

2. — Fragt es sich daher im vorliegenden Falle, wo der Rekurrent seinen Wohnsitz habe, so muß demjenigen Kanton bzw. derjenigen Gemeinde der Vorzug gegeben werden, an welche der Rekurrent durch stärkere Bande geknüpft ist. Dies ist nun aber zweifellos Zürich, woselbst Müller einen eigenen Hausstand hat, woselbst seine Kinder zur Schule gehen und wohin er jedesmal zurückkehrt, wenn ihm seine berufliche Tätigkeit dies gestattet, während er in Arosa stets nur Saisonstellen, übrigens nicht immer in demselben Gasthose, bekleidet und somit von einem halben Jahr zum andern diesen Aufenthaltsort mit einem andern für seine berufliche Tätigkeit geeigneten Platz vertauschen kann, ohne daß es dabei der Lösung irgendwelcher fester gesellschaftlicher oder ökonomischer Beziehungen bedürfte. Vergl. bezüglich ähnlicher Fälle: BGE 31 I S. 242 Erw. 3 und Urteil des Bundesgerichts vom 25. März 1909 in Sachen Schorno, Erw. 3\*.

3. — Ist somit auf Grund der bisherigen Verhältnisse der Kanton Zürich als zur Besteuerung des Rekurrenten berechtigt, und zwar (vergl. BGE 26 I S. 414 Erw. 5) als allein berechtigt, anzusehen, so kann dies dagegen für einmal praktisch nur zur Folge haben, daß der Gemeinde Arosa das Recht abgesprochen wird, den pro 1908 geforderten Saldo von 28 Fr. zu beziehen. Denn obwohl der Regierungsrat des Kantons Zürich in seiner Vernehmlassung erklärt, er beanspruche die Steuerhoheit nicht mehr nur für 7 Monate, wie bisher, sondern für das ganze Jahr, so haben die Zürcher Steuerbehörden doch tatsächlich darauf verzichtet, schon pro 1908 die Steuer für mehr als 7 Monate zu berechnen. Wie es sich aber in Zukunft mit der Steuerpflicht des Rekurrenten verhalten werde, wird von den dannzumaligen Verhältnissen abhängen und kann daher heute nicht entschieden werden.

Demnach hat das Bundesgericht  
erkannt:

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheißen und demgemäß die Gemeinde Arosa als zum Bezug des geforderten Saldobetrages von 28 Fr. nicht berechtigt erklärt.

\* AS 35 I S. 40 f.

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

## 57. Urteil vom 26. Mai 1909 in Sachen Union-Reklame gegen Zürich eventuell Luzern.

*Voraussetzungen der Steuerpflicht eines « Zweigbureaus ». Untersuchung der Frage, ob dieses « Zweigbureau » eine eigentliche « Zweigniederlassung » darstelle. Bejahung der Steuerpflicht auch für den Fall, dass keine eigentliche « Zweigniederlassung » vorliege, sobald gesagt werden muss, dass sich in dem betreffenden Kanton mittelst dauernder körperlicher Anlagen ein wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebs abspielt. — Inkompetenz des Bundesgerichts zur Entscheidung der Frage, unter welchen Voraussetzungen und ob überhaupt eine Rückzahlung unrechtmässig bezogener Steuern stattzufinden habe.*

A. — Die Rekurrentin ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in Luzern. Laut Eintrag im Handelsregister wurde sie gegründet „zum Zwecke des Betriebes eines Inseratendienstes, der dem Bedürfnisse der schweizerischen Presse entspricht“, sowie zum Zwecke der Schaffung und des Betriebes von „ähnlichen Unternehmungen, welche in das Gebiet der Publizität gehören“. Laut Briefkopf auf ihren Fakturen besitzt sie „Zweigbureau“ in Zürich und in Lausanne, sowie „Generalagenturen“ „in allen größern Plätzen“. Das Zürcher Bureau wird in einem gemieteten Bureauzimmer mit Aktienraum betrieben; das Bureau mobilien gehört der Rekurrentin; an der Außenseite des Hauses sowie an der Bureautüre im 1. Stock ist folgende Firmatafel angebracht:

Union-Reklame.

