

gerechterweise die Möglichkeit geboten sein muss, nötigenfalls durch Anrufung der bundesgerichtlichen Rekursinstanz zu der ihm für die Zwangsenteignung gebührenden vollen Entschädigung zu gelangen — jedesmal dann, wenn er im Rekursverfahren mit einem nach dem erwähnten Masstabe nicht unerheblichen Betrag obsiegt, mit den Kosten der zur Klarstellung dieses erhöhten Anspruches erforderlichen Beweiserhebung aller Regel nach nicht belastet werden soll. Dieser Auffassung entspricht die vorliegende Kostenverteilung, wonach der Ueberforderung des Expropriaten durch Wettschlagung der Parteikosten des Instruktionsverfahrens Rechnung getragen worden ist. Der Instruktionsantrag ist somit auch im angefochtenen Kostenpunkte zu bestätigen.

Demnach hat das Bundesgericht

erkannt:

Der Urteilsantrag der Instruktionskommission vom 25. Februar 1914 wird in allen Teilen zum Urteil erhoben.

A. STAATSRECHT — DROIT PUBLIC

I. GLEICHHEIT VOR DEM GESETZ

(RECHTSVERWEIGERUNG)

ÉGALITÉ DEVANT LA LOI

(DÉNI DE JUSTICE)

15. Urteil vom 8. Mai 1914 i. S. « Schweizer A.-G. für Kühlmaschinen L. A. Riedinger in Zürich » gegen Zürich.

Die von den zürcherischen Steuerbehörden beobachtete Praxis, wonach die zürcherischen Aktiengesellschaften nur für die Reserven, die zürcherischen Filialen auswärtiger (ausserkantonaler und ausländischer) Aktiengesellschaften dagegen auch für einen proportionalen Teil des Aktienkapitals zur Vermögenssteuer herangezogen werden, verstösst nicht gegen die Rechtsgleichheit.

A. — Nachdem das Bundesgericht durch Urteil vom 13. Februar 1913 *) die staatsrechtliche Beschwerde der heutigen Rekurrentin gegen einen Entscheid des Regierungsrates von Zürich, durch den festgestellt worden war, dass die Rekurrentin steuerrechtlich nicht als selbstständige zürcherische Aktiengesellschaft, sondern als Filiale einer auswärtigen (deutschen) Aktiengesellschaft (nämlich der L. A. Riedinger Maschinen- und Bronze-warenfabrik A.-G. in Augsburg) zu betrachten sei, im Sinne der Erwägungen abgewiesen hatte, hat die vom Bezirksgericht Zürich bestellte Expertenkommission als letztinstanzliche kantonale Taxationsbehörde das im Kanton Zürich steuerpflichtige Vermögen der Rekurrentin für die Jahre 1911 und 1912 auf 46,000 und 84,000 Fr. festgesetzt.

*) Nicht publiziert.

Als steuerpflichtiges Vermögen wurde dabei betrachtet: derjenige Bruchteil des gesamten Betriebskapitals (Aktienkapital des Augsburger Hauptgeschäftes und der Zürcher Filiale zuzüglich der Reserven beider), der dem Verhältniss des in Zürich erzielten Umsatzes zum Umsatze des gesamten Geschäftes in den betreffenden Jahren entsprach.

