½ Millionen Franken betragenden Aktienkapital, sowie zwei Reservefonds von zusammen 231,000 Fr. Diese Bank scheint als Vermögen stets nur die Reservefonds sowie das steuerrechtlich auf 75,000 Fr. geschätzte Bankgebäude versteuert zu haben. Auf 1. Januar 1909 übernahm der Rekurrent Aktiven und Passiven der „Bank für Appenzell A.=Rh.“, wobei 5 Aktien dieser Bank gegen 3 Aktien des Rekurrenten umgetauscht wurden. Die Geschäfte der „Bank für Appenzell A.=Rh.“ wurden vom Rekurrenten im bisherigen Bankgebäude unter der Firma „Schweiz. Bankverein, Agentur Herisau“ fortgeführt. Die neugeschaffene Agentur wurde der Filiale St. Gallen angegliedert und ist tatsächlich in ihren Entschliessungen von dieser letzteren abhängig. Anfangs 1909 deklarierte der Rekurrent bzw. dessen Agentur in Herisau: Steuerbares Vermögen: 20,000 Fr. (gleich dem Überschuss des Wertes der Liegenschaft über die Höhe der Hypotheken). Steuerbares Einkommen: 20,000 Fr. (=100,000 Bruttoeinkommen abzüglich 80,000 Fr. Zins à 4% von dem Dotationskapital, das 2 Millionen betragen werde). Es steht fest, daß seither die auf der Liegenschaft lastenden Hypotheken im Betrage von 56,000 Fr. abgelöst worden sind, weshalb der Rekurrent ein steuerpflichtiges Vermögen von 76,000 Fr. anerkennt. B. — Am 13. April 1909 teilte die Landessteuerkommission dem Rekurrenten mit, daß seine Agentur in Herisau pro 1909 gemäß § 14 Ziff. 2 und 3 des Steuergesetzes in das Steuerregister der Gemeinde Herisau aufgenommen worden sei. Der Ansatz im Vermögen entspreche der Summe des vom Rekurrenten in seinem Selbsttaxationsformular angegebenen Geschäfts- (Dotations-) kapital, zuzüglich Wert des Bankgebäudes ohne Abzug der Hypotheken. Eine vom Rekurrenten gegen diese Einschätzung gerichtete Beschwerde wurde vom Regierungsrat laut Mitteilung der Kantonskanzlei vom 24. Juli 1909 auf Grund folgender Erwägungen abgewiesen. 1. Es sei zu konstatieren, daß die Rechtsvorgängerin des Rekurrenten, die „Bank für Appenzell A.=Rh.“, soweit deren Aktienkapital in Frage komme, infolge eines Versehens bedauerlicher Weise steuerfrei ausgegangen sei. Dieses Versehen schaffe aber kein Präjudiz; gegenteils sei die

Berichtigung Pflicht und Recht der Steuerbehörde. 2. Die Ansetzung des Dotationskapitals mit 2,000,000 Fr. sei im Hinblick auf die Selbsttaxation des Rekurrenten im Ein- kommen (woselbst er 4% Zins von 2,000,000 Fr. mit 80,000 Fr. vom Bruttoeinkommen abziehe) korrekt und unanfechtbar. Ohne ein Betriebskapital in dieser Höhe könne ein solches Geschäft gar nicht bestehen; ob man das nun Betriebskapital oder Dotations- kapital nenne, sei irrelevant. 3. Bezüglich des Bankgebäudes erscheine ein Entgegenkommen auf 85,000 Fr. (die faktische Höhe der frühern Bewertung der Liegenschaft) aus Billigkeitsgründen angezeigt. 4. Die Ausführungen der Rekursschrift, wonach im Kanton Appenzell A.=Rh. keine Aktiengesellschaft das Aktienkapital oder anderes Betriebskapital versteuere, weshalb die beanstandete Steuer- veranlagung eine Verletzung der Rechtsgleichheit und einen Will- kürakt bedeute, seien nicht zutreffend. C. — Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende, rechtzeitig und formrichtig ergriffene staatsrechtliche Rekurs mit dem Antrag auf Aufhebung desselben. Die Begründung des Rekurses ist aus den nachfolgenden Er- wägungen ersichtlich. D.