

## 52. Urteil vom 16. Dezember 1915

## i. S. Magazine zum Globus A.-G. gegen Zürich.

Begriff des Grundeigentums i. S. von § 137 litt. e des zürcherischen Gemeindegesetzes. Die Praxis der zürcherischen Behörden, wonach die hier vorgesehene Liegenschaftsteuer unter Umständen auch einem anderen als dem im Grundbuch als Eigentümer eingetragenen Subjekt auferlegt werden kann, sofern seine Stellung zur Liegenschaft wirtschaftlich derjenigen eines Eigentümers gleichkommt, verstösst nicht gegen Art. 4 BV. Anwendung des Grundsatzes im einzelnen Fall. Willkür?

A. — Die Magazine zum Globus in Zürich, eine Aktiengesellschaft mit einem Kapital von 5,000,000 Fr., die laut Handelsregistereintrag den « Verkauf von Handelsartikeln aller Art, die Erstellung gewerblicher Fabrikate, sowie den Betrieb von anderen Unternehmungen und die Beteiligung an solchen » zum Zwecke hat und neben ihrem Hauptsitze Zürich in verschiedenen anderen Städten Zweigniederlassungen unterhält, ist von der Steuerkommission der Stadt Zürich laut Anzeige vom 28. Dezember 1914 für Grundbesitz in Zürich mit 500,000 Fr. eingeschätzt worden. Die Taxation stützt sich auf § 137 litt. e des zürcherischen Gemeindegesetzes, wonach Aktiengesellschaften (neben der allgemeinen Rein-Vermögenssteuer) ihr in der Gemeinde gelegenes Grundeigentum zum vollen Werte zu versteuern haben. Das Grundeigentum, auf welches sie sich bezieht, sind die Liegenschaften Hohlstrasse 176 und Löwenstrasse 37, 39 und 41 in Zürich. Als Eigentümer derselben ist im Grundbuch die « Schweizerische Liegenschaftengenossenschaft » in Zürich eingetragen. Letztere ist ihrerseits aus der im Jahr 1900 gegründeten Genossenschaft « Warenhaus Globus » hervorgegangen, welche die erwähnten heute des Liegenschaftengenossenschaft zugefertigten Liegenschaften erworben und das jetzt von der A.-G. Globus geführte Warengeschäft betrieben hatte. Im Jahr 1907

wurde der Name der Genossenschaft in den jetzigen umgeändert und der Genossenschaftszweck auf die « Erwerbung, Verwaltung und Veräusserung von Liegenschaften » beschränkt. Das Warengeschäft ging an die neugegründete A.-G. Magazine zum Globus über. Während des Jahres 1914 war die Liegenschaft Hohlstrasse 176 ganz an die A.-G. Globus zu einem Zins von 20,000 Fr. vermietet : in den Liegenschaften Löwenstrasse 37, 39 und 41 verfügte die A.-G. laut Mietvertrag über Räumlichkeiten, für die sie mehr als zwei Drittel sämtlicher Mietzinseinnahmen aus den fraglichen Gebäulichkeiten (33,000 Fr. von 48,200 Fr.) entrichtete. Die A.-G. benutzt in Zürich ausserdem und zwar für ihr Hauptgeschäft (Warenhaus) eine der Genossenschaft « Union » gehörende Liegenschaft « Papierwerd », Bahnhofbrücke 1. Andererseits besitzt die Liegenschaftengenossenschaft ausser den genannten Liegenschaften noch ein Wohnhaus, Bahnhofplatz 1 in Zürich, das in keiner Weise für Zwecke des Globus in Anspruch genommen ist.

