

renten durch den Kanton Basel-Stadt, wie sie durch Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 28. August 1923 ausgesprochen wurde, beruht also auf Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV.

20. Urteil vom 17. Mai 1924 i. S. A.-G. für Unternehmungen der Textilindustrie gegen Zürich.

Art. 4 BV : Nicht willkürlich die Auslegung, dass der Wohnsitz einer juristischen Person im steuerrechtlichen Sinn unabhängig vom zivilrechtlichen Wohnsitz sich dort befindet, wo die Geschäftstätigkeit ausgeübt wird.

Art. 46 Abs. 2 BV : Der bloss formelle Sitz der juristischen Person begründet kein Steuerdomizil, wenn ihm in einem andern Kanton ein Ort gegenübersteht, wo die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung stattfindet. Begriff der Geschäftsführung.

Art. 46 Abs. 2 BV : Die nachträgliche Besteuerung ist insofern unzulässig, als sie auf einer Änderung der Auffassung über das interkantonale Steuerrechtsverhältnis beruht und das betreffende Subjekt für die gleichen Jahre schon von einem andern Kanton besteuert worden ist.

A. Die Rekurrentin, Aktiengesellschaft für Unternehmungen der Textilindustrie, ist eine Holding-Gesellschaft mit zivilrechtlichem Wohnsitz in Glarus. Ihre Steuern hat sie bisher auch dort bezahlt.

Am 20. September 1921 hatte das Gemeindesteueramts Thalwil die Rekurrentin um Auskunft darüber ersucht, ob sie Thalwil, wo die wirkliche Geschäftsführung sich befindet, als Steuerdomizil anerkenne. Als die Rekurrentin das verneinte, wurden die Akten der Finanzdirektion des Kantons Zürich zum Entscheide übermittelt. Diese zog in Erwägung, die Geschäftstätigkeit der Rekurrentin spiele sich unbestritten in den Räumen der Firma Robert Schwarzenbach & C^{ie} in Thalwil und seit Herbst 1921 teilweise auch in deren Geschäftshaus in Zürich ab. In Thalwil würden die Jahresberichte und Bilanzen der Tochterunternehmungen gesammelt

und zu Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Jahresbericht der Rekurrentin vereinigt. In Glarus besitze die Rekurrentin keine Geschäftseinrichtungen, dort werde auch keine Geschäftstätigkeit ausgeübt. Gestützt darauf wurde die Rekurrentin mit Entscheid vom 14. August 1923 mit Wirkung vom 1. Januar 1919 an im Kanton Zürich steuerpflichtig erklärt. Die Ober-Rekurskommission hat am 9. März 1923 diesen Entscheid bestätigt.

B. — Dagegen erhebt die Aktiengesellschaft für Unternehmungen der Textilindustrie am 6. August 1923 staatsrechtlichen Rekurs mit den Begehren :

1. Um Aufhebung des Entscheides der Ober-Rekurskommission des Kantons Zürich vom 9. März 1923 und Feststellung, dass der Kanton Zürich keinerlei Steueransprüche gegen die Beschwerdeführerin habe, da durch den Entscheid das Verbot der Doppelbesteuerung übertreten wird. Art. 46 Abs. 2 BV.

2. Eventuell für den Fall der Gutheissung des zürcherischen Entscheides, die rückwirkenden Bestimmungen desselben aufzuheben wegen willkürlicher Anwendung des Steuergesetzes. »

Begründend wird ausgeführt : Nach § 2 Ziff. 2 zürch. StG seien nur die juristischen Personen im Kanton steuerpflichtig, welche da ihren Sitz hätten. Es sei willkürlich, diese Bestimmung mit der Ober-Rekurskommission so auszulegen, dass alle juristischen Personen, deren Verwaltung oder Geschäftsführung im Kanton vor sich gehe, im Kanton steuerpflichtig seien, auch wenn der zivilrechtliche Wohnsitz sich ausser Kantons befinde. In Ziffer 3 würden die auswärts domizilierten juristischen Personen, die im Kanton steuerpflichtig seien, abschliessend aufgezählt. Die Rekurrentin falle aber nicht darunter. Seit dem Monat September 1922 würden die Bücher der Rekurrentin in Glarus geführt. Am 21. gleichen Monats sei Dr. Mercier in Glarus zum Geschäftsführer der Gesellschaft mit