— Namens des Regierungsrates des Kantons Appenzell A.=Rh. wurde Abweisung des Rekurses beantragt, wobei über die Be- steuerung der wichtigsten im Kanton domizilierten oder durch eine Filiale vertretenen Aktiengesellschaften genauer Aufschluß erteilt wurde. E. — Die maßgebende Bestimmung (§ 14) des Steuergesetzes für den Kanton Appenzell A.=Rh. vom 25. April 1897 lautet: Der Vermögenssteuer ist unterworfen: 1. Alles in- und außerhalb des Kantons befindliche bewegliche und unbewegliche, nach Abzug der Schulden bleibende Vermögen eines im Kanton wohnhaften Bürgers oder Nichtbürgers, der im Kanton Wohnsitz genommen hat (§ 3 des Bundesgesetzes über die zivilrechtlichen Verhältnisse der Niedergelassenen und Aufent- halter), sofern nicht der Beweis geleistet wird, daß das außerhalb des Kantons liegende unbewegliche Vermögen anderswo versteuert wird;

2. das einem Nichteinwohner des Kantons gehörende, aber im Kanton gelegene unbewegliche Vermögen, ohne Abzug der darauf lastenden Hypothekarschulden; 3. das einem Nichteinwohner des Kantons gehörende Vermögen an Geschäftskapital=, Handels=, Fabrik= und Gewerbefonds, soweit dasselbe in einem im Kanton etablierten Geschäfte oder in hiesigen Ablagen und Filialen arbeitet und beteiligt ist; 4. der Reservefonds der Aktiengesellschaften, Kommanditaktien- gesellschaften und Kreditgenossenschaften, sowie das bewegliche Ver- mögen der übrigen Genossenschaften, sofern bei denselben nicht der Charakter der Gemeinnützigkeit und Wohltätigkeit vorherrscht. Das Bundesgericht zieht in Erwägung: 1.— Der Rekurrent erblickt zunächst eine willkürliche Inter- pretation von § 14 des kantonalen Steuergesetzes darin, daß er als Aktiengesellschaft für den Betrag des angeblichen Ver- mögens seiner Herisauer Agentur besteuert werde, während nach der angeführten Gesetzesbestimmung eine Besteuerung der Aktien- gesellschaften nur für ihren Reservefonds, sowie für ihre im Kanton befindlichen Liegenschaften zulässig sei. § 14 des Steuergesetzes enthalte nämlich zweierlei Kategorien von Vorschriften: einerseits (in Ziff. 1 bis 3) solche über die Besteuerung der natürlichen Personen; anderseits (in Ziff. 4) solche über die Besteuerung der juristischen Personen. Auf die Aktiengesellschaften seien aber selbstverständlich nur die Vorschriften der letzteren Art anwendbar. Zur Begründung dieser von ihm gemachten Unterscheidung be- ruft sich der Rekurrent sowohl auf den Text des Gesetzes, als auf dessen historische Grundlage. In letzterer Beziehung ist nun aber zu beachten, daß das gegenwärtige Steuergesetz, von der Einführung der Einkommenssteuer ganz abgesehen, insofern neues Recht geschaffen hat, als nach § 14 Ziff. 3 die „Nicht- einwohner des Kantons“ nun auch ihr in kantonalen Betrieben investiertes „Geschäftskapital“ versteuern müssen, während sie früher nur zur