Gestützt auf diesen Sachverhalt erhob die A.-G. Magazine zum Globus gegen die ihr durch die Taxationsanzeige vom 28. Dezember 1914 mitgeteilte Einschätzung Einsprache bei der zürcherischen Finanzdirektion, mit der Begründung, dass sie keinerlei Grundeigentum besitze. In ihrer Vernehmlassung auf die Einsprache führte die Steuerkommission der Stadt Zürich aus : Die Schweizerische Liegenschaftengenossenschaft sei finanziell ganz im Besitz des Globus. Von dieser Gesellschaft und der nötigen Anzahl von Genossenschaftern, die zugleich Grossaktionäre des Globus seien, stamme das Genossenschaftskapital. Die in der Bilanz der Genossenschaft unter dem Titel Kreditoren gebuchte Schuld von 139,390 Fr. 50 Cts. sei eine Kontokorrentschuld an den Globus. Ebenso besitze dieser den grössten Teil der II. Hypotheken des Liegenschaftenschuldenkontos. Als Hauptaktivum der Bilanz der Genossenschaft erschienen die in verschiedenen Städten gelegenen Geschäftsgebäude des Globus. In den Liegenschaf-

ten Löwenstrasse 37, 39, 41 in Zürich unterhalte der Globus ausgedehnte Verkaufsräume und Magazine; die Liegenschaft Hohlstrasse 176 werde von ihm als Zentralmagazin benützt. Nach einem Zirkular an die Warengläubiger des Globus, welches die Schweizerische Revisionsgesellschaft in Zürich im November 1914 versandt habe, stünden sogar alle nachgehenden Hypotheken der Liegenschaftengenossenschaft dem Globus zu und dienten ihm alle ihre Liegenschaften. Endlich befinde sich die Verwaltung der Genossenschaft vollständig in den Händen der Aktiengesellschaft, Sitz und Bureaux jener seien in den Räumen des Globus in Zürich; die Geschäftsführung werde von Personen besorgt, die gleichzeitig dem Verwaltungskörper des Globus angehörten.

Im Anschluss an diese Ausführungen verwarf die Finanzdirektion am 20. Mai 1915 die Einsprache der A.-G. Magazine zum Globus mit nachstehender Begründung: nach dem Wortlaut des Gemeindegesetzes sei der steuerrechtliche Begriff des « Grundeigentums » nicht ohne weiteres mit dem zivilrechtlichen Eigentumsbegriff identisch, in dem Sinne, dass Aktiengesellschaften nur steuerpflichtig wären für Liegenschaften, die ihnen notarialisch zugefertigt seien. Finanzdirektion und Regierungsrat hätten daher erklärt und das Bundesgericht habe sie darin geschützt, dass die Vorschrift des § 137 litt. e des Gemeindegesetzes auch auf solche Fälle Anwendung finden könne, wo Grundeigentum nach den massgebenden wirtschaftlichen Verhältnissen als einer Aktiengesellschaft gehörig betrachtet werden müsse, obwohl es nicht auf deren Namen im Notariatsprotokoll eingetragen sei. Ferner sei die Steuerpflicht auf Grund der zitierten Vorschrift ausgedehnt worden auf Unternehmungen, die zwar als Genossenschaften konstituiert seien, ihrem Wesen nach aber offensichtlich Aktiengesellschaften gleichkämen. Die Frage, wann ein derartiger Tatbestand vorliege, bei dem mit den tatsächlichen Verhältnissen nicht übereinstimmende zivilrechtliche Formen zur Umgehung des

§ 137 litt. e des Gemeindegesetzes geschaffen worden seien, müsse in jedem einzelnen Fall geprüft werden. Nach der bisherigen Praxis sei dies jedenfalls dann anzunehmen, wenn Aktiengesellschaft und Genossenschaft nachgewiesenermassen wirtschaftlich zusammengehörten und Liegenschaften in Frage ständen, die ganz oder teilweise für die eigenen Zwecke der Aktiengesellschaft dienten. Beides treffe hier zu. Die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit von Aktiengesellschaft und Genossenschaft ergebe sich einwandfrei aus den Feststellungen der Steuerkommission Zürich, wonach das Genossenschaftskapital vom Globus aufgebracht worden, dieser ausserdem Hauptgläubiger der laufenden Passiven sei und die Verwaltung der Genossenschaft vollständig in den Händen der Aktiengesellschaft liege, und die Benützung der fraglichen Lokalitäten durch die Rekurrentin sei nicht bestritten.

