

BGE 45 I 190

Bundesgericht (BGE), 1919-06-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_45_I_190

FR: ATF 45 I 190

IT: DTF 45 I 190

Volltext

190 Staatsrecht. 26. Urteil vom 27. Juni 1919 i. S. A.-G. "Columbua" gegen Aargau event. Glans. Art. 46 Ab s. 2 B V. Der bIo s s f 0 r m e 11 e Sitz einer .juristischen Person begründet k ein Steuerdomizil, sofern ihm ein Ort in einem audern Kanton gegenübersteht, wo die (normalerweise am Sitze sich abspielende) Geschäftsführung besorgt wird ;an diesem Orte der Geschäftsführung ist das (primäre) Steuerdomizil. - Willkürliche Anwendung. des aargauischen Spezialsteuergesetz7.es YQm 15. September 1!1 \!1 A. - Die Rekurrentin ist als « Aktiengesellschaft der nicht umfangreichen Buchführung besorgt. Als leitendes Organ hat sie einen Verwaltungsrat von 17, teils schweizerischen, teils italienischen IVfitglie- dern, die je zu zweien kollektiv zeichnungsberechtigt sind, mit einem finanziellen und einem technischen Aus- schuss von je drei Mitgliedern. Drei der Verwaltungsrats- mitglieder wohnen in Baden ; davon gehört eines (Dotz- heimer, Direktor des « Motor ») dem finanziellen, und gehören die beiden andern (Boveri, Präsident der A.-G. Brown, Boveri & oe, sowie auch Präsident und Direktor des Verwaltungsrates des «Motor }}, und Nizzola, Dele- gierter des Verwaltungsrates des « Motor ») dem tech- nischen Ausschuss an. Der « Domiziliat » Dr. Schindler ist nicht Verwaltungsratsmitglied. Die Beschlüsse des- Verwaltungsrates, dessen Sekretariat ein Direktor des « Motor) versieht, werden in Baden verarbeitet. Für die Inanspruchnahme seines Personals bezahlt die Gesellschaft dem « Motor) eine jährliche Vergütung VOll 25,000 Fr. nebst dem Ersatz der Auslagen. Der Gesellschaftssitz ist zugestandenermassen aus 1 \>2 Staatsrecht. Steuerrücksichten in Glarus genommen worden, da .die glarnerische Gesetzgebung anonyme Erwerbsgesell- chaften, «die nur ihren Sitz im Kanton Glarus haben)}, -steuerrechtlich sehr günstig behandelt. Nach dem zur Zeit geltenden Gesetz vorn 6. Mai 1917 betr. die Be- steuerung von anonymen Erwerbsgesellschaften sind jene Gesellschaften nämlich - im Gegensatz zu denen mit Geschäftsbetrieb im Kanton, die von den sog. eigenen -Geldern oder vorn höhern 'Vert ihrer Immobilien die ordentlichen Vermögenssteuern zu entrichten haben .(§§ 1 und 3) -:- bloss zur Leistung einer «jährlichen Staatsgebühr » von 40 Rappen vorn Tausend des nomi- nellen Aktienkapitals verpflichtet (§ 2). B. - Mit Einschätzungsschein vorn 5. Dezember 1917 wurde die A.-G. «(Colwnbus)}, welche bisher im Kanton Aargau keine Steuern bezahlt hatte, von der aargauischen Finanzdirektion aufgefordert, für das Jahr 1917 gemäss dem kantonalen Gesetz vom 15. September 1910 betr. die Besteuerung der Aktiengesellschaften und Erwerbs- genossenschaften folgende « Spezialsteuer » zu entrichten: a) von je 90 % des einbezallten Aktienkapitals, der Reserven und Saldovorträge . . . Fr. 22,296.05 b) von 90 % der verzinslieben Gelder » 2,250. - Total.. Fr. 24,546.05 Hierauf erwiderte die Gesellschaft am 15. Dezember 1917, sie babe im Kanton Aargau weder den Haupt- noch -einen Filialsitz und erfülle auch sonst keine der in den §§ 1 und 3 des Aktiensteuergesetzes vorn 15. September 1910 aufgestellten Voraussetzungen für die Steuerpflicht .im Kanton; sie ersuchte deshalb wn Widererwägung der -erlassenen Steuerverfügung gemäss § 5 der Vollziehungs- verordnung vorn 31.