B. — Gegen diesen Entscheid der Expertenkommission hat die Schweizer A.-G. für Kühlmaschinen L. A. Riedinger neuerdings den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht ergriffen und beantragt, er sei als im Widerspruch zu Art. 4 BV stehend aufzuheben und es sei der Regierungsrat von Zürich, bezw. die Expertenkommission anzuweisen, die Rekurrentin nach den gleichen Grundsätzen zu besteuern wie die übrigen zürcherischen Aktiengesellschaften. Es wird ausgeführt: nach feststehender Praxis der zürcherischen Steuerbehörden gelte bei inländischen, d. h. im Kanton Zürich domizilierten Aktiengesellschaften das Aktienkapital als fremdes Vermögen, nämlich als solches der Aktionäre, und würden demnach nur die Reserven und der Reingewinn der Besteuerung unterworfen. Irgendwelche gesetzlichen Bestimmungen, welche es gestatteten, die zürcherischen Filialen auswärtiger Aktiengesellschaften anders zu behandeln, bestünden nicht. Die Anweisungen an die Steuerkommissäre, welche der Regierungsrat erlasse, könnten nicht Recht bilden; sie würden übrigens auch gar nicht respektiert. Ebenso wenig liessen sich für eine solche verschiedene Behandlung innere Gründe geltend machen. Insbesondere könne dafür nicht etwa angeführt werden, dass das Aktienkapital auswärtiger Gesellschaften sich regelmässig in der Hand auswärtiger Personen befinde und sich daher der Besteuerung bei den Aktionären entziehe oder dass der Gewinn in auswärtige Taschen fliesse. Beides seien wirtschaftliche Erwägungen, die vor dem Postulate der rechtsgleichen Behandlung, auf die auch der in einem schweizerischen Kanton nie-

derlassene Deutsche, bezw. die Filialen einer deutschen Aktiengesellschaft gemäss dem schweizerisch-deutschen Niederlassungsvertrage Anspruch hätten, nicht standzuhalten vermöchten. Der Entscheid der Expertenkommission sei daher schon aus diesem Gesichtspunkte aufzuheben. Er müsse aber auch noch aus dem weiteren Grunde als willkürlich bezeichnet werden, weil das Aktienkapital und die Reserven der Augsburger Gesellschaft nicht, auch nicht zu einem Bruchteile Eigentum der Rekurrentin seien, der Besteuerung aber nur das eigene Vermögen des Pflichtigen unterliegen könne.

C. — Das Bezirksgericht Zürich, bezw. die von ihm bestellte Expertenkommission haben auf Vernehmlassung mit der Motivierung verzichtet, dass die mit dem Rekurs aufgeworfenen Fragen nicht solche der Taxation, sondern der Steuerpflicht seien, deren Erledigung nach dem Gesetz in die Kompetenz der Finanzdirektion bezw. des Regierungsrates falle.

Der Regierungsrat hat auf Abweisung des Rekurses angetragen und zur Unterstützung u. a. ausgeführt: das zürcherische Steuergesetz definiere den Begriff des steuerpflichtigen Vermögens nicht, sondern erkläre in dem massgebenden § 2 litt. a der Vermögenssteuer unterworfen: « das in oder ausser dem Kantone befindliche Gut einer im Kanton bestehenden Korporation. » Die Steuerbehörden seien somit berechtigt, die Aktiengesellschaften für alle diejenigen Aktiven zu besteuern, welche sich wirtschaftlich als Vermögen der Gesellschaft darstellen, wozu nach feststehender Rechtsprechung des Bundesgerichtes in Doppelbesteuerungssachen auch das Aktienkapital gerechnet werden dürfe. Die Praxis habe sich jedoch — und zwar schon seit dem Bestehen des Gesetzes, wofür auf die Taxationsanleitungen aus den Jahren 1873—1912 verwiesen werde — dahin ausgebildet, dass zwischen im Kanton Zürich domizilierten und auswärtigen Aktiengesellschaften, die im Kanton eine Filiale oder sonstige Vertretung hätten,