Die A.-G. Magazine zum Globus focht diesen Entscheid auf dem Wege des Rekurses an den Regierungsrat als verfassungs- und gesetzwidrig an:

a) weil für den Umfang der Steuerpflicht gemäss § 143 Abs. 2 des Gemeindegesetzes der genehmigte Steuerverleger massgebend sei, in diesem, der schon im Frühjahr 1914 aufgelegt worden, aber die Rekurrentin mit einer Steuer für in Grundbesitz bestehendes Vermögen, wie sie nun verlangt werde, nicht belegt worden und eine nachträgliche Abänderung des Verlegers unzulässig sei;

b) weil die angefochtene Taxation zu einer Doppelbesteuerung führe, indem daneben auch die Schweizerische Liegenschaftengenossenschaft in Form der allgemeinen Vermögenssteuer für ihr ganzes Vermögen, also auch für die streitigen Liegenschaften, besteuert werde;

c) weil die blosser wirtschaftliche Zugehörigkeit noch keine Steuerpflicht begründe und überdies hier auch nicht vorhanden sei, indem Aktiengesellschaft und Genossenschaft zwei nach ihrem Zweck und ihrem Vermögen durchaus verschiedene, selbständige Rechtssubjekte darstellten.

Durch Entscheid vom 30. September 1915 wies der Regierungsrat den Rekurs ab, lud dabei aber immerhin die Steuerkommission Zürich ein, auch die Schweizerische Liegenschaftengenossenschaft für das Jahr 1914 noch neu zu taxieren. Aus der Motivierung ist hervorzuheben: der von der Rekurrentin geltend gemachte formelle Einwand, der Steuerverleger von 1914 sei zur Zeit ihrer Taxation schon genehmigt gewesen, sie hätte darin aber nicht als steuerpflichtig auf Grund von § 137 litt. *e* des Gemeindegesetzes figuriert und könne deshalb auch nicht mehr als steuerpflichtig behandelt werden, sei unbegründet. Die Taxationen für den Liegenschaftenbesitz von Aktiengesellschaften erfolgten durch die ordentlichen Taxationsorgane und zwar gleichzeitig mit den allgemeinen Staatssteuereinschätzungen. Es liege in der Natur der Sache, dass bei diesen Taxationen auf den Zeitpunkt der sog. Genehmigung des Verlegers nicht abgestellt werden könne. Im übrigen habe § 143, Abs. 2 des Gemeindegesetzes nach der ihm von der Praxis gegebenen Auslegung nur die Bedeutung, dass niemand zur Gemeindesteuer herangezogen werden dürfe, der im Zeitpunkt der Genehmigung des Steuerverlegers in der Gemeinde kein Steuerdomizil mehr besitze: die Berücksichtigung von nach diesem Datum eintretenden Verschiebungen in tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnissen, die zur Begründung einer Gemeindesteuerpflicht führten, werde dadurch nicht ausgeschlossen. Dementsprechend könnten und müssten auch Neutaxationen oder Aenderungen bestehender Taxationen nach § 137 litt. *e* des Gemeindegesetzes, die im ordentlichen Taxationsverfahren vorgenommen werden, im Gemeindesteuerverleger des laufenden Jahres noch nachgetragen werden. In materieller Beziehung bestehe keine Veranlassung, von der ständigen bisherigen Praxis abzuweichen, wonach zur Liegenschaftsteuer nach § 137 litt. *e* unter Umständen auch ein Nichteigentümer herangezogen werden könne, sofern der wirtschaftliche Zusammenhang der Liegenschaft mit einem steuer-

