

## 26. Urteil vom 27. Juni 1919

## i. S. A.-G. „Columbus“ gegen Aargau event. Glarus.

Art. 46 Abs. 2 B V. Der bloss formelle Sitz einer juristischen Person begründet kein Steuerdomizil, sofern ihm ein Ort in einem andern 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 Spezialsteuergesetzes vom 15. September 1910?

A. — Die Rekurrentin ist als «Aktiengesellschaft «Columbus» für elektrische Unternehmungen» im Jahre 1913 mit statutarischem Sitz in Glarus gegründet worden. Ihr Aktienkapital ist auf 40 Millionen Franken festgesetzt, doch sind zur Zeit nur 20 Millionen, in Form von 40 000 Aktien zu 500 Fr. Nennwert, ausgegeben. Gegenstand ihres Unternehmens sind laut den Statuten «Finanzgeschäfte aller Art, soweit sie die Konzessionierung, den Bau, den Betrieb, die Umwandlung, auch den Erwerb oder die Veräusserung von Unternehmen oder Verfahren im Gebiet der angewandten Elektrotechnik oder Elektrochemie betreffen»; sie «kann auch Unternehmen auf diesen Gebieten für eigene Rechnung ins Leben rufen, betreiben, erwerben, veräussern...» Tatsächlich besitzt sie gegenwärtig als sog. Holding Company die Mehrheit der Aktien von vier argentinischen Elektrizitätsgesellschaften (der Compañia Italo-Argentina de Electricidad in der Hauptstadt Buenos-Ayres und je einer Gesellschaft in den Provinzstädten Dolores, Corrientes und Pergamino), und ihre Geschäftstätigkeit besteht darin, die Verwaltung dieser Gesellschaften zu «kontrollieren».

In Glarus hat die Gesellschaft ihr «Domizil» durch Vertrag mit dem dortigen Advokaten Dr. F. Schindler in dessen Bureau «errichtet». Als ihr «Domiziliat» soll Dr. Schindler «den gesamten aus dieser Domizilnahme erwachsenden Verkehr, wenn nötig gemäss speziellen, bei der Geschäftsleitung der Gesellschaft einzuholenden

Instruktionen, besorgen» und insbesondere «in Prozessfällen alle Ladungen und Mitteilungen als Vollmachtsträger entgegennehmen». Er wird für seine Bemühungen nach Anwaltstarif entschädigt, doch soll sein Honorar im Jahre nicht weniger als 500 Fr. betragen.

Zur Verwaltung ihres Aktienbesitzes bedient sich die Gesellschaft der A.-G. «Motor», einer Finanzierungs- und Verwaltungsgesellschaft für elektrische Unternehmungen mit Sitz und Verwaltung in Baden (Kt. Aargau), in der Weise, dass der «Motor» in ihrem Auftrage durch sein Bureaupersonal hauptsächlich statistische Angaben über den Stand ihrer argentinischen Betriebsgesellschaften sammelt, dazu ihre gesamte übrige Korrespondenz, auch soweit sie in Glarus eingeht und von Dr. Schindler übermittelt wird, in Empfang nimmt — ihre Briefköpfe geben als Telegrammadresse «Columbus Baden-Suisse» an —, und überhaupt ihre Bureauarbeiten mit Einschluss der nicht umfangreichen Buchführung besorgt. Als leitendes Organ hat sie einen Verwaltungsrat von 17, teils schweizerischen, teils italienischen Mitgliedern, die je zu zweien kollektiv zeichnungsberechtigt sind, mit einem finanziellen und einem technischen Ausschuss von je drei Mitgliedern. Drei der Verwaltungsratsmitglieder wohnen in Baden; davon gehört eines (Dotzheimer, Direktor des «Motor») dem finanziellen, und gehören die beiden andern (Boveri, Präsident der A.-G. Brown, Boveri & C<sup>ie</sup>, sowie auch Präsident und Direktor des Verwaltungsrates des «Motor», und Nizzola, Delegierter des Verwaltungsrates des «Motor») dem technischen 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 von 25,000 Fr. nebst dem Ersatz der Auslagen.

Der Gesellschaftssitz ist zugestandenermassen aus

Steuerrücksichten in Glarus genommen worden, da die glarnerische Gesetzgebung anonyme Erwerbsgesellschaften, « die nur ihren Sitz im Kanton Glarus haben », steuerrechtlich sehr günstig behandelt. Nach dem zur Zeit geltenden Gesetz vom 6. Mai 1917 betr. die Besteuerung von anonymen Erwerbsgesellschaften sind jene Gesellschaften nämlich — im Gegensatz zu denen mit Geschäftsbetrieb im Kanton, die von den sog. eigenen Geldern oder vom höhern Wert ihrer Immobilien die ordentlichen Vermögenssteuern zu entrichten haben (§§ 1 und 3) — bloss zur Leistung einer « jährlichen Staatsgebühr » von 40 Rappen vom Tausend des nominalen Aktienkapitals verpflichtet (§ 2).