Versteuerung der im Kanton gelegenen Immobilien herangezogen wurden. Gerade auf § 14 Ziff. 3 stützt sich aber die Besteuerung des Rekurrenten für das auf 2 Millionen angesetzte „Dotationskapital“ seiner Agentur in Herisau. Der historischen Grundlage des Gesetzes kann somit in Bezug auf die Frage, ob eine willkürliche Interpretation vorliege, keine entscheidende Bedeutung zuerkannt werden. Was den Text des § 14 betrifft, so ist unbestreitbar, daß derselbe redaktionell nicht wenig zu wünschen übrig läßt und daß es daher schwer sein mag, unter den verschiedenen möglichen Interpretationen eine Auswahl zu treffen. Dies zu tun, ist jedoch nicht die Aufgabe des Bundesgerichts, sondern es fragt sich hier einzig und allein, ob der von den appenzellischen Behörden im vorliegenden Falle eingenommene Standpunkt ein willkürlicher sei. Für die Auffassung des Rekurrenten, wonach § 14 in seinen Ziffern 1 bis 3 nur die physischen Personen behandelt, die juristischen Personen aber erst in Ziff. 4, scheinen a priori allerdings die in Ziff. 1 bis 3 gebrauchten Ausdrücke „Bürger oder Nichtbürger“ und „Nichteinwohner“ zu sprechen; ebenso die besondere Behandlung der „Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Kredit- und übrigen Genossenschaften“ in Ziff. 4, weshalb auf den ersten Blick angenommen werden könnte, Ziff. 4 enthalte alles, was sich auf die Besteuerung der juristischen Personen beziehe. Indessen spricht gegen diese Auffassung zunächst die Einteilung des Paragraphen in 4 Unterabschnitte; denn, wenn der Gesetzgeber zwei Hauptkategorien hätte machen wollen (natürliche Personen einerseits, juristische Personen andererseits), so hätte die Einteilung des Paragraphen in zwei Abschnitte näher gelegen, als diejenige in vier Abschnitte. Sodann ergibt sich aber auch aus den Ausdrücken „Bürger oder Nichtbürger“ und „Nichteinwohner“ nicht mit absoluter Notwendigkeit, daß die Ziff. 1 bis 3, in welchen diese Ausdrücke figurieren, nur auf natürliche Personen anwendbar seien. Hauptzweck von Ziff. 1 war offenbar die Aufstellung des Grundsatzes, daß es bei der Besteuerung auf das Domizil des betreffenden Rechtssubjektes ankomme, während die Ziff. 2 und 3 zwei Ausnahmen von diesem Grundsatz sanktionieren sollten. Hierbei trat aber die Frage, ob es sich um physische oder juristische Personen handle, naturgemäß in den Hintergrund, sodaß es erklärlich ist, wenn bei der Festsetzung der an das inner- oder außerkantonale Domizil zu knüpfenden steuerrechtlichen Folgen Ausdrücke gebraucht wurden, welche in erster Linie auf die physischen Personen zugeschnitten sind. Es mag hier daran erinnert werden,

daß auch die Steuergesetze anderer Kantone in dieser Beziehung eine nicht ganz scharfe Terminologie aufweisen (vergl. z. B. Art. 2 litt. c des soloth. Steuergesetzes vom 17. März 1895), ja daß sogar in einzelnen Bundesgesetzen und Staatsverträgen, sowie in gewissen Bestimmungen der Bundesverfassung, der Ausdruck „Bürger“ oder „Schweizer“ in einem auch auf juristische Personen anwendbaren Sinn gebraucht wird (vergl. Art. 4 und 113 Ziff. 3 BV, Art. 175 Ziff. 3 OG, Art. 1 des Gerichtsstandsvertrages mit Frankreich usw.). Aber nicht nur findet die Auffassung des Rekurrenten weder in der Entstehungsgeschichte, noch im Texte des Gesetzes eine unumstößliche Stütze, sondern es erweist sich dieselbe, wenn die aus ihr abzuleitenden praktischen Konsequenzen ins Auge gefaßt werden, als geradezu unhaltbar. Denn darnach hätten die juristischen Personen im Kanton Appenzell A.-Rh. weder ihr Geschäftskapital als solches, noch auch nur ihre im Kanton gelegenen Immobilien zu versteuern, da ja die Versteuerung dieser Vermögensobjekte in § 14 Ziff. 4 nicht vorgeschrieben ist; und auswärtige Aktiengesellschaften mit innerkantonalen Filialen hätten im Kanton sogar überhaupt nichts zu versteuern, weil sie im Kanton keinen Reservefonds besitzen. Es liegt auf der Hand, daß die Ablehnung einer Interpretation, die zu einer solchen Privilegierung der anonymen Erwerbsgesellschaften führen würde, nicht als