Union Schweiz. Zeitungen für  
den Inseraten-Verkehr  
Annoncen-Annahme

für alle Zeitungen des In- und Auslandes.

Dieses Zürcher Bureau wird von einem gewissen H. Marty geleitet, aus dessen Anstellungsvertrag folgende Bestimmungen hervorzuhoben sind:

Aus Art. 1: Die Union stellt Herrn H. Marty mit einem monatlichen Salär von 200 Fr. an.

Aus Art. 2: Herr H. Marty hat seine Arbeitskraft ganz und ausschließlich der Union zu widmen.

Aus den „Besondern Bedingungen“:

Herr Marty erhält übrigens nebst seinem Fixum eine Provision von 10% von dem auf die von ihm persönlich acquirierten, von der Union-Reklame akzeptierten und effektiv ausgeführten Aufträgen erzielten Bruttogewinn. (Differenz zwischen Verleger- und Kundenrechnung.)

Im übrigen gelten für Herrn Marty die „Allgemeinen Geschäftsbestimmungen“, die einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bilden.

Aus den „Allgemeinen Geschäftsbestimmungen“, auf welche hier Bezug genommen wird, sind folgende Bestimmungen zu zitieren:

Aus „Absatz 2“: Alle von unserem Vertreter oder von seinen Angestellten, Mitarbeitern zc. acquirierten Injektionsordres sind sogleich nach Eingang dem Zentralbureau der Unionreklame nach Luzern zu überweisen, von welcher dann in der Regel die Bestätigung direkt an den Auftraggeber erfolgt.... In besonderen Fällen ist der Vertreter ermächtigt, eilige Aufträge direkt an die betr. Zeitungen zu expedieren unter Ausdruck des Firmenstempels und mit dem Vermerk „Direkt expediert, Verrechnung mit der Unionreklame A.-G. Luzern“. Diese Ermächtigung schließt die Verpflichtung in sich, noch am gleichen Tage genaue Kopie des expedierten Auftrages mit allen erforderlichen Erläuterungen an das Zentralbureau der Unionreklame A.-G. Luzern weiterzugeben.

Aus „Absatz 9“: Alle Verrechnung mit den Kunden, ebenso die Erledigung der Inkassi, erfolgt grundsätzlich durch das Zentralbureau. Bei eventuellen Ausnahmen ist das vorherige Einverständnis der Zentrale einzuholen.... Zahlungen für kleinere Komptant-Aufträge können an die Agentur geleistet werden. Bei solchen Ordres ist aber stets der Komptant-Vermerk auf dem Manuskript oder auf der Kopie des Auftrages zu machen. Jeder Komptantbetrag, der dreißig Fr. übersteigt, ist sofort auf unser Postchek-Giro-Konto VII/155 Luzern einzuzahlen.

Aus „Absatz 10“: Alle Geschäftsbücher, Druckfachen, Bureau-materialien zc. erhält der Vertreter vom Zentralbureau geliefert.

Außer obgenanntem H. Marty ist im Bureau noch ein Bureaufräulein tätig.

B. — Am 7. Januar 1909 erhielt die Rekurrentin von der Steuerkommission der Stadt Zürich eine Anzeige, wonach sie für das Jahr 1908 folgendermaßen eingeschätzt worden sei:

Vermögen . . . 3000 Fr.  
Einkommen . . . 5000 Fr.

Ungefähr gleichzeitig, wenn auch mittelst eines vom September bezw. November 1908 datierten gedruckten Formulars, wurde die Rekurrentin zur Zahlung der den vorstehenden Ansätzen entsprechenden Steuern an die Gemeinde und an den Staat aufgefordert.

C. — Gegen diese Erlasse ist rechtzeitig und formrichtig der vorliegende staatsrechtliche Rekurs eingereicht worden mit folgenden Begehren:

1. Es sei dem Kanton Zürich zu verbieten, für die Jahre 1908 ff. von der Rekurrentin eine Staatssteuer zu erheben.

2. Es sei der Stadt Zürich zu verbieten, für die Jahre 1908 ff. von der Rekurrentin eine Gemeindesteuer zu beziehen, soweit solche nicht für das Jahr 1908 bereits bezahlt worden ist.