pflichtigen Gewerbebetrieb dieselbe als wirtschaftlich diesem zugehörig erscheinen lasse. Es frage sich demnach einzig, ob hier wirklich eine solche wirtschaftliche Zugehörigkeit bestehe. Das sei aber auf Grund der Feststellungen der Finanzdirektion, aus denen sich ergebe, dass das Genossenschaftskapital vollständig oder doch fast vollständig im Besitze der Aktiengesellschaft sei und dass diese das Grundeigentum der Genossenschaft ganz oder doch zu einem wesentlichen Teile für ihre eigenen Zwecke benütze, zu bejahen. Der Nachweis der Unrichtigkeit dieser Feststellungen sei der Rekurrentin nicht gelungen (was näher ausgeführt wird). Auch bedeute die gleichzeitige Besteuerung der A.-G. Globus für die streitigen Liegenschaften und der Liegenschaftengenossenschaft für ein Reinvermögen von 350,000 Fr. keineswegs eine unzulässige Doppelbesteuerung, da die Steuerpflicht für den vollen Wert des Grundeigentums und diejenige für das Reinvermögen rechtlich unabhängig nebeneinander bestünden. Aus der Vernehmlassung der Steuerkommission an den Regierungsrat müsse indessen geschlossen werden, dass die 350,000 Fr. Steuerkapital der Liegenschaftengenossenschaft nicht ausschliesslich Reinvermögen der Pflichtigen darstellten, sondern eine Summe repräsentierten, die auch wegen der Bestimmung des § 137 litt. *e* vereinbart worden sei. Es erscheine daher gerechtfertigt, auch die Liegenschaftengenossenschaft für das Jahr 1914 unter Berücksichtigung der Steuerpflicht des Globus für die fraglichen Liegenschaften noch neu einzuschätzen.

B. — Gegen diesen Entscheid des Regierungsrats hat die A.-G. Magazine zum Globus die staatsrechtliche Beschwerde an das Bundesgericht ergriffen mit dem Antrage, ihn aufzuheben und die von der zürcherischen Finanzdirektion am 20. Mai 1915 verfügte Besteuerung der Rekurrentin für die Liegenschaften Hohlstrasse 176 und Löwenstrasse 37, 39 und 41 nach § 137 litt. *e* des Gemeindegesetzes als unzulässig zu erklären. Als Rekursgrund wird Verletzung von Art. 4 BV geltend gemacht und ausgeführt:

a) Es sei willkürlich und verstosse gegen den klaren Wortlaut des § 143 Abs. 2 des Gemeindegesetzes (« Der Tag, an welchem der Steuerverleger genehmigt wird, ist massgebend für die Steuerpflicht des Einzelnen »), dass nach Genehmigung des Steuerverlegers für 1914 der Rekurrentin in Januar 1915 für das Jahr 1914 eine neue Steuer auferlegt werden wolle. Die genannte Vorschrift gehe von dem Grundsatz der Einheit der Steuerverlegung aus: der Steuerverleger erledige die Frage der Steuerpflicht für das betreffende Jahr endgiltig, es gehe daher nicht an, die Veranlagung hinterher durch Heranziehung neuer Vermögensobjekte, die in der durch den genehmigten Verleger festgestellten Einschätzung nicht enthalten seien, zu erweitern.

b) Durch das fragliche Verfahren werde überdies auch § 145 des Gemeindegesetzes verletzt, wonach die Erhebung der Gemeindesteuern auf Grund des Staatssteuerregisters des unmittelbar vorangegangenen Jahres zu erfolgen habe. Da das Staatssteuerregister für 1913 eine Besteuerung der Rekurrentin für in Grundbesitz bestehendes Vermögen nicht enthalten habe, dürfe ihr dafür auch per 1914 keine Gemeindesteuer auferlegt werden.