willkürlich bezeichnet werden kann. 2.— In zweiter Linie beschwert sich der Rekurrent über eine an<sup>⊃</sup>gebliche ungleiche Handhabung des § 14: Bis jetzt, führt er aus, sei stets daran festgehalten worden, daß die Aktiengesellschaften nur für ihren Reservefonds, sowie für ihren im Kanton ge<sup>⊃</sup>legenen Immobilienbesitz zu besteuern seien; deshalb habe auch die Rechtsvorgängerin des Rekurrenten, die Bank für Appenzell A. Rh., stets nur den Betrag ihres Reservefonds (250,000 Fr.), sowie ihr in Herisau gelegenes Bankgebäude versteuern müssen, und desgleichen verhalte es sich noch heute grundsätzlich mit allen innerhalb oder außerhalb des Kantons domizilierten Aktiengesell<sup>⊃</sup>schaften; es werde behauptet und zum Beweise verstellt, daß im ganzen Kanton keine einzige Aktiengesellschaft ihr gesamtes Ver<sup>⊃</sup>mögen versteuere. Darin, daß zu Ungunsten des Rekurrenten von der bezüglichen Praxis abgegangen werde, liege wiederum eine Willkür und zugleich eine Verletzung der Rechtsgleichheit im engeren Sinne. Demgegenüber wäre zunächst zu bemerken, daß die steuerrecht<sup>⊃</sup>lichen Verhältnisse des Rekurrenten grundsätzlich nur mit den<sup>⊃</sup>jenigen anderer außerhalb des Kantons domizilierter Aktiengesellschaften verglichen werden können, und zwar, genau genommen, nur mit solchen außerkantonalen Aktiengesellschaften, welche im Kanton Appenzell A.=Rh., nicht eine Filiale, sondern eine Agentur besitzen. Eine solche Aktiengesellschaft ist jedoch vom Rekurrenten nicht benannt worden. Wollte aber auch der Vergleich mit andern Aktiengesellschaften, insbesondere mit solchen, die ihren Sitz im Kanton haben, zuge<sup>⊃</sup>lassen werden (von der Erwägung ausgehend, eine außerhalb des Kantons domizilierte Aktiengesellschaft dürfe jedenfalls nicht höher besteuert werden, als eine innerkantonale), so würde sich aus einem solchen Vergleiche doch nicht ergeben, daß zu Ungunsten des Re<sup>⊃</sup>kurrenten eine Verletzung der Rechtsgleichheit begangen worden sei. Denn an Hand der Vernehmlassung der rekursbeklagten Be<sup>⊃</sup>hörde, sowie der bezüglichen Belege, ist zu konstatieren, daß die verschiedenen in Betracht kommenden Aktiengesellschaften grundsätz<sup>⊃</sup>lich keineswegs etwa nur für ihren Reservefonds und ihre im Kanton gelegenen Immobilien, sondern für ihr ganzes Ver<sup>⊃</sup>mögen besteuert werden. Wenn nun auch in einzelnen Fällen die Ausführung dieses Grundsatzes noch zu wünschen übrig läßt, so ist dies weder der Ausfluß einer entgegenstehenden Praxis, noch die Folge einer ungehörigen Begünstigung der betreffenden Aktien<sup>⊃</sup>gesellschaften, sondern es ist jener Umstand einfach auf die Er<sup>⊃</sup>fahrungstatsache zurückzuführen, daß die Klarlegung der in Betracht kommenden tatsächlichen und rechnerischen Verhältnisse in der Praxis sehr oft auf unüberwindliche Schwierigkeiten stößt. Ab<sup>⊃</sup>gesehen davon ergibt sich, daß verschiedenen jener Aktiengesellschaften, mit Rücksicht auf ihren mehr oder weniger gemeinnützigen Zweck, oder wegen ihrer prekären Lage, die in § 15 Ziff. 4 des Steuer<sup>⊃</sup>gesetzes ausdrücklich vorgesehene Steuerbefreiung bewilligt wor<sup>⊃</sup>den ist. Was aber die Art und Weise betrifft, wie die Rechts<sup>⊃</sup>vorgängerin des Rekurrenten, die „Bank für Appenzell A.=Rh.“,