B. — Mit Einschätzungsschein vom 5. Dezember 1917 wurde die A.-G. « Columbus », 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 Erwerbsgenossenschaften folgende « Spezialsteuer » zu entrichten:

- |  |               |
|--|---------------|
| a) von je 90 % des einbezahlten Aktienkapitals, der Reserven und Salvovorträge . . . | Fr. 22,296.05 |
| b) von 90 % der verzinlichen Gelder  | » 2,250. —    |

Total . . Fr. 24,546.05

Hierauf erwiderte die Gesellschaft am 15. Dezember 1917, sie habe im Kanton Aargau weder den Haupt- noch einen Filialsitz und erfülle auch sonst keine der in den §§ 1 und 3 des Aktiensteuergesetzes vom 15. September 1910 aufgestellten Voraussetzungen für die Steuerpflicht im Kanton; sie ersuchte deshalb um Widererwägung der erlassenen Steuerverfügung gemäss § 5 der Vollziehungsverordnung vom 31. Dezember 1910 zu jenem Steuergesetz. Mit Schreiben vom 21. Dezember 1917 erklärte sich die Finanzdirektion bereit, ihre Spezialsteuerverfügung in Widererwägung zu ziehen, und verlangte zu diesem Zwecke je ein Exemplar der bisher publizierten Geschäftsberichte und der Statuten der Gesellschaft.

Am 16. September 1918 sodann teilte sie der Gesellschaft, welche die gewünschten Akten anfangs Januar eingesandt hatte, mit, dass sie an der verfügten Besteuerung aus folgenden Gründen festhalte: « Nach der konstanten bundesgerichtlichen Praxis ist für die Frage des Sitzes einer » Gesellschaft nicht der Eintrag im Handelsregister massgebend, 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 » geschieht, ändert daran nichts. »

Diesen Entscheid zog die A.-G. « Columbus » gemäss § 4 des Steuergesetzes vom 15. September 1910 durch Beschwerde an das aargauische Obergericht als kantonalen Administrativrichter 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 Steueraufgabe für das Jahr 1917 auch noch als durch Verspätung verwirkt.

Mit Urteil vom 24. Januar 1919 wies das Obergericht (I. Abteilung) die Beschwerde aus wesentlich folgenden Erwägungen ab:

Nach dem Ergebnis des durchgeführten Beweisverfahrens (dem der vorstehende Tatbestand entspricht) spielte 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 ihrer geschäftlichen Tätigkeit sei unzweifelhaft Baden; in Glarus besitze sie bloss ein « Briefkastendomizil ». Der Einwand der Gesellschaft, dass der « Motor » ihr gegenüber dieselbe Stellung ein-

nehme, wie eine Bank gegenüber ihren Kunden, deren Vermögen sie verwalte, treffe nicht zu. Es handle sich hier nicht um reine Vermögensverwaltung, sondern um die Uebernahme und Besorgung einer Tätigkeit, die überhaupt einen wesentlichen Teil des Lebens, des Betriebes der A.-G. « Columbus » darstelle, nämlich um die Verarbeitung der statistischen Kontrollnachrichten zuhanden ihres Verwaltungsrates und um die Verarbeitung und Vollziehung der vom Verwaltungsrat gefassten Beschlüsse; in diesem Zusammenwirken des Verwaltungsrates mit dem durch den « Motor » besorgten Sekretariat liege der ganze « Betrieb » der Gesellschaft. Deren einziger Mittelpunkt geschäftlicher Tätigkeit in der Schweiz überhaupt befinde sich also in Baden; dort sei deshalb auch rechtlich ihr Domizil. Daran ändere die bloss formelle Domizilnahme in Glarus nichts, weil diesem Domizil die tatsächlichen Merkmale fehlten und es einzig und allein zur Umgehung des aargauischen Steuergesetzes ausserhalb des Kantons verlegt worden sei. So habe auch das Bundesgericht mit Urteil vom 2. Dezember 1918 i. S. der Einfuhrgenossenschaft der schweiz. Metallindustrie (AS 44 I S. 131 f.) den Steueranspruch des Kantons des tatsächlichen Geschäftssitzes gegenüber demjenigen des Kantons des bloss formellen Sitzes geschützt. Bei der geringen Bedeutung, die dem in Glarus verzeigten Domizil der A.-G. « Columbus » tatsächlich zukomme, könne ferner keine Rede davon sein, dass die Herbeiziehung von 90% ihres Aktienkapitals im Aargau den Verhältnissen nicht entspreche.