3. Und es seien demgemäß

sowohl die Taxation der Steuerkommission Zürich, mitgeteilt den 7. Januar 1909,

als auch die Verfügung des Steuervorstandes der Stadt Zürich, datiert September 1908, mitgeteilt im Januar 1909, für aufgehoben zu erklären;

eventuell:

Es seien Stadt und Kanton Luzern insoweit zur Rückzahlung der pro 1908 bezahlten Steuern zu verpflichten, als Rekurrentin im Kanton Zürich für steuerpflichtig erklärt werden sollte.

Dieser Rekurs wurde in der Hauptsache damit begründet, daß das Zürcher Bureau der Rekurrentin, weil der nötigen Selbstständigkeit entbehrend, keine Zweigniederlassung sei.

D. — Der Regierungsrat des Kantons Zürich und der Steuervorstand der Stadt Zürich einerseits, der Regierungsrat des Kantons Luzern und der Stadtrat von Luzern andererseits, haben Vernehmlassungen zu dem Rekurse eingereicht.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — Das Bundesgericht ist insoweit zur Anhandnahme des

Rekurses kompetent, als es sich fragt, ob die Besteuerung eines Teils des Einkommens der Rekurrentin im Kanton Zürich einen Eingriff in die Steuerhoheit des Kantons Luzern bedeute. Dagegen kann im Falle der Verneinung dieser Frage keine Rede davon sein, gemäß dem Eventualantrage der Rekurrentin „Stadt und Kanton Luzern insoweit zur Rückzahlung der pro 1908 bezahlten Steuern zu verpflichten, als Rekurrentin im Kanton Zürich für steuerpflichtig erklärt werden sollte.“ Denn, unter welchen Voraussetzungen und ob überhaupt eine Rückzahlung nicht geschuldeter Steuern stattfindet, ist (vergl. BGG 25 I S. 193 und 195, 33 II S. 704) eine ausschließlich dem kantonalen Rechte unterstehende Frage. Übrigens hat es die Rekurrentin nach ihrer eigenen Erklärung unterlassen, den Beweis dafür zu erbringen, daß sie im Kanton Luzern auch ihr Zürcher Einkommen und Vermögen versteuert habe.

2. — Nach ständiger Praxis ist ein Steuerdomizil der Rekurrentin in Zürich jedenfalls dann anzunehmen, wenn sie daselbst eine Zweigniederlassung im steuerrechtlichen Sinne besitzt, d. h. wenn sich dort mit Hilfe einer dauernden körperlichen Einrichtung oder Anlage und unter relativ selbständiger Leitung ein beträchtlicher Teil ihrer Erwerbstätigkeit vollzieht. Diese Voraussetzungen sind nach den konkreten Verhältnissen als gegeben zu erachten.

Vorerst steht außer Frage, daß in Zürich in Form eines Bureaus, mit Firmatafel, Mobiliar und Geschäftszutensilien, eine dauernde körperliche Einrichtung oder Anlage vorhanden ist und daß sich in diesem Bureau ein beträchtlicher Teil der Erwerbstätigkeit der Rekurrentin vollzieht, da daselbst Reklameaufträge entgegengenommen werden, die Erwerbstätigkeit der Rekurrentin aber gerade in der Entgegennahme und Ausführung solcher Aufträge besteht.