Einzelunterschrift ernannt worden. Der angefochtene Entscheid verletze auch das Doppelbesteuerungsverbot. Nach dem Bundesgerichtsentscheid in Sachen Columbus (45 I 190) gelte der zivilrechtliche Wohnsitz als primäres Steuerdomizil. Nur wenn diesem bloss formelle Bedeutung zukomme und die Verwaltung tatsächlich anderswo sich befinde, so habe dieser andere Ort als Steuerdomizil zu gelten. Bei der Rekurrentin treffe aber gerade der formelle Sitz mit dem Steuerdomizil zusammen. Wollte man das nicht anerkennen, so könne mit gleicher Begründung der Sitz einer andern Tochtergesellschaft als Steuerdomizil der Rekurrentin angenommen werden. Willkürlich sei jedenfalls, die Steuerpflicht im Kanton Zürich auf den 1. Januar 1919 zurückzudatieren, trotzdem das Zürcher Steuergesetz in § 40 die jährliche Veranlagung vorschreibe.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

1. — Nach § 2 Ziff. 2 zürch. StG unterliegen die juristischen Personen mit Sitz im Kanton Zürich der zürcherischen Besteuerung. Durch den angefochtenen Entscheid der Ober-Rekurskommission von Zürich wird diese Bestimmung so ausgelegt, dass ausser den zivilrechtlich im Kanton domizilierten Unternehmungen auch solche mit ausserkantonalem Domizil zur Besteuerung herangezogen werden, wenn Verwaltung und Geschäftsleitung im Kantonsgebiete sich befinden. Die gegen diese Auslegung erhobene Rüge der Willkür geht fehl. Das Bundesgericht ist in ständiger Praxis davon ausgegangen, dass der Tatbestand des Steuerdomizils von demjenigen des zivilrechtlichen Wohnsitzes verschiedene Rechtswirkungen begründet und unabhängig von den Wohnsitzbestimmungen der Bundeszivilgesetzgebung durch die kantonalen Steuergesetze umschrieben wird. Die kantonalen Behörden sind also sehr wohl befugt, dem Begriff des Steuerdomizils eine vom zivilrechtlichen Wohnsitz unabhängige Auslegung zu geben.

Dabei ist es zweifellos nicht willkürlich, wenn die Ober-Rekurskommission das Steuerdomizil der juristischen Person unabhängig vom Handelsregistereintrag dort annimmt, wie die Gesellschaft tatsächlich ihre Tätigkeit ausübt. Denn die Erwägungen, von welchen diese Behörde ausgeht, liegen ja auch der Rechtssprechung des Bundesgerichts über die Frage des interkantonalen Steuerdomizils zu Grunde. Die Heranziehung der Rekurrentin pro 1921 zur Besteuerung im Kanton Zürich ist also jedenfalls aus Art. 4 BV nicht anfechtbar. Ob das auch für die Jahre 1919 und 1920, für welche die Rekurrentin durch den angefochtenen Entscheid rückwirkend steuerpflichtig erklärt wird, zutreffe, kann dahingestellt bleiben.

2. — Die Heranziehung der Rekurrentin zur Besteuerung im Kanton Zürich hält, soweit das Jahr 1921 in Frage steht, auch dem Vorwurf der Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV stand. Nach der Rechtssprechung des Bundesgerichts (BGE 45 I 199 ff. in Sachen Columbus) begründet der bloss formelle Sitz einer juristischen Person im interkantonalen Verhältnis dann kein Steuerdomizil, wenn ihm in einem andern Kanton ein Ort gegenübersteht, wo die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird. Die Rekurrentin macht aber geltend, dass die Tätigkeit der Gesellschaft überhaupt nicht als Geschäftsführung in Betracht fallen könne, und damit auch nicht geeignet sei, ein vom formellen Sitz abweichendes Steuerdomizil zu begründen. Zudem wird darauf verwiesen, dass im Herbst 1922 auch diese Geschäftsführung nach Glarus verlegt worden sei. Demgegenüber ist vorerst zu erwidern, dass die Bezeichnung von Dr. Mercier in Glarus als Geschäftsführer auch nach Art. 46 Abs. 2 BV erst für das Jahr 1922, in welchem sie erfolgte, zu berücksichtigen sein wird. Im weitern folgt aus den Statuten der rekurrierenden Gesellschaft, dass die Geschäftsführung nicht nur im Zusammenstellen der von den Tochter-