Der formelle Einwand der Gesellschaft, sie schulde die Spezialsteuer für 1917 nicht mehr, weil diese nicht im Rechnungsjahr, sondern erst im folgenden Jahr geltend gemacht worden sei, treffe ebenfalls nicht zu. Das Obergericht habe zwar wiederholt erklärt, dass die ordentlichen Steuern im Steuerjahr zu beziehen seien und nicht nachträglich eingefordert werden könnten. Hier aber habe die Finanzdirektion schon am 5. Dezember 1917 Rechnung

gestellt, die Steuereinzahlung also rechtzeitig versucht. Wenn dann Wiedererwägungsverhandlungen stattgefunden 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 » rechtzeitig den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht ergriffen und die Anträge gestellt:

Das Urteil des aargauischen Obergerichts sei wegen Verletzung der Art. 4 und 46 BV aufzuheben und es sei festzustellen, dass der Kanton Aargau keinerlei Steueransprüche 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 werde, sondern so, dass die Quote des Kantons Aargau auf 10%, jedenfalls auf einen niedrigeren 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, wie es sich aus dem Verteiler des Bundesgerichts ergebe.

Zur Begründung wird wesentlich ausgeführt: Die Rekurrentin sei eine Gesellschaft, bei der schweizerisches Kapital und schweizerische Interessen in hervorragendem Masse beteiligt seien. Deshalb habe sie sich als schweizerische Aktiengesellschaft konstituiert. Bei der Wahl ihres Sitzes sei sie durch keine Notwendigkeit irgendwelcher 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 ohne Verstoss gegen privates oder öffentliches Recht auf die Steuerverhältnisse Rücksicht nehmen dürfen. Glarus

sei somit kein Scheindomizil. Andererseits seien die Gründe, welche das Obergericht für Baden als Steuerdomizil anführe, nicht schlüssig. Der « Motor » übe seine Tätigkeit im Dienste der Rekurrentin feststehendermassen nicht als deren Organ, sondern als von ihr unabhängige Firma, im eigenen Tätigkeitsbereich als Finanzierungs- und Verwaltungsgesellschaft für elektrische Unternehmungen, aus. Es handle sich dabei um blosser Verwaltungstätigkeit, die dem verwalteten Vermögen adäquat sei und sich im Grundsatz nicht von der Vermögensverwaltung 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 geschäftlichen Beziehungen zum « Motor », ausserhalb des Kantons Betriebseinrichtungen unterhalten würde. Der Umstand, dass sie dies nicht notwendig habe, verändere aber die Situation um kein Jota. Uebrigens sei die Verwaltungstätigkeit des « Motor » von verhältnismässig geringer Bedeutung, wie schon aus dessen Honorar von 25,000 Fr. bei einem Aktienkapital der Rekurrentin von 40 Millionen hervorgehe. Daraus das rechtliche Zentrum einer solchen Kapitalagglomeration abzuleiten, heisse doch wahrlich die Verhältnisse verkennen. Auch der Umstand, dass 3 von den 17 Verwaltungsräten der Rekurrentin in Baden domiziliert 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

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 des ablehnenden Entscheides vom 16. September 1918. Sie habe deshalb annehmen dürfen, dass die Finanzdirektion auf die

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 « Motor » als Geschäftstätigkeit eines Dritten hiefür nach Analogie des Rekursentscheides i. S. der Bank in Baden (AS 43 I S. 201) ausser Betracht falle, die Verwaltungstätigkeit der eigenen

Organe der Rekurrentin, insbesondere des Verwaltungsrates, aber gegen aussen kaum in die Erscheinung trete und vor allem lokal vom Sitze des beauftragten Treuhänders absolut unabhängig sei.