Dezember 1910 zu jenem Steuer- gesetz. Mit Schreiben vom 21. Dezember 1917 erklärte sich die Finanzdirektion bereit, ihre Spezialsteuer- führung in Wiedererwägung zu ziehen, und- verlangte zu diesem Zwecke je ein Exemplar der bisher publizierten ('TeSräftsberichte und der Statuten der -Gesellschaft. Doppelbestem' rung. ~o :W. Am 16. September 1918 sodann teilte sie der Gesellschaft, welche die gewünschten Akten anfangs Januar eingesandt hatte, mit, dass sie an der verfügbaren Besteuerung aus fol- genden Gründen festhalte : «Nach der konstanten bundes- » gerichtlichen Praxis ist für die Frage des Sitzes einer }) Gesellschaft nicht der Eintrag im Handelsregister mass- » gebend, sondern der wirkliche Sitz. Dass der Sitz in » Ihrem Falle nicht Glarus sein kann. wo nur pro forma » ein Domizil verzeigt 'wird, ist ohne weiteres klar. Dazu) kommt, dass Ihre ganze geschäftliche und Verwaltungs- » tätigkeit in Baden ausgeübt wird. Dass dies nicht durch » eigene Angestellte, sondern durch den « Motor» ge- » schieht, ändert daran nichts. » Diesen Entscheid zog die A.-G. «Colwnbus» gemäs~ § 4 des Steuer gesetzes vom 15. September 1910 durch Beschwerde an das aargauische Obergericht als kanto- nalen Admmistrativrichter weiter. Sie hielt grundsätzlich daran fest, dass sie im Kanton Aargau überhaupt kein Steuerdomizil habe, und bestritt eventuell auch die Höhe der aargauischen Besteuerungsquote von 90 %; ferner beanstandete sie die Steuerauflage für das Jahr 1917 auch noch als durch Verspätung verwirkt. :\fit U r t eil vorn 2 4. J a n u a r 1 9 1 9 wies das Obergericht (I. Abteilung) die Beschwerde aus wesentlich folgenden Erwägungen ab : Nach dem Ergebnis des durchgeführten Beweisver- fahrens (dem der vorstehende Tatbestand entspricht) spiele sich der gesamte «Betrieb » der A.-G. «(Columbus », soweit Zweck und Organisation dieser Gesellschaft einen solchen überhaupt bedingten, nicht in Glarus ab, sondern in Baden, wo sowohl die Verwaltungsarbeit des « Motor », als auch die tatsächliche Leitung der Gesellschaft durch die dort ansässigen Verwaltungsräte vor sich gehe. Der tatsächliche Mittelpunkt illrer geschäftlichen Tätigkeit sei unzweifelhaft Baden; in Glarus besitze sie bloss ein « Briefkastendomizil ;;. Der Einwand der Gesellschaft, da.'>s der « Motor» ihr gegenüber dieselbe Stellung ein- 194 Staatsrecht nehme, wie eine Bank gegenüber ihren Kunden, deren Vennögen sie verwalte, treffe nicht zu. Es lhandle sich hier nicht um reine Vennögensvel'waltung, sondern um die Uebern.ahme und Besorgwlg einer Tätigkeit, dieübel'haupt einen wesentlichen Teil des Lebens, des Betriebes der A.-G. «(Columbus ,) darstelle, nämlich um die Verarbei- tung der statistischen Kontrollnachrichtell zullanden ihres Verwaltungsrates und um die Verarbeitung und Vollziehung der vom Verwaltungrat gefassten Beschlüsse; in diesem Zusammenwirken des Verwaltungsrates mit dem durch den «Motor ,) besorgten Sekretariat liege der ganze « Betrieb» der' Gesellschaft. Deren ein z i ger Mittel- punkt geschäftlicher Tätigkeit in der Schweiz überhaupt befinde sich also in Baden; dort sei deshalb auch rechtlich ihr Domizil. Daran ändere die bl088 formelle Domizil- nahme in Glarus nichts, weil diesem Domizil die tat- sächlichen Merkmale fehlten und es einzig wld allein zur Umgehung des aargauischen Steuergesetzes ausserhalb des Kantons verlegt worden sei. So habe auch das Bundes- gericht mit Urteil vom 2. Dezember 1918 i. S. der Ein- fuhrgenossenschaft der schweiz. Metallindustrie (AS M I S. 131 f.) den Steueranspruch des Kantons des tatsäch- lichen Geschäftssitzes gegenübei' demjenigen des Kantons des blos5 formellen Sitzes geschützt. Bei der geringen Bedeutung, die dem in Glarus verzeigten Domizil der A.-G. «(Columbusl) tatsächlich zukomme, könne ferner keine Rede davon sein, dass die Herbeiziehung von 90% ihres Aktienkapitals im Aargau den Verhältnissen J;icht entspreche. Der formelle Einwand der Gesellschaft, sie schulde die Spezialsteuer für 1917 nicht mehr, weil diese nicht im Rechnun~sjahr, sondern erst im folgenden Jahr geltend gemacht worden sei, treffe ebenfalls