besteuert worden war, so ist zu bemerken, daß durch Aufhebung eines als ungesetzlich erkannten Zustandes grundsätzlich keine Ver<sup>⊃</sup>letzung der Rechtsgleichheit begangen werden kann, selbst wenn diese Aufhebung, wie hier, anläßlich eines Besitzwechsels stattfindet. Der Rekurrent behauptet übrigens selber nicht, daß die von ihm hervorgehobene Verschiedenheit der Behandlung seiner nunmehrigen Herisauer Filiale einerseits und der frühern „Bank für Appenzell A.=Rh.“ andererseits auf eine absichtliche Begünstigung jener inner<sup>⊃</sup>kantonalen Bank zurückzuführen sei, bezw., daß „in übler Treue rechts= und gesetzwidrig gehandelt worden“ sei. Vielmehr erklärt er ausdrücklich, nicht daran zu zweifeln, daß die Behörden suchten, den Verhältnissen, soweit sie ihnen bekannt waren,

gerecht zu werden, wobei aber eben der Boden des Gesetzes verlassen worden sei. Es läuft somit auch hier alles auf die Frage hinaus, welches die richtige Interpretation des Gesetzes sei, bzw. ob das selbe ohne Willkür so interpretiert werden könne, wie es seitens der appenzeller Behörden geschehen ist. Diese Frage ist aber bereits beantwortet. 3. — Der Rekurrent behauptet sodann und verstellt zum Beweise, daß seine Agentur in Herisau das Dotationskapital, welches als ihr Vermögen betrachtet werden wolle, tatsächlich nie erhalten habe. Wie es sich nun aber auch hiemit verhalten mag — die Richtigkeit der Annahme der appenzeller Behörden würde ein der Rekursantwort beigelegtes Schreiben des Finanzdepartementes des Kantons St. Gallen sprechen, wonach die St. Galler Filiale des Rekurrenten auf Grund der Behauptung, sie müsse der Agentur in Herisau eine Dotation von 2 Millionen überweisen, für diesen Betrag in St. Gallen aus der Steuerpflicht entlassen worden ist — so kann es doch jedenfalls nicht als ein Akt der Willkür betrachtet werden, wenn die appenzeller Steuerbehörden, in Ermangelung anderer Anhaltspunkte, die anlässlich der Selbsttaxation ihnen gegenüber abgegebene Erklärung des Rekurrenten, daß das Dotationskapital 2 Millionen betragen werde, zur tatsächlichen Grundlage ihres Entscheides gemacht haben. Es durfte übrigens auch sonst angenommen werden, daß die Herisauer Agentur des Rekurrenten als Rechtsnachfolgerin der „Bank für Appenzell A. Rh.“, deren Betriebskapital sich aus einem Aktienkapital von 1½ Millionen Franken nebst einem ebenfalls nicht unbeträchtlichen Obligationenkapital zusammengesetzt hatte, ihrerseits ein entsprechendes Betriebskapital benötige. Dabei konnte es in Bezug auf die Frage der Besteuerung als gleichgültig betrachtet werden, ob ihr dieses Betriebskapital in Form einer „Dotation“ direkt zugewiesen, oder ob ihr nur ein „Kredit“ in dieser Höhe eröffnet, oder welcher anderer kaufmännischer Ausdruck für die hier in Betracht kommende Operation gewählt worden sei. Allerdings sieht § 14 Ziff. 3 des Steuergesetzes von Appenzell A.