

der beiden Kantone, falls sie überhaupt formell noch in Kraft ist, kann nicht mehr durchgeführt werden und daher auch für die Kontrahenten nicht mehr verbindlich sein, weil der einzelne Betroffene ihr gegenüber jederzeit geltend machen könnte, daß auch die Armensteuer interkantonal nur vom Wohnsitzkanton erhoben werden darf.

Demnach hat das Bundesgericht  
erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.

Vergl. auch Nr. 103.

## II. Doppelbesteuerung. — Double imposition.

### 101. Urteil vom 4. November 1908

in Sachen Brandeis gegen

Finanzdirektion und Regierungsrat Zürich.

*Steuerpflicht eines Geschäftsinhabers für sein Geschäftseinkommen an seinem, vom Geschäftssitz verschiedenen Domizil.*

A. Der Rekurrent Emil Brandeis ist, neben seinem Bruder Louis, Teilhaber der Kollektivgesellschaft J. Brandeis Söhne, Mercerie und Passementerie, in Baden, des aus der väterlichen Erbschaft übernommenen Geschäfts. Er ist selbst in diesem Geschäft kaufmännisch tätig, hat dagegen seinen persönlichen Wohnsitz im Jahre 1907 nach Zürich verlegt und begibt sich von hier täglich zur Arbeit nach dem Geschäftssitze. Die Firma J. Brandeis Söhne wird in Baden für Vermögen an Grundbesitz, Gewerbesteuern und Fahrhabe, und außerdem für 8000 Fr. Erwerb besteuert. Emil Brandeis gab der Steuerbehörde Zürich von diesen Geschäftsverhältnissen Kenntnis, mit der Erklärung, daß er danach Befreiung von der zürcherischen Einkommenssteuer beanspruche. Die Steuerkommission aber schätzte ihn, laut Mitteilung

vom Oktober 1907, neben einem steuerpflichtigen Vermögen von 20,000 Fr. mit einem steuerpflichtigen Einkommen von 5000 Fr. ein. Gegen diese Einkommens taxation führte Brandeis zunächst bei der vorgesezten Rekurskommission und auf deren abweisenden Bescheid weiterhin bei der Finanzdirektion des Kantons Zürich Beschwerde, indem er geltend machte, daß sein Anteil an dem in Baden versteuerten und dort auch steuerpflichtigen Geschäftsgewinn sein einziges Einkommen bilde, sodaß seine Heranziehung zur Einkommenssteuer in Zürich eine unzulässige Doppelbesteuerung bedeute. Durch Verfügung vom 22. Juli 1908 wies die Finanzdirektion die Beschwerde ebenfalls ab, von der Ermägung geleitet: Zu dem am Geschäftsorte steuerpflichtigen Geschäftsgewinn einer Kollektivgesellschaft gehörten nicht die der Arbeitsleistung der Gesellschafter entsprechenden Bezüge, hiefür stehe das Steuerrecht nach der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis vielmehr dem Wohnorte jedes Gesellschafters zu (US 33 I S. 716 Erw. 3). Mit der Taxation von 5000 Fr. aber werde, wie aus den Akten hervorgehe, lediglich das Arbeitseinkommen des Beschwerdeführers für seine persönlichen Dienste im Geschäft zur Versteuerung herangezogen. Sofern er für dieses nämliche Einkommen oder einen Teil desselben auch in Baden besteuert werden wollte, müßte er dort die Einrede der Doppelbesteuerung erheben.

B. Gegen diese Verfügung der Finanzdirektion hat Emil Brandeis mit Eingabe vom 30. Juli 1908 den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht ergriffen und beantragt, die Besteuerung seines Einkommens in Zürich sei unzulässig zu erklären und demgemäß die Stadt Zürich zu verpflichten, die bereits unter Vorbehalt bezahlte Steuer wieder zurückzuerstatten. Er beruft sich auf das verfassungsmäßige Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung und bemerkt gegenüber der Argumentation der Finanzdirektion, daß von dieser als in Zürich steuerpflichtig erklärte Arbeitseinkommen „für seine persönlichen Dienste“ sei identisch mit dem Ertrag der Arbeitsleistung; für diese aber beziehe er kein Salär, sondern lediglich einen Anteil am Reingewinn des Geschäftes; der Gewinnanteil bilde sein einziges Einkommen, den Lohn für seine Arbeit, und es sei nicht möglich, diesen Gewinnanteil zu trennen in ein Einkommen aus Arbeitsleistung und ein