unterschieden werde, indem bei ersteren lediglich die Reserven, bei letzteren dagegen eine der Bedeutung des zürcherischen Geschäftsbetriebes entsprechende Quote des gesamten Betriebskapitals (Aktienkapital und Reserven), der Vermögenssteuer unterworfen werden. Ein Verstoß gegen das Gesetz liege darin nicht, weil dieses wie bereits bemerkt, die Frage überhaupt nicht regle. Ebensovienig werde dadurch die Rechtsgleichheit verletzt, da die gemachte Unterscheidung sich durch triftige Gründe rechtfertige. Die zürcherischen Steuerbehörden hätten die liberale Auffassung vertreten, dass das Aktienkapital, Genossenschaftskapital und dergl. nur einmal erfasst werden solle, entweder bei den Aktionären als Besteuerung der einzelnen Aktien oder bei der Gesellschaft als Besteuerung des Aktienkapitals. Wenn sie auf Grund dieses Prinzips die zürcherischen Gesellschaften nur für die Reserven, die auswärtigen dagegen auch für einen Teil des Aktienkapitals besteuert haben und besteuern, so seien sie dabei von der Voraussetzung ausgegangen, dass die Aktien zürcherischer Gesellschaften sich in der Hauptsache in den Händen von Kantons-einwohnern befänden und daher bereits von den Aktionären versteuert würden, während umgekehrt bei auswärtigen Gesellschaften anzunehmen sei, dass auch die Aktionäre im Auslande wohnten und der Aktienbesitz sich daher der Besteuerung im Kanton Zürich entziehe. Dass diese Auffassung über die Verteilung des Aktienbesitzes heute vielleicht nicht mehr in dem Umfange zutreffen möge, wie es bei den einfachen Verhältnissen der siebziger Jahre, unmittelbar nach dem Inkrafttreten des Steuergesetzes der Fall gewesen sei, sei zuzugeben, könne aber noch nicht dazu führen, die gedachte Praxis als Willkür und Verletzung der Rechtsgleichheit zu bezeichnen. Auch der Hinweis auf den schweizerisch-deutschen Niederlassungsvertrag gehe fehl, da die zürcherischen Filialen ausserkantonaler Aktiengesellschaften nach

denselben Grundsätzen behandelt würden wie diejenigen ausländischer Firmen.

Das Bundesgericht zieht
in Erwägung:

1. — Soweit die Beschwerde sich gegen die Mitberücksichtigung der Betriebsmittel des Augsburger Stammhauses (Aktienkapital und Reserven) bei der Taxation richtet und sie deshalb als willkürlich anführt, weil die betr. Vermögenskomplexe nicht zum Vermögen der Rekurrentin gehörten, sondern Eigentum der Augsburger Stammgesellschaft seien, kann darauf von vorneherein nicht eingetreten werden, weil dieser Einwand schon im früheren Verfahren erhoben, aber durch das Urteil vom 13. Februar 1913 mit der Begründung zurückgewiesen worden ist, die Eigenschaft der Rekurrentin als zivilrechtlich selbständigen Rechtssubjekts hindere es nicht, sie steuerrechtlich lediglich als unselbständigen Zweigbetrieb des Augsburger Stammgeschäftes zu behandeln, somit abgeurteilte Sache vorliegt.

2. — Zu prüfen bleibt demnach lediglich der weitere Vorwurf, dass die Behandlung des Aktienkapitals (nämlich des eingezahlten Kapitals des Zürcher und eines Teiles des Kapitals des Augsburger Geschäftes) als steuerpflichtigen Vermögens gegen die Rechtsgleichheit verstosse. In Bezug hierauf kann das Eintreten auf den Rekurs nicht verweigert werden, weil die Behandlung dieses Beschwerdegrundes in dem früheren Urteile als verfrüht abgelehnt und der Rekurrentin das Recht seiner Erneuerung nach Erledigung des Taxationsverfahrens ausdrücklich vorbehalten worden ist. Materiell erweist auch er sich als unbegründet.