nicht zu. Das Ober- gericht habe zwar wiederholt erklärt, dass die ordentlichen Steuern im Steuerjahr zu beziehen seien und nicht nach- träglich eingefordert werden könnten. Hier aber habe die Finanzdirektion SChOll am 5. Dezember 1917 Rechnung Doppelbesteuerung. No :W. H15 gestellt, die Steuereinziehung also rechtzeitig versucht. Wenn dann Wiedererwägungsverhandlungen stattge- funden hätten und die definitive Eintreibung der Steuer bis im September 1918 verzögert worden sei, so könne daraus nicht auf einen Verzicht geschlossen werden. C. - Nach Empfang dieses Urteils hat die A.-G. (; Columbus I) rechtzeitig den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht ergriffen und die Anträge gestellt: Das Urteil des aargauischen Obergerichts sei wegen Verlet2!ung der Art. 4 und 46 BV aufzuheben und es sei fest2!ustellen, dass der Kanton Aargau keinerlei Steuer- ansprüche gegen die Rekurrentin besitze, eventuell keine für das Jahr 1917. Eventuell seien die Steueransprüche der Kantone Glarus und Aargau nicht in dem Sinne festzusetzen, dass Aargau zu 90% und Glarus zu 10% als berechtigt erklärt 'w'erde, sondern SO, dass die Quote des Kantons Aargau auf 10%, jedenfalls auf einen niedrigerem Betrag als im angefochtenen Urteil, fixiert werde. Falls Begehren 1 nicht geschützt würde, sei der Kanton Glarus zu verhalten, der Rekurrentin die pro 1917 bezahlten Steuern in dem Masse zurückzuerstatten, \\ie es sich aus dem Verteiler des Bundesgerichts ergebe. Zur Begründung wird wesentlich ausgeführt : Die Re- kurrentin sei eine Gesellschaft, bei der schweizerisches Kapital und schweizerische Interessen in hervorragendem Masse beteiligt seien. Deshalb habe sie sich als sch wei- b e r i s c 1 1 e Aktiengesellschaft konstituiert. Bei der W ah~ ihres Sitzes sei sie durch keine Notwendigkeit irgend- welcher Art gebunden oder gehemmt, insbesondere nicht von einem Betrieb abhängig gewesen, da sie einen solchen nicht besitze. Sie habe nach ihrer Struktur und ihrem Zweck lediglich einen Ort.in der Schweiz zu wählen gehabt, um sich als schweizerische Aktiengesellschaft in das Handelsregister eintragen lassen zu können, und dabei Qhne Verstoss gegen privates oder öffentliches Recht auf iie Steuerverhältnisse Rücksicht nehmen dürfen. Glarus 196 Staatsrecht. sei somit kein Scheindomizil. Andererseits seien die Gründe, welche das Obergericht für Baden als Steuerdomizil anführe, nicht schlüssig. Der «Motor» übe seine Tätig- keit im Dienste der Rekurrentin feststehendermassen . nicht als deren Organ, sondern als von ihr unabhängige Firma, im eigenen Tätigkeitsbereich als Finanzierungs- und Verwaltungsgesellschaft für elektrische l.!nterneh- mungen, aus. Es handle sich dabei um blosser Verwaltung- tätigkeit, die dem verwalteten Vermögen adäquat sei und sich im Grundsatz nicht von der Vermögensver- waltung z. B. durch eine Handelsbank unterscheide, indem der Auftrag einer solchen auch dahin gehen könne, den Stand und Gang der Unternehmungen, von denen Aktien oder Obligationen oder Beteiligungen anderer Art sich im verwalteten Vermögen befänden, zu beobachten, wie es der « Motor » mit der Führung seiner Statistiken Über die vier argentinischen Elektrizitätsgesellschaften für die Rekurrentin tue. Gewiss würde es niemandem einfallen, die Rekurrentin im Aargau besteuern zu wollen, wenn sie, bei gleichen rreschäftlichen Beziehungen zum «Motor l), aU!lserhalb es Kantons Betriebsein- richtungen unterhaJ n würde. Der Umstand, dass sie dies nicht notwendj- labe, verändere aber die Situation um kein Jota. Uei ~ens sei die VerWaltungstätigkeit des «Motor» von, ~ältnismässig geringer Bedeutung, wie schon aus desseu rlonorarvon nur 25,000 Fr. bei einem Aktienkapital der Rekurrentin von 40 Millionen hervor- gehe. Daraus das rechtliche Zentrum einer solchen Kapital- agglomeration abzuleiten, heisse doch wahrlich die Ver- hältnisse verkennen. Auch dp" Umstand, dass 3 VOll den 17 Verwaltungsräten der ReLurrentin in Baden domizi- liert seien, habe für den Gesellschaftssitz keine Bedeutung, und ebenso sei irrelevant die Frage,