Einkommen für persönliche Dienste; der bundesgerichtliche Entscheid i. S. Morgenthaler & Cie.<sup>\*</sup>, auf den die Finanzdirektion verweise, beschlage einen vom vorliegenden abweichenden Tatbestand.

C. Zu ihrer Vernehmlassung auf den Rekurs vom 28. August 1908 hat die Finanzdirektion zur Rechtfertigung ihres Entscheides darauf hingewiesen, daß dieser Entscheid vom Regierungsrat, an welchen der Rekurrent ihn ebenfalls weitergezogen habe, durch Beschluß vom 27. August 1908 bestätigt worden sei, und — gleichlautend mit der Begründung dieses regierungsrätlichen Beschlusses — des näheren ausgeführt: Bezüglich der streitigen Einkommensbesteuerung sei zu unterscheiden zwischen dem Ertrag der Arbeitsleistung des persönlich im Geschäfte mitarbeitenden Rekurrenten und dem Geschäftsertrage, welcher sich als Rendite des im Geschäfte angelegten Kapitals darstelle. Natürlich sei, wie der Rekurrent bemerke, das „Arbeits Einkommen für seine persönlichen Dienste“ identisch mit dem „Ertrage seiner Arbeitsleistung“. Allein der Ertrag der Arbeitsleistung sei weder identisch mit dem Geschäftsertrag, noch ein Teil dieses letztern, wenigstens nicht in dem Sinne, daß zu dem am Orte des Geschäftsbetriebes steuerpflichtigen Geschäftsertrag auch der Ertrag der Arbeitsleistung des Geschäftsanteilhhabers zu rechnen wäre. Wenn nach der bisherigen bundesgerichtlichen Praxis das in einem Handels- oder Fabrikationsgeschäfte oder in einem Gewerbe angelegte Vermögen und der daraus fließende Erwerb oder Gewinn ganz der Steuerhoheit des Kantons, in welchem das Geschäft oder Gewerbe betrieben werde, unterworfen sei, so müsse dagegen dem vom Geschäftssitze verschiedenen Wohnorte des Geschäftsinhabers oder -teilhhabers zum mindesten das Recht auf die Besteuerung der seiner persönlichen Betätigung im Geschäfte angemessenen Bezüge aus demselben zustehen. Der Wohnort des Geschäftsinhabers oder -teilhhabers besitze in dieser Beziehung kein minderes Recht, als der Wohnort des Angestellten, des Prokuristen oder Direktors eines Geschäfts, die ihr Arbeits Einkommen nicht am Geschäftssitze, wo sie es verdienen, sondern an ihrem persönlichen Wohnorte zu versteuern hätten. Ob dem Rekurrenten für seine Arbeitsleistung

\* AS 33 I Nr. 114 S. 712 ff.

(Ann. d. Red. f. Publ.)

ein fixes Salär zum voraus angesetzt worden sei oder ob er die Entschädigung dafür in seinem Anteil am Reingewinn suchen müsse, sei für die Entscheidung unerheblich. Maßgebend sei vielmehr, daß der Rekurrent selbst im Geschäfte mitarbeite; im Gewinn komme das Ergebnis seiner Arbeitsleistung mit zum Ausdruck, soweit für sie nicht ein besonderes Salär bezahlt werde. Nach seiner eigenen Darstellung in der Rekurschrift bilde die Tätigkeit des Rekurrenten für die Firma J. Brandeis Söhne in Baden seine ausschließliche Beschäftigung. Es sei anzunehmen, daß er im Geschäfte diejenige Stelle versehe, welche sonst einem „Geschäftsführer“ übertragen werden müßte, dessen Salär ebenfalls nicht „Geschäftsertrag“, sondern persönliches Arbeits Einkommen wäre. — Die Angemessenheit des Taxationsansatzes von 5000 Fr. Einkommen sei vorliegend nicht zu untersuchen; dies sei Sache der Steuerexpertenkommission, auf welche der Rekurrent sich noch berufen habe.