Wie der Regierungsrat zutreffend ausführt, enthält das Zürcherische Gesetz über die Vermögens-, Einkommens- und Aktivbürgersteuer vom 24. April 1870 keine besonderen Grundsätze über die Besteuerung von Aktien-

gesellschaften, sondern beschränkt sich darauf in seinem § 2 litt. a zu erklären, dass der Vermögenssteuer unterliege: « das in und ausser dem Kanton befindliche Gut eines im Kanton wohnenden Bürgers oder Niedergelassenen oder einer im Kanton bestehenden Korporation. » Die Besteuerung kann sich somit grundsätzlich auf alle Werte erstrecken, welche Bestandteil des « Gutes », Vermögens der Gesellschaft sind. Dass dazu aber an sich auch das Aktienkapital gehört, kann keinem Zweifel unterliegen und wird denn auch von der Rekurrentin im Grunde nicht bestritten. Vielmehr ficht sie die Besteuerung ihres Aktienkapitals — abgesehen von dem in Erw. 1 zurückgewiesenen Argumente — ausschliesslich aus dem Gesichtspunkte der Verletzung der formellen Rechtsgleichheit an, weil es mit dieser nicht verträglich sei, das Aktienkapital lediglich bei den Filialen auswärtiger Aktiengesellschaften zu besteuern, dagegen bei den zürcherischen Aktiengesellschaften steuerfrei ausgehen zu lassen. Dass diese Ungleichheit in der rechtlichen Behandlung an sich besteht, ist nicht bestritten. Das Schicksal des Rekurses hängt daher davon ab, ob sie sich durch sachliche Gründe rechtfertigen lasse. Dabei kann nach bekannter Regel nicht verlangt werden, dass diese Gründe schlechthin zwingend seien, es genügt, dass sie sich in guten Treuen vertreten lassen und dass ihre tatsächlichen Voraussetzungen wenigstens in der Mehrzahl der Fälle zutreffend sind. Die Frage, ob dies hier der Fall sei, darf bejaht werden.

Zwar ist nicht zu leugnen, dass die der angefochtenen Praxis der zürcherischen Steuerbehörden zu Grunde liegende tatsächliche Präsomtion, dass die Aktien zürcherischer Gesellschaften sich hauptsächlich in den Händen von Kantonsewohnern, diejenigen auswärtiger Aktiengesellschaften dagegen im Besitz auswärtiger Aktionäre befinden, häufig, insbesondere bei den grossen Finanz- und Industriegesellschaften, nur sehr beschränkt zu-

treffen dürfte. Für die Mehrzahl der Fälle, die mittleren und kleinen Gesellschaften, wird sie aber auch heute noch doch wohl in der Hauptsache als richtig angesehen werden dürfen. Jedenfalls kann nicht gesagt werden, dass sie unhaltbar sei: ist doch gerade im vorliegenden Falle festgestellt, dass sich das gesammte Aktienkapital der Schweiz. A.-G. für Kühlmaschinen L. A. Riedinger in deutschen Händen, nämlich in denjenigen der Augsburger Stammgesellschaft befindet. Geht man davon aus, so lässt sich aber auch die verschiedene rechtliche Behandlung der zürcherischen und der auswärtigen Aktiengesellschaften hinsichtlich der Besteuerung des Aktienkapitals vom Standpunkt des Art. 4 BV nicht beanstanden, da sie dann in der Tat, wie dies der Regierungsrat tut, mit der Erwägung gerechtfertigt werden kann, dass das Aktienkapital der zürcherischen Gesellschaften schon von den Aktionären versteuert werde und durch seine Besteuerung bei der Gesellschaft daher wenn auch nicht juristisch, so doch wirtschaftlich eine Doppelbesteuerung entstände, während es sich bei den auswärtigen Gesellschaften, wenn nicht diese selbst dafür veranlagt würden, überhaupt der Besteuerung entzöge, hierin aber eine Verschiedenheit der tatsächlichen Verhältnisse liegt, die ohne Frage bei der Bestimmung des Umfangs der Steuerpflicht berücksichtigt werden darf. Anders läge die Sache nur dann, wenn die Besteuerung des Aktienkapitals sich auf die Filialen ausserschweizerischer Aktiengesellschaften beschränkte. Dies behauptet aber die Rekurrentin selbst nicht. Vielmehr muss nach den Ausführungen des Regierungsrates und den von ihm eingereichten Belegen als festgestellt gelten, dass die ausserschweizerischen und die ausserkantonalen schweizerischen Gesellschaften in dieser Beziehung durchaus gleich behandelt werden, womit sich auch der von der Rekurrentin — übrigens nur nebenbei und ohne nähere Substantiierung — erhobene Vorwurf einer Verletzung des schwei-

zerisch-deutschen Niederlassungsvertrages ohne weiteres erledigt.