c) Auch materiell sei die angefochtene Besteuerung unzulässig, weil zur Liegenschaftsteuer nur der wirkliche zivilrechtliche Eigentümer herangezogen werden könne und die Voraussetzungen, unter denen die Praxis eine Ausnahme hievon zugelassen habe, hier nicht erfüllt seien. Die Annahme des Regierungsrats, dass die Liegenschaftengenossenschaft ihre Existenz nur der Absicht verdanke, den § 137 litt. e des Gemeindegesetzes zu umgehen, sei schon deshalb unhaltbar, weil die Gründung der Genossenschaft zeitlich vor derjenigen der Aktiengesellschaft liege. Im übrigen käme darauf nichts an, da eine Pflicht zur Erwerbung von Grundeigentum nicht bestehe. Dasselbe gelte in Bezug auf die weitere Behauptung, dass die Rekurrentin alle Genossenschaftsanteile der Liegenschaftengenossenschaft besitze: sie stehe im Widerspruch

mit dem Mitgliederverzeichnis der Genossenschaft und dem Handelsregistereintrag über die letzte Vorstandsbestellung (welche in beglaubigten Auszügen vorgelegt werden). Die dahingehende Bemerkung in dem Zirkular der Revisionsgesellschaft sei ungenau und es gehe nicht an, wie dies der Regierungsrat tue, darauf als auf eine « sachkundige » Aeusserung abzustellen. Gegenüber der weiteren Angabe des erwähnten Zirkulars, dass sämtliche Immobilien der Genossenschaft den Geschäftszwecken des Globus dienen, genüge es auf die unbestrittene Tatsache zu verweisen, dass der Globus gerade in dem wertvollsten Gebäude der Genossenschaft, dem Hause Bahnhofplatz 1, bis Anfangs 1915 keinen einzigen Raum benützt habe. Globus und Liegenschaftengenossenschaft seien rechtlich und wirtschaftlich durchaus selbständige Unternehmungen; sie besässen selbständige Statuten, selbständiges Vermögen, selbständige Organisation und Verwaltung. So wenig daher die Gläubiger des Globus im Falle der Insolvenz desselben auf die der Liegenschaftengenossenschaft gehörenden Liegenschaften greifen könnten, so wenig könnten sich Staat oder Gemeinde für Steueransprüche auf das in den fraglichen Liegenschaften liegende Vermögen an die A.-G. Globus halten. Die Belastung des Globus mit einer Steuer für Vermögen, welches die Liegenschaftengenossenschaft in Liegenschaften besitze, erscheine demnach als offensichtlicher Willkürakt, was sich auch daraus ergebe, dass man mit der Argumentation der Vorinstanz dazu komme, ein geteiltes Eigentum anzunehmen, d. h. die Liegenschaften zum Teil der Rekurrentin und zum Teil der Genossenschaft zuzuscheiden, und dass diese Ausscheidung ständigem Wechsel unterworfen wäre, je nach dem Umfang der Mietverhältnisse zwischen dem Globus und der Genossenschaft. Dass man sich hiebei nicht mehr auf gesetzlichem Boden, sondern auf dem reinen Willkür bewegen würde, bedürfe keiner Ausführungen. Auch werde darauf beharrt, dass das angefochtene Vorgehen der Steuerbehörden eine Doppelbe-

steuerung zur Folge habe. Und zwar trete eine solche nicht nur ein durch die gleichzeitige Besteuerung der Liegenschaftengenossenschaft für ihr Vermögen, sondern auch in Bezug auf die Besteuerung des Globus selbst. Denn wenn der angefochtene Entscheid aufrecht bliebe, wäre der Globus gezwungen, neben dem Vermögen, das durch die in seinem Besitz befindlichen Anteilscheine der Genossenschaft und die Forderungen an diese dargestellt werde, auch noch das Vermögen der Genossenschaft selbst zu versteuern. Er würde einerseits für den vollen Wert der Liegenschaften ohne Abzug der Schulden mit der Liegenschaftsteuer belastet und ihm andererseits überdies noch der Betrag der grundversicherten Schulden bei der allgemeinen Vermögensteuer als Vermögen angerechnet. Wenn nun auch, da es sich nicht um einen interkantonalen Konflikt handle, die Berufung auf Art. 46 BV ausgeschlossen sei, so müsse doch die Absurdität dieser Konsequenz einen Grund mehr dafür bilden, den angefochtenen Entscheid als willkürlich und gegen den Grundsatz der Rechtsgleichheit verstossend erscheinen zu lassen.