gesellschaften erzielten Ergebnisse, sondern auch in Gründung, Übernahme und Pacht von Unternehmungen der Textilbranche, sowie der Beteiligung an solchen Betrieben, also aus einer Tätigkeit besteht, die sehr wohl als wirtschaftlich wesentlicher Geschäftsbetrieb betrachtet werden kann. Im Entscheid in Sachen Columbus ist denn auch nicht zwischen wirtschaftlich erheblicher und unerheblicher Geschäftstätigkeit unterschieden worden. Es genügt, dass diejenigen Handlungen, welche in ihrer Gesamtheit der Erreichung des statutarischen Zweckes dienen, an einem andern Ort als dem des formellen Sitzes vorgenommen werden, um an diesem andern Ort das Steuerdomizil zu begründen. Dass nach der nicht aktenwidrigen Feststellung der Vorinstanz die Geschäftstätigkeit der Rekurrentin sich abgesehen von den Generalversammlungen und den wenigen in Glarus abgehaltenen Verwaltungsratssitzungen im Kanton Zürich abwickelte, wurde bereits hervorgehoben.

3. — Dagegen bleibt zu prüfen, ob Art. 46 Abs. 2 BV nicht der Heranziehung der Rekurrentin rückwirkend auf die Jahre 1919 und 1920 im Kanton Zürich, für welche sie dort in den betreffenden Jahren nicht veranlagt worden ist, entgegensteht. Die Antwort ergibt sich aus folgenden Erwägungen:

Die Steuerhoheit begründet vorab ein Rechtsverhältnis zwischen Staat und Steuersubjekt, im Bundesstaat auch ein solches zwischen den Kantonen unter sich. Zur Entscheidung über letzteres ist der Staatsgerichtshof nach Art. 175 Ziff. 2 OG auf Klage eines Kantons, wie nach Art. 175 Ziff. 3 OG auf Rekurs des Besteuernten kompetent. Die Feststellung des interkantonalen Verhältnisses muss aber notwendig durch die Parteien selbst verbindlich getroffen werden können, was auch durch stillschweigende Anerkennung eines Steueranspruchs, bezw. den Verzicht auf einen solchen geschehen kann. Es geht aus Gründen der Rechtssicherheit nicht

an, über eine solche Anerkennung hinaus auf das materielle interkantonale Steuerrecht zurückzugreifen.

Eine Anerkennung der Steuerhoheit eines andern Kantons und den Verzicht auf die eigene ist nun jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Kanton einen ihm bekannten Steuerpflichtigen in der Annahme, dass ihm die Steuerhoheit darüber nicht zustehe, für ein bestimmtes Jahr nicht veranlagt hat. Auf diesem Verzicht muss er sich behaften lassen, sobald ein anderer Kanton in folgedessen unangefochten die Steuerhoheit für sich in Anspruch nahm. Die nachträgliche Besteuerung einer Person für ein früheres Jahr ist unzulässig, sobald sie auf einer Änderung der bisherigen Auffassung über das interkantonale Steuerrechtsverhältnis beruht und die betreffende Person für das gleiche Jahr schon von einem andern Kanton besteuert worden ist (vgl. BGE 50 I Nr. 19).

Alle diese Voraussetzungen sind hier erfüllt. Der Kanton Zürich hatte die Rekurrentin, deren Dasein ihm aus dem Handelsregistereintrag bekannt sein musste, für die Jahre 1919 und 1920 nicht besteuert und zwar in der Annahme, dass ihm ein Besteuerungsrecht gegen die Gesellschaft nicht zustehe, wobei es gleichgültig ist, ob diese Annahme auf einem Rechtsirrtum oder auf Unkenntnis der Tatsachen beruhe. Darin liegt ein Verzicht auf die Ausübung der Steuerhoheit für die beiden Jahre, auf welchem er mit der rechtskräftig gewordenen Veranlagung der Rekurrentin durch den Kanton Glarus behaftet worden ist. Dem Kanton Zürich fehlt also die Befugnis, anlässlich der Veranlagung für 1921 auf die beiden Vorjahre zurückzukommen und die Rekurrentin nachträglich einer Steuer zu unterwerfen, die sie einem andern Kanton schon entrichtet hat. Zürich kann sich auch nicht darauf berufen, dass die Rekurrentin eine Selbstschätzungserklärung, zu deren Einreichung sie verpflichtet gewesen wäre, nicht abgegeben habe. Das Bestehen dieser Pflicht setzt voraus, dass die Steuer-