D. Mit Eingabe an das Bundesgericht vom 3. September 1908 hat der Rekurrent hierauf auch den so motivierten Beschluß des Regierungsrates als verfassungswidrig angefochten und dabei wesentlich noch vorbringen lassen: Das zürcherische Steuergesetz verstehe unter Einkommen den Reinverdienst aus dem Betrieb eines Gewerbes, nach Abzug der Unkosten, also genau das, was im Kanton Aargau der Erwerbsteuer unterworfen sei. Rein theoretisch nun könne der Begriff „Einkommen“ gewiß zerlegt werden nach den verschiedenen Faktoren, die es bedingten, wie Ertrag der Arbeit des Prinzipals, der Arbeit des Angestellten, der Rendite des Kapitals, des Geschäftsrenommées zc. Allein praktisch, speziell zum Steuerzweck, sei eine solche Scheidung nach einzelnen Faktoren ganz unmöglich und bisher auch noch nie vorgenommen worden. Der Rekurrent habe für seine Arbeitstätigkeit und für seinen Unternehmergewinn nur eine einheitliche Einnahme: seinen Gewinnanteil, welcher im ganzen durch seine persönliche Betätigung in Baden für das dortige Gewerbe verdient werde und deshalb wohl auch in Baden zu versteuern sei. Übrigens hätten die zürcherischen Steuerbehörden bisher nie den Standpunkt eingenommen, daß in Zürich nur ein Teilbetrag des Einkommens zur Besteuerung herangezogen werden solle; wäre

dies geschehen, so hätte der Rekurrent auch gegen die Höhe der Taxation Einspruch erhoben. Die zürcherischen Behörden hätten jedenfalls nicht das Recht, den Reingewinn der Brüder Brandeis nach Willkür und ohne jede Anzeige zu scheiden in einen Ertrag der Arbeitsleistung und einen Geschäftsertrag. Der Vergleich der Stellung des Rekurrenten mit derjenigen des Direktors oder des Prokuristen eines Geschäfts gehe fehl; denn der Gehalt eines solchen werde auf dem Spesenkonto des Geschäfts vom Reingewinn abgeschrieben, hier dagegen beziehe sich die Steuer taxation in Baden auf das ganze Einkommen der beiden Geschäftsteilhaber Emil und Louis Brandeis.

E. Seitens des Kantons Aargau, welchem ebenfalls Gelegenheit zur Stellungnahme gegenüber dem streitigen zürcherischen Steueransprüche gegeben worden ist, hat der Gemeinderat Baden mit Zuschrift vom 21. September 1908 erklärt, der Rekurs berühre den dortigen, übrigens für die Jahre 1907 und 1908 längst unangefochten in Rechtskraft erwachsenen Steueranspruch in keiner Weise; denn mit dem als Erwerb der Kollektivgesellschaft J. Brandeis Söhne zur Versteuerung herangezogenen 8000 Fr. sei lediglich der Gesellschaftserwerb eingeschätzt worden; dieser Ansatz sei berechtigt, auch wenn die Gesellschafter „ihren Unterhalt“ mit in Abrechnung brächten.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. In der aus dem bundesrechtlichen Verbote der Doppelbesteuerung (Art. 46 Abs. 2 BB) abgeleiteten interkantonalen Steuerpraxis hat das Bundesgericht speziell das Recht der Einkommensbesteuerung grundsätzlich dem Wohnorte des Steuerpflichtigen zuerkannt. Als Ausnahme von diesem Grundsatz hat es jedoch die Besteuerung des aus einem auswärtigen Handels- oder Gewerbebetriebe des Steuerpflichtigen fließenden Einkommens dem Orte dieses Betriebes überlassen und insbesondere festgestellt, daß der Geschäftsgewinn einer Kollektivgesellschaft an deren Sitz, und nicht am anderweitigen Wohnsitz der einzelnen Gesellschafter, zu versteuern sei (s. neuestens das Urteil i. S. Morgenthaler, *AS 33 I Nr. 114 Grw. 3 S. 716*). Diese Steuerverteilung basiert auf der wirtschaftlichen Beziehung und Zuständigkeit der Einkommensquellen (vergl. Schanz, *Zur Frage der Steuerpflicht, im*