welchen Einfluss diese Verwaltungsratsmitglieder auf den Gang der Geschäfte ausübten oder welche Kompetenzen ihnen intern übertragen seien; denn nur die Aktiengesellschaft, nicht der Verwaltungsrat oder ein Ausschuss desselben habe Doppelbesteuerung. N^o 2J. einen rechtlichen Sitz. Der Entscheid des Obergerichts verletze den verfassungsmässigen Grundsatz des Verbots der Doppelbesteuerung. Die Rekurrentin habe ihren Sitz in Glarus und sei deshalb dort steuerpflichtig, wo sie ihre Steuern auch stets bezahlt habe. Sie besitze im Kanton Aargau keine Niederlassung irgendwelcher Art und keinen Geschäftsbetrieb, wie die Steuerpflicht nach § 1 des Spezialsteuergesetzes vom 15. September 1910 voraussetze. Die gegenteilige Annahme sei objektiv willkürlich und verstosse daher auch gegen Art. 4 BV. Eventuell entspreche jedenfalls die aargauischerseits beanspruchte Steuerquote von 90% den Verhältnissen nicht. Für die Rekurrentin bedeute der Sitz das wesentliche Moment; ihr verleihe er - wie einer Aktiengesellschaft, die eine Fabrik betreibe, der Ort, wo die Fabrikation vor sich gehe - die eigentliche Heimat, weil durch ihn zum Ausdruck gebracht werde, dass es sich um eine schweizerische Gründung handle. Demgegenüber spiele die Verwaltungstätigkeit des «Motor», welche verhältnismässig so bescheidene Mittel absorbiere, eine so kleine Rolle, und es sei von so sekundärer Bedeutung, wo sie ausgeübt werde, dass ihr durch Zuweisung von 10% der Steuern reichlich Rechnung getragen wäre. Willkürlich sei ferner auch die Abweisung des Begehrens der Rekurrentin betr. die Steuer des Jahres 1917. Die ständige Praxis des Obergerichts gehe, wie es selbst zugebe, dahin, dass die Steuern im Steuerjahre bezogen werden müssten. Seine Annahme, dass vorliegend nach der erstmals am 5. Dezember 1917' gestellten Steuerforderung Wiedererwägungsverhandlungen stattgefunden hätten, sei unrichtig. Tatsächlich habe die Rekurrentin seit der Erklärung der Finanzdirektion vom 21. Dezember 1917, dass sie zur Wiedererwägung des Falles bereit sei, und nach der Uebermittlung der von ihr gewünschten Akten am 8. Januar 1918 nichts mehr gehört bis zur Zustellung es ablehnenden Entscheides vom 16. September 1918. Sie habe deshalb annehmen dürfen, dass die Finanzdirektion auf die IIS Staatsrecht. Geltendmachung ihrer Ansprüche verzichtet habe, besonders da sie, wie der Finanzdirektion aus ihren Statuten bekannt gewesen sei, ihre Rechnung auf den 30. Juni abschliesse und nach sinngemässer Anwendung der erwähnten Praxis des Obergerichts die fraglichen Steueransprüche jedenfalls vor diesem Zeitpunkt definitiv hätten geltend gemacht werden sollen. Eventuell hätte Glarus den dem aargauischen Steueranteil entsprechenden Betrag seiner, ihm für das Jahr 1917 schon am 4. Oktober 1917, also vor Erhebung eines Steueranspruchs durch den Kanton Aargau voll bezahlten Steuer der Rekurrentin zurückzuerstatten. D. - Der Kanton Aargau hat wesentlich aus den vom Obergericht entwickelten Gründen auf Abweisung des Rekurses, soweit ihn betreffend, antragen lassen. Auch das Obergericht des Kantons Aargau hat unter Berufung auf die Motive seines Urteils Abweisung des Rekurses beantragt. E. - Für den Kanton Glarus hat der bevollmächtigte Anwalt des Regierungsrates sich dem Rekurse im Sinne seiner Begehren gegenüber dem Kanton Aargau angeschlossen und eventuell erklärt, dass er sich der Rückzahlung der pro 1917 von der Rekurrentin bezogenen Steuer, soweit sie als die Steuerbefugnis des Kantons übersteigend erklärt werde, nicht widersetze. Er macht geltend, dass auf die tatsächlichen Beziehungen der Rekurrentin zu Baden ein schutzwürdiger Steueranspruch des Kantons Aargau, der den an sich begründeten und ihren Verhältnissen angepassten Steueranspruch des Sitzkantons Glarus, wo die Rekurrentin beheimatet sei und wo ihr die gesamten Rechtspflegeeinrichtungen zur Verfügung gestellt werden müssten, aus dem Felde schlagen oder mindern würde, nicht fundiert werden könne, indem die Treuhandtätigkeit