pflichtigkeit gegenüber dem Kanton Zürich für die Rekurrentin festgestanden habe, was eben nicht der Fall ist. Übrigens hätte, auch wenn es der Fall wäre, die nachträgliche Besteuerung nur in den Formen von Art. 78 StG unter den dortigen Voraussetzungen vorgenommen werden können.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Das Rekursbegehren II wird gutgeheissen und die Entscheide der Finanzdirektion und der Ober-Rekurskommission von Zürich soweit aufgehoben, als sie die Steuern der Jahre 1919 und 1920 betreffen. Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.

**21. Sentenza 27 Giugno 1924 nella causa
Monti contro Zurigo e Ticino.**

La tassa sulla circolazione dei veicoli a motore è una imposta la quale, per principio, è soggetta al divieto costituzionale di doppia imposta e non può quindi essere percepita che da un solo Cantone per lo stesso periodo di tempo. — Modo di ripartizione di quest'imposta tra i Cantoni interessati; esso non dipende dai disposti della o delle leggi cantonali in conflitto.

A. — Il § 8 al. 1° della legge zurighese 18 febbraio 1923 sulla circolazione dei veicoli a motore dispone: « I » veicoli a motore che durante l'anno entrano nel Cantone » e vi sono messi in circolazione e che sono già forniti » da un permesso, dovranno pagare la tassa di circolazione per il trimestre *corrente* ed i seguenti. »

B. — Per tutto il 1923 Pio Monti in Cademario ha soluto al Cantone Ticino la tassa di circolazione (480 fr.) per un autocarro che possiede. Verso la metà o la fine di aprile 1923 il veicolo fu trasferito a Zurigo, dove rimase fino a dicembre 1923. In base al disposto precitato della legge zurighese 18 febbraio 1923, Monti fu sottoposto a

Zurigo alla tassa veicoli a motore dal 1° aprile a fine 1923 con 367 fchi. 50, che versò. Dietro istanza, il Cantone Ticino restituiva all'interessato la tassa per il secondo semestre 1923 (1° luglio-31 dicembre). Indarno invece Monti adiva le competenti Autorità zurighesi domandando loro la restituzione della tassa per il secondo trimestre 1923 (1° aprile-30 giugno), pagata nei due Cantoni. La sua domanda fu respinta definitivamente con ufficio 17 marzo 1924, indirizzato al Dipartimento delle pubbliche costruzioni del Cantone Ticino, che si era intromesso in favore di Monti.

C. — Con istanza 8 maggio 1924 certo Ferretti Bonaventura in Bellinzona, che pretende agire « per conto » del Monti, si lagna presso il Tribunale federale del rifiuto del Cantone di Zurigo di restituire al Monti la tassa in discorso per il periodo 1° aprile-30 giugno 1923.

Successivamente (il 23 maggio 1924), Ferretti ha prodotto, ad istanza del giudice istruttore, una procura a firma Monti, colla quale il Ferretti viene autorizzato a rappresentare il ricorrente nell'attuale vertenza.

D. — Nella sua risposta 12 giugno 1924 il Cantone di Zurigo conchiude domandando la reiezione del gravame. Allega: L'imposta di circolazione per veicoli a motore rappresenta, come è generalmente ammesso, un indennizzo allo Stato per l'usura delle strade che trae seco il loro impiego. Donde ad ogni Cantone la facoltà di pretenderla per il periodo di tempo in cui il veicolo ha circolato sul proprio territorio. Il principio posto dalla sentenza 18 febbraio 1918 nella causa Guillermin c. Vaud e Ginevra (cfr. RU 44 I N° 3) non può trovare applicazione che nei casi in cui il Cantone, nel quale fu trasferito il veicolo nel corso di un esercizio fiscale, non abbia promulgato disposizione speciale concernente questa ipotesi. Zurigo possiede tale disposizione nel precitato § 8 della legge cantonale 18 febbraio 1923, che esso doveva applicare ed ha rettamente applicata anche nei confronti del ricorrente, assoggettandolo alla