=Rh. nur die Besteuerung von eigenem Geschäftskapital des betreffenden Steuerpflichtigen vor, während bei einer bloßen Agentur kaum von eigenem Vermögen gesprochen werden kann. Allein es ist klar, daß bei der Frage, ob es sich um eigenes Kapital handle, die Verhältnisse des Steuerpflichtigen selber, nicht bloß diejenigen seiner im Kanton befindlichen Agentur, ins Auge zu fassen sind. Darnach wäre im vorliegenden Falle grundsätzlich zu untersuchen gewesen, in welchem Verhältnis beim Rekurrenten überhaupt (d. h. wenn dessen sämtliche Geschäfts niederlassungen berücksichtigt werden) die Höhe des eigenen Kapitals zur Höhe des offenbar aus eigenem und fremdem Kapital zusammengesetzten Betriebskapitals stehe, und im gleichen Verhältnis wäre alsdann — sei es vom Standpunkte des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung, sei es vom Standpunkte einer rationellen Anwendung des Steuergesetzes von Appenzell A.=Rh. — das der Agentur Herisau zugewiesene Betriebskapital, behufs Berechnung des im Kanton Appenzell A.=Rh. steuerpflichtigen Vermögens, zu reduzieren gewesen. Allein der Rekurrent hat sich selber nicht auf diesen Boden gestellt, sondern sich in der Hauptsache darauf beschränkt, die Höhe des zur Besteuerung herangezogenen Betriebskapitals, sowie dessen Natur als eines eigenen Kapitals, zu bestreiten und Beweis dafür anzutragen, daß die „angenommene Dotation gar nicht erfolgt“ bzw. daß die Bank „mit einem viel geringern Betriebskapital arbeite“. Außerdem wird freilich behauptet und zum Beweise verstellt, daß das Debet saldo der Herisauer Agentur gegenüber der St. Galler Filiale während der Monate März bis September 1909 durchschnittlich 850,000 Fr. betragen habe. Allein diese Behauptung schließt

keineswegs die Möglichkeit aus, daß noch andere Betriebsmittel vorhanden seien. Es kann daher in der Tat nicht als willkürlich bezeichnet werden, wenn die appenzeller Behörden bei

der Festsetzung des steuerpflichtigen Vermögens die einzige ihnen gegebene Handhabe benutzten und also ihrer Taxation jenen vom Rekurrenten selbst angegebenen Betrag von 2 Millionen zu Grunde legten. Dies war umso weniger willkürlich, als ja anderseits bei der Berechnung der Einkommenssteuer gemäß dem Verlangen des Rekurrenten die Zinsen dieses gleichen Betrages von 2 Millionen in Abzug gebracht wurden. 4.— Endlich beschwert sich der Rekurrent über die von ihm als zu hoch bezeichnete Taxation des in Herisau befindlichen Bankgebäudes. Nun ist aber von vorneherein klar, daß das Bundesgericht als Staatsgerichtshof auf eine Überprüfung dieser Taxation nicht eintreten kann. Es ergibt sich übrigens aus den Akten, daß hier offenbar keine übertriebene Taxation vorliegt. Ganz abgesehen davon, daß der Direktor der St. Galler Filiale anlässlich einer Besprechung mit den appenzellischen Steuerbehörden einen Verkehrswert des Bankgebäudes im Betrage von ungefähr 100,000 Fr. anerkannt haben soll, mag darauf hingewiesen werden, daß die Brandassekuranz des betreffenden Gebäudes, welche 7 des wirklichen Wertes nicht übersteigen darf, 65,000 Fr. beträgt, und daß darin der Wert von Grund und Boden nicht inbegriffen ist. Von Willkür kann daher auch in diesem Punkte nicht gesprochen werden. Demnach hat das Bundesgericht erkannt: Der Rekurs wird abgewiesen. Vergl. noch, betr. materielle Rechtsverweigerung (Willkür): Nr. 6 Erw. 2.

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