D. — Der Regierungsrat des Kantons Zürich und die Steuerkommission der Stadt Zürich haben auf Abweisung des Rekurses angetragen. In der Vernehmlassung jenes wird gegenüber dem ersten auf § 143, Abs. 2 des Gemeindegesetzes gestützten Beschwerdegründe bemerkt: . . .

Auf die Gegenbemerkungen zu den übrigen Beschwerdepunkten wird, soweit nötig, in den nachstehenden Erwägungen Bezug genommen werden.

Das Bundesgericht zieht  
in Erwägung:

1. und 2. — (Zurückweisung der auf die §§ 143 Abs. 2 und 145 des Gemeindegesetzes gestützten beiden ersten Beschwerdegründe.)

3. — Die Frage, ob die Praxis der zürcherischen Steuerbehörden, wonach mit der Liegenschaftsteuer nach

§ 137 litt. e des Gemeindegesetzes unter Umständen auch ein anderes Subjekt als der notarielle Eigentümer belegt werden kann, sofern seine Stellung zur Liegenschaft wirtschaftlich derjenigen eines Eigentümers gleichkommt, mit Art. 4 BV vereinbar sei, ist vom Bundesgericht schon im Falle des Luzerner Brauhauses A.-G. gegen den Regierungsrat von Zürich (Urteil vom 3. Juli 1902) beurteilt und bejaht worden. Es hat damals ausgeführt: Das Wesen der Vermögenssteuer zwingt keineswegs zu dem Schlusse, dass diese nur von dem Eigentümer der Objekte, auf welche die Steuer gelegt wird, erhoben werden könne. Die Vermögenssteuer, besonders in der Form der Grundsteuer, könne sehr wohl auch als Real- oder Objektssteuer gedacht und ausgebildet werden und in diesem Falle könne, was das steuerpflichtige Subjekt betreffe, nur gesagt werden, dass dies regelmässig der Eigentümer sei. Auch die Fassung des positiven zürcherischen Steuerrechts schliesse die vom Regierungsrat vertretene Auslegung nicht aus. Nach allgemeinem Sprachgebrauch und selbst in der Rechtssprache werde der Ausdruck « Grundeigentum » nicht selten in rein objektivem Sinne, zur Bezeichnung einer bestimmten Klasse von Vermögensgegenständen gebraucht und es werde damit nicht immer und nicht notwendigerweise die subjektive Beziehung dieser Gegenstände zu bestimmten Personen, im Sinne der rechtlichen Herrschaft, des Eigentums verbunden. Im objektiven Sinn verstanden könne das Grundeigentum in verschiedenen rechtlichen Beziehungen zu den Personen als Trägern von Rechten stehen und es komme dann für die Frage, welche dieser Beziehungen in einem bestimmten Verhältnis die rechtlich relevante sei, auf die Natur des Verhältnisses und die Art an, wie im einzelnen Falle die Beziehung sprachlich hergestellt sei. Nachdem § 137 litt. e des Gemeindegesetzes sich hiezu lediglich des Possessivums « ihr » bediene, das nicht notwendig auf eine rechtliche Herrschaft im Sinne des zivilrechtlichen Eigentums hinweise, könne daher in

der Ansicht des Regierungsrats, dass mit dem Ausdruck « Grundeigentum » lediglich das Objekt des Steueranspruchs und nicht das steuerpflichtige Subjekt bezeichnet werde, und dass zur Bestimmung des letzteren nicht auf den formellen Grundbucheintrag, sondern darauf abzustellen sei, wer sich wirtschaftlich im Genuss der Sache befinde, keine bundesrechtlich anfechtbare Rechtsverweigerung erblickt werden. Im nämlichen Sinne hat sich das Bundesgericht seither auch noch in zwei weiteren Urteilen in Sachen Aktienbrauerei Zürich (AS 30 I S. 243 Erw. 2) und in Sachen Aktienbrauerei Kardinal vom 5. Oktober 1910 ausgesprochen. Da irgendwelche neue Gesichtspunkte, welche geeignet wären, diese Argumentation zu entkräften, im Rekurse nicht angeführt werden, besteht kein Grund, heute anders zu entscheiden.