des (I Motor)} als Geschäftstätigkeit eines Dritten hierfür nach Analogie des Rekursentscheides i. S. der Bank in Baden (AS 43 I S. 201) Russler Betrachtung, die Verwaltungstätigkeit der eigenen \ I . f • I Doppelbesteuerung. N0 26. Organe der Rekurrentin, insbesondere des Verwaltungs- rates, aber gegen aussen kann in die Erscheinung treten und vor allem lokal vom Sitze des beauftragten Treu- händers absolut unabhängig sei. Das Bundesgericht zieht in Erwägung : 1. - Die angefochtene aargauische Steuer wird vom ({ einbezahlten Aktienkapital I>, von den « Reserven und Saldo vorträgen » und von den « verzinslichen Geldern. I) erhoben und ist daher eine Vermögens- oder richtiger Kapitalsteuer. Dasselbe gilt auch von der ihr gegenüber- stehenden glarnerischen Abgabe, die auf das « nomInelle Aktienkapital) gelegt ist. Zwar wird diese letztere gesetz- lich als « Staatsgebühr » bezeichnet, doch hat sie nicht den Charakter einer « Gebühr » in dem technischen Sinne des Entgelts für eine besondere Leistung des Staates, sondern - übrigens unbestritten - den einer begliffsgemässell (i Steuer I), da sie nicht von einer be- stimmten Inanspruchnahme des Staates abhängt, sondern, gleich den auch so benannten (i Steuern» der Gesell- schaften mit Geschäftsbetrieb im Xanton, einfach nach der Höhe des belasteten Kapitals bemessen wird. Dem- nach liegt, im quotenmässigen Umfange des aargauischen Steueranspruchs; tatsächlich ein interkantonaler Doppel- . besteuernungskonflikt vor, den das Bundesgericht auf Grund des Art. 46 Abs. 2 BV zu entscheiden hat. 2. - Die Rekurrentin ist, soweit sie ihre statutarischen Zwecke bisher verwirklicht hat, eine sog. Holding Com- pany oder Kontrollgesellschaft amerikanischen Vorbilds, welche Aktien an, derer Gesellschaften (zur Zeit von vier a.rgentinischen Elektrizitätsunternehmungen) im Besitze hat, wñ diese Gesellschaften «kontrollieren » d. h. deren Betrieb beeinflussen zu können, wobei ihre: eigenen Aktien den Gegenwert dieses fremden Aktienbesitzes darstellen, den fremden Aktien nach aussensubstituiert sind. Während eine primäre Aktiengesellschaft mit S a.c li kap i t ,a I arbeitet; d. h. ihr Aktienkapital in AS 45 t -'1~19 200 Staatsrecht. Sachgütern angelegt hat, die in kaufmännischer oder technischer Verwendung neues Kapital (Ertrag) erzeugen. verfügt die Holding Company direkt nur über E: f f e k - • t e n kap i tal, nämlich die ihrerseits Sachkapital ver- tretenden Effekten (Aktien oder auch Obligationen) der kontrollierten Gesellschaften. Sie vermehrt also nicht das Sachkapital, sondern bewerkstelligt bloss eine sog. Eftek- tensubstitutiOil (vergl. hierüber ROß. LIEFMANN. Be- teiligungs- und Finanzierungsgesellschaftell, spez. S. 72 ff.) und zieht ihren Ertrag ausschliesslich aus d~n E.r- trägnissen der kontrollierten Gesellschaften. Es liegt 111 der Natur der Sache, dass die Geschäftsführung einer solchen Gesellschaft. wenig umfangreich ist und insbe- sondere nicht in gleicher Weise, 'Wie der Betrieb einer Ull- mittelbar . produktiv tätigen Gesellschaft, in die Er- scheinung tritt. Sie mnfasst lediglich die Aufbewahrung des fremden Aktienbesitzes, die Entgegennahme seiner Erträge und deren Verwendung im Rahmen der eigenen Organisation, sowie die sog. Kontrolltätigkeit, die jedoch wohl in der ~auptsache hi der Weise ausge~bt wird, dass Mitglieder des Verwaltungsrates der Holrlmg Company zugleich auch in den Verwaltungsrä~en d~,r kontrollierten Gesellschaften sitzen und dass Sich die Holding Company ferner auell all den Generalversamm- lungen dieser Gesellschaften den ihren Beteiligungen entsprechenden Einfluss sichert. Immerhin aber ist e~nc gewisse selbständige Geschäftsführung auch der Holdlll~; Company wesentlich. Deren erörterte Struktur und Funktion lässt es wohl als steuerpolitisch geboten er- scheinen, sie im Steuerrecht nicht den primären Aktien- gesellschaften gleichzustellen, sondern ihr eine privile- gierte Stellung einzuräumen, die dem Umsta~de Rech- nung trägt, dass materiell ihr Kapital und Ihr Ertrag schon durch die Besteuerung der unter ihrer Kontrolle