*Finanzarchiv 9 [1892] S. 365 ff., spez. S. 368 und 372 ff.*). Die separate Geschäftsbesteuerung speziell trägt dem Umstande Rechnung, daß das im betreffenden Geschäft eingesetzte und die Grundlage seines Betriebes bildende Vermögen wirtschaftlich völlig dem Orte des Geschäftssitzes angehört. Bei dieser Geschäftsbesteuerung wird das Geschäftsunternehmen formell als selbständiges, neben den Personen der Geschäftsinhaber stehendes Steuersubjekt behandelt. Folglich kann als am Geschäftssitze steuerpflichtiger Geschäftsgewinn nur betrachtet werden der Reinertrag des Geschäfts als solchen, d. h. der aus dem Geschäftsbetrieb nach Deckung der Betriebsunkosten resultierende Überschuß. Betriebsunkosten aber stellen die gesamten für den Betrieb aufgewendeten und in Geld bewertbaren Leistungen dar, und zu diesen gehört natürlich auch die persönliche Tätigkeit aller oder einzelner Geschäftsteilhaber im Betriebe. Die geschäftliche Betätigung eines Prinzipals wird denn auch aller Regel nach, entsprechend der möglicherweise durchaus gleichartigen Arbeit dritter Geschäftsangestellter, deren Löhnung kaufmännisch stets zu den Geschäftsunkosten gerechnet wird, ebenfalls mit dem Werte eines bestimmten Salärs oder Gehalts in die Passiven der Betriebsrechnung eingestellt. Wo dies aber, weil vielleicht — wie bei gleicher Kapital- und Arbeitsbeteiligung aller Geschäftsteilhaber — für deren interne Auseinandersetzung entbehrlich, nicht der Fall ist, wo somit der Überschuß der Betriebsrechnung tatsächlich das Entgelt für die persönliche Arbeit der Geschäftsteilhaber neben dem wirklichen Reinertrage des Geschäfts im angegebenen Sinne in sich schließt, besteht gleichwohl die Möglichkeit der Unterscheidung dieser beiden wirtschaftlich verschiedenen Einkommensarten zum Zwecke der Steuerverlegung. Für sie kann die im Gesellschaftsvertrage der Geschäftsteilhaber enthaltene Regelung des Bezugs der Geschäftseinkünfte, was die in Rede stehende Unterscheidung des Gehalts für persönliche Arbeit und des wirklichen, reinen Geschäftsgewinns betrifft, grundsätzlich nicht verbindlich sein, da es den Geschäftsteilhabern natürlich nicht anheimgegeben sein kann, ihre Steuerpflicht mit Bezug auf die Steuerhoheit der mehreren interessierten Kantone bei gegebenen Geschäftsverhältnissen nach ihrem vertraglichen Belieben zu gestalten. Es muß vielmehr, insbesondere wenn

vertraglich und buchhaltungsgemäß gar kein Salär für tatsächlich geleistete persönliche Arbeit eines Geschäftsteilhabers mit Domizil in einem andern Kanton, als demjenigen des Geschäftsführers, ausgeschieden ist, der Verständigung der beiderseitigen Steuerbehörden, eventuell dem Entscheide des Bundesstaatsgerichtshofes, vorbehalten bleiben, die fragliche Steuerverteilung den jeweiligen Verhältnissen gerechterweise entsprechend vorzunehmen (vergl. hiezu das bereits angezogene Urteil i. S. Morgenthaler, a. a. O., Erw. 3 in fine).