Demnach hat das Bundesgericht

erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.

16. Arrêt du 11 juin 1914 dans la cause Bigar contre Vaud.

Déni de justice en matière d'impôt. Apports sociaux dissimulés sous la forme de prêts faits à la Société. Droit du fisc de tenir compte de la situation économique réalisée et non de la forme juridique qui lui a été donnée.

A. — La Société en nom collectif Bigar frères & C^{ie} exploite à Lausanne un commerce d'assortiments en tous genres sous l'enseigne « A l'Innovation. » Un premier contrat de société avait été conclu à Genève le 1^{er} septembre 1906 entre André et Georges Bigar et Henri et Ernest Maus. Il a été remplacé le 28 mai 1910 par un contrat conclu entre les mêmes personnes à l'exception de André Bigar qui a été remplacé par son frère Pierre. Aux termes du contrat du 28 mai 1910 — qui porte que ses effets remonteront au 1^{er} janvier 1910 — le siège social est à Lausanne; il n'est pas fait d'apport en espèces, chaque associé apportant son crédit personnel et laissant dans la Société sa part aux installations, rayonnages, etc., déjà amortis; les bénéfices et les pertes se répartissent également entre les quatre associés.

Le même jour la Société Bigar frères & C^{ie} a passé des contrats, d'une part avec chacun des frères Bigar et, d'autre part, avec Maus frères, société en nom collectif formée à Genève entre les deux frères Maus qui font partie de la Société Bigar frères & C^{ie}. Aux termes des contrats avec les deux frères Bigar, ceux-ci sont nommés directeurs-gérants du commerce avec appointe-

ments fixes. Quant au contrat avec Maus frères il dispose ce qui suit :

Art. 1. Maus frères se chargent de régler les factures relatives à toutes marchandises destinées aux magasins de Bigar frères et C^{ie} en faisant les avances nécessaires à ces paiements.

Art. 2. Bigar frères & C^{ie} verseront directement soit à Maus frères soit à une banque à désigner le montant des recettes après déduction des frais généraux.

Art. 3. Maus frères ouvriront à Bigar frères & C^{ie} un compte courant dans lequel figureront les valeurs faisant l'objet des clauses 1 et 2, ces valeurs étant productives d'intérêt à 5 % dès leur échéance.

Art. 4. Il sera bonifié à Maus frères une provision de 5 % sur toutes les factures payées par eux pour le compte de Bigar frères & C^{ie}. Exception est faite pour les marchandises sortant directement des magasins de Maus frères.

Art. 5. L'agio et les bonifications de fin d'année seront au profit de Maus frères.

Art. 6. Il ne sera prélevé aucun frais de bureau ou d'achat de la part de Maus frères.

Art. 7. Le présent contrat est fait pour toute la durée du contrat de société intervenu en date de ce jour.

B. — Pour 1908 Bigar frères & C^{ie} ont indiqué comme fortune mobilière soumise à l'impôt 290 800 fr.

Pour 1909 ils ont indiqué zéro « pour le motif que toutes les marchandises sont dues au siège central à Genève qui les fournit à la succursale de Lausanne et débite celle-ci de leur prix de facture. » La Commission de district ayant fixé à 320 000 fr. leur fortune mobilière, ils ont recouru à la Commission centrale en expliquant que c'est par erreur qu'ils ont parlé d'un siège social à Genève; le siège de la Société est bien Lausanne, mais ce qui est déterminant pour l'impôt c'est que toutes les marchandises sont fournies par Maus frères et que, déduction faite de la dette envers cette maison, la Société