Ob im einzelnen Falle ein anderer als die im Grundbuch eingetragene Person wirtschaftlich die Stellung des Eigentümers einnehme, ist eine Tatfrage, die zu beantworten ausschliesslich den kantonalen Instanzen zukommt. Das Bundesgericht hat sich daher an deren Entscheid darüber zu halten, sofern nicht die tatsächlichen Verhältnisse dabei in offensichtlich falscher und unhaltbarer Weise gewürdigt worden sind. Letzteres behauptet nun allerdings die Rekurrentin. Die einzigen Beweismittel, auf die sich sie gegenüber den tatsächlichen Feststellungen der kantonalen Instanzen beruft — der Auszug aus dem Mitgliederverzeichnis der Liegenschaftengenossenschaft und der Handelsregistereintrag über die letzte Vorstandsbestellung bei jener — sind indessen nicht geeignet, diese Rüge zu stützen. Vergleicht man nämlich die erwähnten Aktenstücke mit dem von der Steuerkommission Zürich im kantonalen Verfahren eingelegten Geschäftsberichte des Globus für 1914, so ergibt sich, dass von den sieben im Mitgliederverzeichnis eingetragenen Genossenschaffern drei — Dr Weber, Dr Iten in Zug und Emil Brauchlin sen. in Zürich — zugleich Vorstandsmitglieder der Genossenschaft und Verwaltungsratsmitglieder der Gesellschaft

Globus sind, während zwei weitere — Werner Iten in Zug und Emil Brauchlin jun. in Zürich — ihrem Namen nach offenbar in verwandtschaftlichen Beziehungen zu den vorgenannten drei Personen stehen. Die im angefochtenen Entscheid ausgesprochene Vermutung, dass es sich bei den genannten Genossenschaffern, welche zusammen mit dem Globus die Liegenschaftengenossenschaft bilden, bloss um eine formale Mitgliedschaft handle und dass wirklicher Inhaber auch ihrer Anteilscheine der Globus sei, erscheint daher schon danach und ohne dass auf das Zirkular der Schweizerischen Revisionsgesellschaft abgestellt zu werden brauchte, als wohlbegründet. Im übrigen wäre es, wie der Regierungsrat zutreffend hervorhebt, auch unerheblich, wenn sich wirklich ein kleiner Teil der Anteilscheine in Dritthänden befände, da die Hauptfrage die ist, ob der Globus infolge seiner Beteiligung an der Genossenschaft und der Art der Zusammensetzung der Verwaltung der letzteren tatsächlich die Verfügung über sie und ihre Mittel habe, was nach den Akten ausser allem Zweifel steht. Wenn die zürcherischen Behörden aus dieser engen ökonomischen Beziehung zwischen Aktiengesellschaft und Genossenschaft — in Verbindung mit der feststehenden Tatsache, dass die erstere während des Jahres 1914 die Liegenschaft Hohlstrasse 176 ganz und die Liegenschaften Löwenstrasse 37, 39 und 41 zum grossen Teile für ihre Zwecke benützte, — geschlossen haben, dass als wirklicher, wirtschaftlicher Eigentümer und damit als liegenschaftensteuerpflichtiges Subjekt in Bezug auf die genannten Objekte nicht die Liegenschaftengenossenschaft, sondern die Aktiengesellschaft Globus anzusehen sei, so kann dieser Schluss in keiner Weise als willkürlich bezeichnet werden. So wie die Dinge hinsichtlich des Besitzes der Anteilscheine der Genossenschaft und deren Geschäftsführung nach den bundesrechtlich unanfechtbaren Feststellungen der Vorinstanzen liegen, erscheint die Liegenschaftengenossenschaft nicht als ein Gebilde von selbständigem Bestand, sondern ist in Tat