2. Aus der vorstehenden allgemeinen Erwägung folgt für den gegebenen Fall, daß der Kanton Zürich grundsätzlich berechtigt ist, den in Zürich wohnhaften Rekurrenten für den seiner persönlichen Mitarbeit im Geschäft der Kollektivgesellschaft J. Brandeis Söhne, in Baden, entsprechenden Betrag des von ihm nach seiner Angabe lediglich als „Geschäftsgewinn“ bezogenen Einkommens zu besteuern. Der gegen diese grundsätzliche Steuerberechtigung Zürichs gerichtete Rekurs erweist sich somit als unbegründet. Dagegen ist die danach in Zürich zu versteuernde Quote des „Geschäftsgewinns“ gemäß dem Verbote der interkantonalen Doppelbesteuerung natürlich der aargauischen Steuerhoheit entzogen. Die Höhe seiner Steuerveranlagung in den beiden Kantonen für das streitige Steuerjahr (1907) aber hat der Rekurrent nicht angefochten, obschon er wissen mußte, daß speziell die den Rekursgegenstand bildende zürcherische Taxation — entgegen seiner Behauptung in der Rekurschrift gegenüber dem regierungsrätlichen Entscheide — nicht sein Geschäftseinkommen in Baden schlechthin umfaßte, da die Verfügung der Finanzdirektion vom 22. Juli 1908 ausdrücklich betont, daß die unteren Steuerbehörden mit dem Ansatze von 5000 Fr. lediglich sein Arbeitseinkommen, für seine persönlichen Dienste im Geschäft, besteuerten. Es muß daher bei den beiderseitigen Taxationen, vorläufig wenigstens, ohne weiteres sein Bewenden haben. Dagegen ist dem Rekurrenten jedenfalls unbenommen, die Frage der Angemessenheit dieser Taxationen in ihrem Zusammenhange für zukünftige Steuerperioden aufzuwerfen und eventuell ebenfalls im staatsrechtlichen Rekursverfahren zur Entscheidung bringen zu lassen. Übrigens scheint ihm der Schluppassus des angefochtenen Entscheides des zürche-

rischen Regierungsrates bezüglich des Ansatzes pro 1907 nach den Befund der Steuerexpertenkommission vorzubehalten, welchem durch diesen Rekursentscheid natürlich nicht präjudiziert wird.

Demnach hat das Bundesgericht  
erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.

**102. Urteil vom 18. November 1908 in Sachen  
Alpinis-Brunnen, Kom. A.-G. (Müller, Gretler & Cie.)  
gegen Wilthof und Kanton Luzern  
(Gemeinde Wohlen und Kanton Aargau).**

*Steuerpflicht einer Gesellschaft, die die Ausbeutung und den Betrieb einer Mineralwasserquelle zum Gegenstand hat und in einem vom Kanton, in dem die Quelle liegt und ausgebeutet wird (i. c. Luzern) verschiedenen Kanton (i. c. Aargau) ihren kaufmännischen Sitz hat. Teilung der Steuerhoheit.*

Das Bundesgericht hat  
auf Grund folgender Aktenlage:

A. Unter der Firma „Alpinis Brunnen Kom.-A.-G. (Müller, Gretler & Cie.) in Wohlen“ ist am 6. Februar 1908 eine Kommandit-Aktiengesellschaft mit Sitz und Verwaltung in Wohlen (Aargau) gegründet worden, deren unbeschränkt haftende Mitglieder Max Müller-Gretler und Louis Gretler, beide in Wohlen, sind. Zweck der Gesellschaft ist, gemäß § 2 ihrer Statuten, „der „Erwerb, Ausbau und Betrieb der bisher von der Firma Gretler & Cie. in Wohlen besessenen Mineralwasserquelle beim Bad „Knutwil, sowie der Versandt des dort entspringenden Mineral- und Tafelwassers“. Als Versandtstelle bezeichnen die Statuten das Bad Knutwil. Der Generalversammlung steht das Recht zu, „den Betrieb auch ähnlicher anderer Geschäfte zu beschließen“. Das Gesellschaftskapital ist auf 300,000 Fr. festgesetzt und eingeteilt in 600 Namenaktien zu 500 Fr., von denen die beiden unbeschränkt haftenden Gesellschafter zusammen 200 Stück über-