stehenden primären Gesellschaften erfasst werden. Neuere Steuergesetze haben denn auch diesem Postulate Genüge getan, so in der Schweiz das st. gallische Nachtragsgesetz Doppelbesteuerung. N° 26. 201 vom 30. November 1916 zum Staatssteuergesetz (Art. 6) und das zürcherische Steuergesetz vom 25. November 1917 (§ 35), und zwar ausdrücklich für die Holding Company. Dasselbe scheint das glarnerische Gesetz betr. die Besteuerung der anonymen Erwerbsgesellschaften vom 6. Mai 1917 mit seiner Unterscheidung zwischen Gesellschaften mit Geschäftsbetrieb und solchen nur mit Sitz im Kanton zu bezwecken, da unter dem (I Geschäftsbetrieb» doch wohl eine direkte Erwerbstätigkeit zu verstehen ist, die bei der Holding Company begrifflich fehlt. Dagegen enthält die aargauische Steuergesetzgebung eine derartige Spezialbestimmung zur Zeit noch nicht. 3. - Die erforderliche selbständige Geschäftsführung wird bei der Rekurrentin feststehendermassen durch ihren Verwaltungsrat und dessen Ausschüsse, in Verbindung mit dem Bureaupersonal der A.-G. (Motor » in Baden, besorgt. Ihrem Sitze in Glarus kommt ausschliesslich formelle Bedeutung zu. Ihr dortiger « Domizil I), Advokat Dr. Schindler, hat aktengemäss keinerlei materielle Dispositionsbefugnis, sondern ist einfacher Adressat d. h. lediglich mit der Wahrung der aus dem Sitzeintrag der Gesellschaft im Handelsregister nicht ergebenden formellen Verpflichtungen betraut, sodass der Sitz in der Tat 'als biesses (Briefkastendomizil » bezeichnet werden kann. Trotzdem ist die Rekurrentin dadurch zivilrechtlich unzweifelhaft in Glarus domiziliert. Denn nach Art. 56 ZGB ist für den Wohnsitz der juristischen Personen im allgemeinen in erster Linie massgebend, was ihre Statuten hierüber bestimmen. Und die Aktiengesellschaften im besondern sind nach Art. 616 Ziff. 1 und Art. 621 OR direkt verpflichtet, den Gesellschaftssitz in den Statuten zu bestimmen und ins Handelsregister eintragen zu lassen. Der Sitz einer Aktiengesellschaft befindet sich also stets an dem durch Statuten und Handelsregistereintrag als solcher bezeichneten Orte, selbst wenn es sich dabei um einen rein formellen Sitz handelt (vergl. hierüber den 202 Staatsrecht. Entschei des Bundesrates im BBI 1909 I S. 920). Diese zivilrechtliche Ordnung gilt jedoch nicht ohne weiteres • auch für das Steuerrecht, speziell auf dem Boden des Verbotes der interkantonalen Doppelbesteuerung. Allerdings hat sich die einschlägige Praxis dahin entwickelt, dass für die physische Person der zivilrechtliche Wohnsitz als ihre wichtigste territoriale Beziehung unter allen Umständen ein Steuerdomizil begründet, mit dem als primärem noch sekundäre Steuerdomizile in andern Kantonen konkurrieren, sofern, die Person daselbst weitere territoriale Beziehungen von gewisser geringerer Bedeutung . (Aufenthalt als sogenannter Sommerbewohner, Grundbesitz oder Geschäftsbetrieb) hat. Allein diese Identifizierung von zivilrechtlichem Wohnsitz und Steuerdomizil im Sinne des einzigen oder doch primären Steuerortes ist auf die juristische Person nicht vorbehaltlos übertragbar. Sie rechtfertigt sich bei der physischen Person zufolge 'des Umstandes, dass deren zivilrechtlicher Wohnsitz nicht völlig subjektiv bedingt, sondern als Rechtsfolge an einen bestimmten objektiven Tatbestand geknüpft ist, sich nämlich gemäss Art. 23 ZGB da befindet, wo die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensführung und ihrer persönlichen Verhältnisse hat. Wohl kann dieser Tatbestand durch subjektive Verfügung an einen oder anderen Orte geschaffen und der zivilrechtliche Wohnsitz insoweit frei gewählt werden; dagegen besteht die Freiheit, ihn ausserhalb des tatsächlichen Mittelpunktes der persönlichen Existenz zu nehmen nicht. Diese Regelung des zivilrechtlichen Wohnsitzes kommt dem Postulat des Steuerrechtes entgegen, wonach für die Bestimmung des Steuerdomizils auf die wirklichen Lebens- und Wirtschaftsverhältnisse abzustellen ist. Für die juristische Person und speziell die Aktiengesellschaft aber kann, wie bereits bemerkt, der zivilrechtliche Wohnsitz völlig