*Das Bundesgericht zieht in Erwägung :*

1. — Die angefochtene aargauische Steuer wird vom « einbezahlten Aktienkapital », von den « Reserven und Saldovorträgen » und von den « verzinslichen Geldern » erhoben und ist daher eine Vermögens- oder richtiger Kapitalsteuer. Dasselbe gilt auch von der ihr gegenüberstehenden glarnerischen Abgabe, die auf das « nominelle Aktienkapital » gelegt ist. Zwar wird diese letztere gesetzlich 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 unbestrittenermassen — den einer begriffsgemässen « Steuer », da sie nicht von einer bestimmten Inanspruchnahme des Staates abhängt, sondern, gleich den auch so benannten « Steuern » der Gesellschaften mit Geschäftsbetrieb im Kanton, einfach nach der Höhe des belasteten Kapitals bemessen wird. Demnach liegt, im quotenmässigen Umfange des aargauischen Steueranspruchs, tatsächlich ein interkantonaler Doppelbesteuerungskonflikt 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 Company oder Kontrollgesellschaft amerikanischen Vorbilds, welche Aktien anderer Gesellschaften (zur Zeit von vier argentinischen Elektrizitätsunternehmungen) im Besitze hat, um diese Gesellschaften « kontrollieren » d. h. deren Betrieb beeinflussen zu können, wobei ihre eigenen Aktien den Gegenwert dieses fremden Aktienbesitzes darstellen, den fremden Aktien nach aussen substituiert sind. Während eine primäre Aktiengesellschaft mit *S a c h k a p i t a l* arbeitet, d. h. ihr Aktienkapital in

Sachgütern angelegt hat, die in kaufmännischer oder technischer Verwendung neues Kapital (Ertrag) erzeugen, verfügt die Holding Company direkt nur über Effektenkapital, nämlich die ihrerseits Sachkapital vertretenden Effekten (Aktien oder auch Obligationen) der kontrollierten Gesellschaften. Sie vermehrt also nicht das Sachkapital, sondern bewerkstelligt bloss eine sog. Effek- tensubstitution (vergl. hierüber ROB. LIEFMANN. Beteiligungs- und Finanzierungsgesellschaften, spez. S. 72 ff.) und zieht ihren Ertrag ausschliesslich aus den Erträgen der kontrollierten Gesellschaften. Es liegt in der Natur der Sache, dass die Geschäftsführung einer solchen Gesellschaft wenig umfangreich ist und insbesondere nicht in gleicher Weise, wie der Betrieb einer unmittelbar produktiv tätigen Gesellschaft, in die Erscheinung tritt. Sie umfasst 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 Hauptsache in der Weise ausgeübt wird, dass Mitglieder des Verwaltungsrates der Holding Company zugleich auch in den Verwaltungsräten der kontrollierten Gesellschaften sitzen und dass sich die Holding Company ferner auch an den Generalversammlungen dieser Gesellschaften den ihren Beteiligungen entsprechenden Einfluss sichert. Immerhin aber ist eine gewisse selbständige Geschäftsführung auch der Holding Company wesentlich. Deren erörterte Struktur und Funktion lässt es wohl als steuerpolitisch geboten erscheinen, sie im Steuerrecht nicht den primären Aktiengesellschaften gleichzustellen, sondern ihr eine privilegierte Stellung einzuräumen, die dem Umstände Rechnung 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

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 « 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 « Domiziliat », 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 blosses « 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

Entscheidung des Bundesrates im BBl 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

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 ausnahmsweise bloss formelle Bedeutung hat d. h. mit keinerlei Geschäftsführung oder Verwaltung verbunden ist, während diese an einem andern Orte der Schweiz, 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 Bundesgericht neuestens 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

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 (vergl. Schweiz. Finanzjahrbuch, 1914, S. 374; 1918, S. 445), und zwar wohl in wesentlichem Masse, wie daraus geschlossen werden darf, dass nach den Feststellungen unter Fakt. A oben 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

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 besteuernenden Unternehmen überhaupt vorhanden seien. Es kann deshalb von vornherein nicht in Betracht kommen, wenn, wie vorliegend, das zu besteuernde Unternehmen nirgends 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.

5. — 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 anfiicht, 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, nach der Praxis des Bundesgerichts zu Art. 46 Abs. 2 BV zulässige

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-  
aufgabe pro 1917, wegen Willkür, ist ebenfalls unbegründet. Dieser Steueraufgabe 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 weitem Begründung.

7. — Die bisherigen Erwägungen würden an sich dazu führen, dem Kanton Glarus auch für das Jahr 1917 jedes Steuerrecht gegenüber der Rekurrentin abzusprechen. 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 Werte 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 gegenüber dem Kanton Aargau und auf die Feststellung der

dessen effektiver Steuerforderung entsprechenden Rückerstattungspflicht 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 Lebensversicherungs- und Rentenanstalt  
gegen Solothurn und Zürich.

Art. 46 Abs. 2 BV. Eine auswärtige Generalagentur 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 besondern Geschäftszweig für das Gebiet der Schweiz, noch die sog. « Volksversicherung » als Lebensversicherung auf Gegenseitigkeit für höchstens 2000 Fr., mit und ohne ärztliche Unter-