und Wahrheit lediglich die Form, unter der der Globus bestimmte Vermögensbestandteile besitzt und verwaltet. Man steht dabei nicht einmal wie in den früheren Fällen einem Strohmann mit eigener rechtlicher Existenz, sondern einer, willkürlich gewählten Gesellschaftsform gegenüber, die formell Trägerin der Rechte ist, über die tatsächlich eine andere Gesellschaft verfügt. Es liesse sich daher ohne Willkür die Ansicht vertreten, dass diese Beziehung allein schon genüge, um die Rekurrentin für den g a n z e n im Grundbuch auf den Namen der Liegenschaftengenossenschaft eingetragenen Grundbesitz als liegenschaftsteuerpflichtig nach § 137 litt. e des Gemeindegesetzes zu erklären. Daraus, dass die kantonalen Behörden nicht soweit gegangen sind, sondern die Steuerpflicht noch von dem weiteren Requisit der Benützung der Liegenschaften der Genossenschaft für die eigenen Zwecke der Aktiengesellschaft abhängig gemacht und demgemäss die Heranziehung der Rekurrentin zur Liegenschaftsteuer auf einen Teil der Liegenschaften der Genossenschaft beschränkt haben, kann die Rekurrentin keinen Beschwerdegrund ableiten. Wollte man das erwähnte Kriterium als anfechtbar betrachten, so könnte dies nur nach der Richtung der Fall sein, als es für die Rekurrentin zu günstig ist. Die Zulässigkeit der Steuer Auflage als solcher wird dadurch nicht berührt, da, um sie mit Art. 4 BV vereinbar erscheinen zu lassen, schon die übrigen vorstehend erwähnten Momente ausreichen. Die Angriffe, welche die Rekurschrift gegen die Annahme eines zwischen Genossenschaft und Aktiengesellschaft geteilten Eigentums richtet, erweisen sich daher von vorneherein als unbehelflich.

Dem Vorwurf des Entstehens einer Doppelbesteuerung ist in der Hauptsache schon durch die von der Regierung angeordnete Revision der Einschätzung der Liegenschaftengenossenschaft der Boden entzogen worden. Im ferneren muss, wie bereits bemerkt, auch eine Revision der allgemeinen Einschätzung der Rekurrentin selbst vorbehalten

bleiben, wenn und soweit ihre Heranziehung zur Liegenschaftsteuer bzw. die Behandlung als E i g e n t ü m e r von Liegenschaften, in Bezug auf die sie zugleich G r u n d p f a n d g l ä u b i g e r i n ist, einen Einfluss auf die allgemeine Steuer auszuüben vermag.

Demnach hat das Bundesgericht  
e r k a n n t :

Der Rekurs wird abgewiesen.

## II. HANDELS- UND GEWERBEFREIHEIT

### LIBERTÉ DU COMMERCE ET DE L'INDUSTRIE

53. Urteil vom 18. November 1915

i. S. Landolt-Frei gegen Einwohnergemeinde Aarau  
(Städtisches Elektrizitätswerk).

Art. 31 BV. Ausführung der Hausinstallationen im Bereiche der Stromabgabe eines Gemeinde-Elektrizitätswerkes; Statthaftigkeit einer in sachlicher Weise beschränkten Zulassung der Konkurrenz privater Installationsgeschäfte, sofern die Beschränkung im Interesse des Werkes selbst erfolgt.

A. — Die Einwohnergemeinde der Stadt Aarau betreibt ein Elektrizitätswerk, für dessen Abgabe der elektrischen Energie der Gemeinderat am 27. Dezember 1907 ein «Regulativ» erlassen hat. Nach § 8 dieses Regulativs sind die Kosten für die «Hausinstallationen, von den Isolatoren bei der Einführung der Energie ins Gebäude weg bis zu den Verbrauchskörpern, mit Einschluss dieser», von dem Abonnenten zu bestreiten. Und anschliessend — in Abs. 2 — ist bestimmt: «Die Installationen und »die Lieferung der Gebrauchskörper dürfen nur durch »das Werk besorgt werden oder durch Installateure,