frei gewählt werden, da er lediglich vom formellen Moment der Angabe in den Statuten abhängt. Bei ihr fallen also Sitz und tatsächlicher Mittelpunkt der Doppelbesteuerung. N° 26. 203 Existenz nicht notwendig zusammen, wenn dies auch aller Regel nach zutrifft. In diesem Regelfalle muss auch für die juristische Person der Sitz als primäres Steuerdomizil anerkannt werden. Dagegen rechtfertigt sich die Annahme eines Steuerdomizils an ihrem Sitze nach dem erwähnten Postulate nicht, wenn der Sitz ausserhalb des Sitzkantons, lokalisiert ist. Anders wäre es den juristischen Personen möglich, ihre Steuerverhältnisse in künstlicher, sachlich nicht begründeter Weise zu regeln, was sich mit dem Wesen der Steuerpflicht schlechterdings nicht verträgt. Dass der juristischen Person auch an ihrem bloss formellen Sitze die staatlichen Rechtspflegeeinrichtungen zur Verfügung stehen, kann nicht als Argument für ihre dortige Besteuerung ins Feld geführt werden, da ja diese Situation in einem solchen Falle nicht durch die tatsächlichen Verhältnisse an sich gegeben ist, sondern lediglich die Folge der künstlichen Wahl des Sitzes bildet. Und dasselbe gilt von der sog. « Beheimatung » der Rekurrentin an ihrem Sitze; denn wenn zu deren Konstituierung als schweizerische Gesellschaft Sitzbestimmung und Handelsregistereintrag an einem Orte der Schweiz erforderlich waren, so entsprach es doch wiederum nicht den tatsächlichen Verhältnissen, hierfür gerade Glarus zu wählen. Der in Rede stehende Vorbehalt ist, wenigstens der Wirkung nach, vom Btmdesgericht neustens schon gemacht worden i. S. Einfuhrgenossenschaft der Schweiz. Metallindustrie gegen Zürich (AS 44 I S. 131 f.), indem dort zwar die Steuerpflicht der juristischen Person an ihrem bloss formellen Sitze nicht grundsätzlich ausgeschlossen, die Steuerquote des Sitzes jedoch mangels jeder damit verbundenen Geschäftstätigkeit auf null bestimmt wurde. Bei nochmaliger Prüfung dieser Frage erscheint es als zweckmässiger, einen Steueranspruch des rein formellen Sitzes, dem ein Ort im Staatsrecht in einem andern Kanton mit der normalerweise am Sitze sich abspielenden Geschäftsführung gegenübersteht, direkt zu verneinen. Ob die Wahl eines solchen Sitzes in Steuerrücksichten oder in andern Verhältnissen ihren Grund hat, ist unerheblich, es genügt die Tatsache, dass der statutarische Sitz als der wirklichen Situation in keiner Weise angepasst, sondern durchaus künstlich geschaffen erscheint.

4. - Die Anwendung dieses Grundsatzes auf die Rekurrentin führt dazu, ihr (primäres) Steuerdomizil nicht an ihrem Sitz in Glarus, sondern in Baden anzunehmen, da ihre, an sich dem Sitze zukommende Geschäftsführung oder Verwaltung als tatsächlich an diesem letztern Orte lokalisiert zu betrachten ist. Mit der dortigen A.-G. « Motor » steht nämlich die Rekurrentin nicht nur in dem mehr äusserlichen Verhältnis, das aus der vertragsmässigen Besorgung ihrer Bureauarbeiten durch das Personal des « Motor » resultiert, sondern auch in engster innerer Beziehung. Denn der « Motor » ist an ihr seit ihrer Gründung durch Aktienbesitz beteiligt (vergi. Schweiz. Finanzjahrbuch, 1914, S. 374; 1918, S. 445), und zwar wohl in wesentlicher Masse, wie daraus geschlossen werden darf, dass nach den Feststellungen unter Fakt. Aoben drei hervorragende Persönlichkeiten seiner Verwaltung (Boveri, Nizzola und Dotzheimer) auch ihrem Verwaltungsrate in leitender Stellung angehören. Der tatsächliche Mittelpunkt des Eigenlebens der Rekurrentin befindet sich daher unbestreitbar in Baden, als am Sitze des « Motor », bei dem die Fäden ihres Geschäftsverkehrs zusammenlaufen und wo denn auch jene leitenden Persönlichkeiten ihren Wohnsitz haben. Unter diesen Umständen hätte die Rekurrentin ihren zivilrechtlichen Sitz natürlicherweise ebenfalls in Baden nehmen sollen: dort hat sie den materiellen, durch die Verhältnisse gegebenen Wohnsitz und damit, gemäss der vorstehenden Erwägung, das

Steuerdomizil. Dass sie sich zur fraglichen Geschäftsführung nicht eigener ständiger Anlagen oder Einrichtungen bedient, kann nichts, \ I I \ I \ I i Doppelbesteuerung. No 26. 205 verschlagen. Dieses Erfordernis ist durch die Praxis nur zur Charakterisierung des sekundären Steuerortes des auswärtigen Geschäftsbetriebes und unter der selbstverständlichen Voraussetzung aufgestellt worden, dass solche Anlagen oder Einrichtungen in dem zu steuernden Unternehmen überhaupt vorhanden seien. Es kommt deshalb von vornherein nicht in Betracht, wenn, wie vorliegend, das zu steuernde Unternehmen nirgend seine eigene ständige Anlagen oder Einrichtungen hat, wenn vielmehr der bloss formelle Sitz einem Orte mit der Geschäftsführung ohne solche Anlagen oder Einrichtungen gegenübersteht. In diesem ungewöhnlichen Falle ist der Geschäftsführungsort unter Ausschluss des formellen Sitzes als Steuerdomizil anzuerkennen; denn als primärer Steuerort verdient er vor dem bloss formellen Sitze den Vorzug, und den Begriff eines der sekundären Steuerorte erfüllt der letztere unzweifelhaft nicht. Ein Widerspruch dieses Entscheides mit dem vom Kanton Glarus angerufenen Urteil i. S. der Bank in Baden (AS 43 S. 201 ff.) besteht insofern nicht, als dort hauptsächlich darauf abgestellt wurde, dass die Schweiz. Bankgesellschaft in Zürich nicht den eigentlichen Geschäftsbetrieb der Bank in Baden, sondern lediglich deren partielle Liquidation besorgt habe. S. - Auch soweit die Rekurrentin ihre Steuerpflicht im Kanton Aargau aus dem Gesichtspunkte des Art. 4 BV, wegen willkürlicher Anwendung des kantonalen Steuergesetzes vom 15. September 1910, grundsätzlich anfechtet, geht der Rekurs fehl. Wenn § 1 dieses Gesetzes näher bezeichnete Erwerbsgesellschaften als steuerpflichtig erklärt, die entweder im Kanton (domiziliert sind) oder hier, bei auswärtigem « Hauptdomizil », « eine geschäftliche Niederlassung, eine Fabrik, einen Betrieb oder ein Geschäft irgend welcher Art besitzen oder betreiben », so wollte damit dem Steuerbereich für interkantonale Verhältnisse offensichtlich die volle, lachende Praxis des Bundesgerichts zu Art. 46 Abs. 2 BV zulässige Staatsrecht. Ausdehnung gegeben werden. Folglich darf der vorstehend entwickelte Begriff des steuerrechtlichen Domizils der juristischen Person im hier gegebenen Falle ohne Willkür auch in das kantonale Gesetz hineingelegt und demnach die Rekurrentin als im Kanton Aargau « domiziliert » behandelt werden. 6. - Die spezielle Anfechtung der aargauischen Steuer Auflage pro 1917, wegen Willkür, ist ebenfalls unbegründet. Dieser Steuer Auflage steht der Grundsatz der kantonalen Steuerpraxis, wonach die ordentlichen Steuern « im Steuerjahr zu beziehen sind und nicht nachträglich eingefordert werden können », keineswegs entgegen. Wenn das Obergericht angenommen hat, dass diesem Grundsatz vorliegend durch die ursprüngliche Zustellung des Steuerzettels mit Zahlungsaufforderung, vom 5. Dezember 1917, seitens der Finanzdirektion Genüge geschehen sei, obschon die Finanzdirektion sich dann zur Wiedererwägung dieser Steuerverfügung bereit erklärt und ihren endgültigen Entscheid erst im September 1918 getroffen hat, so ist das gewiss nicht willkürlich. Dass die Rekurrentin aus der Verzögerung der Erledigung ihres Wiedererwägungsgesuchs nicht einfach schliessen durfte, die Finanzdirektion verzichte auf den Steueranspruch, bedarf keiner weiteren Begründung. 7. - Die bisherigen Erwägungen würden an sich dazu führen, dem Kanton Glarus auch für das Jahr 1917 jedes Steuerrecht gegenüber der Rekurrentin abzuspochen. Nun hat sich aber der Kanton Aargau - im Widerspruch freilich mit der Begründung seines Standpunktes schon durch die Finanzdirektion - auf die Besteuerung einer Quote von 90 % der in Betracht fallenden Welt beschränkt, und die Rekurrentin hat für den Fall der Zulässigkeit dieses Anspruchs eine weitergehende Reduktion ihrer Besteuerung durch den Kanton Glarus nicht verlangt. Bei dieser prozessualen Situation

muss sich das Bundesgericht auf die Abweisung des Rekurses gegen- über dem Kanton Aargau und auf die Feststellung der Doppelbesteuerung. N°. 27. 207 dessen effektiver Steuerforderung entsprechenden Rück, ... erstattungspflicht des Kantons Glarus, die unbestritten ist, beschränken. Demnach erkennt das Bundesgericht : 1. Das Hauptbegehren der Rekurrentin um Aufhebung des Urteils der I. Abteilung des aargauischen Obergerichts vom 24. Januar 1919 und Feststellung, dass der Kanton Aargau keinerlei Steueransprüche gegen sie habe, wird abgewiesen. 2. Das Eventualbegehren der Rekurrentin wird dahin gutgeheissen, dass der Kanton Glarus pflichtig. erklärt: wird, ihr neun Zehntel der pro 1917 bezogenen Steuer zurückzuerstatten. 27. Urteil vom 11. Juli 1919 i. S. Schweizerische Lebensversicherungsgesellschaft gegen Solothurn und Zürich. Art. 16 Abs. 2 B. V. Eine ausländische Genossenschaft einer Versicherungsgesellschaft begründet normalerweise kein besonderes Steuerdomizil. A. - Die Rekurrentin, « Schweiz. Lebensversicherungs- und Rentenanstalt », die im Jahre 1857 als « Schweiz. Rentenanstalt » gegründet worden ist, betreibt mit statutarischem Sitz in Zürich als « Hauptgeschäft » die Kapitalversicherung auf den Todes- und den Erlebensfall für über 2000 Fr., mit und ohne Anspruch der Versicherungsnehmer auf Rückvergütung der Rechnungsüberschüsse (Gegenseitigkeit), sowie die Rentenversicherung, und daneben, als besonderen Geschäftszweig für das Gebiet der Schweiz, noch die sog. « Volksversicherung » als Lebensversicherung auf Gegenseitigkeit für höchstens 2000 Fr., mit und ohne ärztliche Unter-

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