Aber auch dasjenige Maß ökonomischer Selbständigkeit, dessen es zur Begründung eines besondern Steuerdomizils bedarf, muß beim Zürcher Bureau der Rekurrentin als vorhanden angenommen werden. Der dortige Angestellte ist allerdings zurzeit in seinen Entschließungen von der in Luzern befindlichen Zentrallleitung abhängig und hat in der Regel die ihm zukommenden

Aufträge nicht direkt auszuführen, sondern einfach an die Direktion weiterzuleiten; auch erfolgt nach seinem Anstellungsvertrage die „Verrechnung mit den Kunden“ bzw. die „Erledigung der Inkassi“ „grundsätzlich“ durch das Zentrallbureau. Allein gerade aus dem Anstellungsvertrage ist ersichtlich, daß die direkte Ausführung der Reklameaufträge, d. h. die direkte Expedition derselben an die betreffenden Zeitungen, und ebenso die Einkassierung der Rechnungen, unter Umständen auch vom Zürcher Bureau besorgt wird und daß dieses somit betriebstechnisch sehr wohl im Stande ist, sämtliche zur Abwicklung des Reklamevermittlungsgeschäftes gehörenden Operationen selbständig vorzunehmen. Wenn nach dem mit der Rekurrentin abgeschlossenen Vertrage der das Zürcher Bureau leitende Angestellte ihr gegenüber verpflichtet ist, von dieser seiner Fähigkeit, selbständig zu handeln, nur ausnahmsweise Gebrauch zu machen, so wird dadurch an der wirtschaftlichen Natur seiner Tätigkeit, wie dieselbe nach außen zu Tage tritt, nichts geändert. Es wäre denn auch eine vollkommene Lösung des Zürcher Bureaus von der jetzigen Zentrallleitung in Luzern an sich sehr wohl denkbar, indem der gegenwärtige Angestellte der Rekurrentin dann einfach alle bei ihm eingehenden Aufträge auf eigene Rechnung ausführen würde.

3. — Wollte aber auch angenommen werden, es könne im vorliegenden Falle von einer eigentlichen Zweigniederlassung nicht gesprochen werden, weil die Tätigkeit des Zürcher Angestellten der Rekurrentin in der Regel doch nur in der Entgegennahme und Übermittlung der Reklameaufträge bestehe, deren Ausführung dagegen Sache des Zentrallbureaus sei, so wäre doch das Vorhandensein eines Steuerdomizils in Zürich zu bejahen. Denn in seiner neuern Praxis ist das Bundesgericht, allerdings nur soweit es sich um selbständig erwerbende Personen handelt, mehr und mehr dazu gelangt (vergl. US 31 I S. 75 ff. Erw. 5), der Einkommensquelle Bedeutung beizulegen, auf den Entstehungsprozeß des zu steuernden Einkommens Rücksicht zu nehmen und demnach als wesentlich zu betrachten, ob und inwieweit in dem ein Besteuerungsrecht beanspruchenden Kantone Betriebskapital oder Arbeit als Faktoren für die Gewinnung eines Ertrages mitwirken. Es ist deshalb schon wiederholt (vergl. außer

dem bereits zitierten Urteil: **US 29 I S. 11 ff.** Erw. 2 ff.; **30 I S. 651 f.**; **33 I S. 54 f.** Erw. 1; **34 I S. 500 f.** Erw. 2) ein Steuerdomizil in solchen Fällen angenommen worden, in denen von einer unter selbständiger Leitung stehenden, ohne erhebliche Schwierigkeiten löstrennbaren Filiale kaum gesprochen werden konnte, wohl aber konstatiert werden mußte, daß mittelst dauernder körperlicher Anlagen ein wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebes sich in einem andern Kanton als demjenigen des Geschäftssitzes abspielte. Diese letztere Voraussetzung trifft nun aber im vorliegenden Falle zweifellos zu, da die Gewinnung von Aufträgen einen wesentlichen, wenn nicht geradezu den wichtigsten Teil der Erwerbstätigkeit eines jeden Annoncenbureaus bildet, diese acquisitorische Tätigkeit sich aber bei der Rekurrentin für eines ihrer wichtigsten Operationsgebiete (Stadt und Kanton Zürich) auf dem Territorium des Kantons Zürich vollzieht.

Demnach hat das Bundesgericht  
erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.

### III. — Bürgerrecht.

#### Droit de cité et de bourgeoisie.

Vergl. Nr. 74 Erw. 1.

## IV. Glaubens- und Gewissensfreiheit.

### Steuern zu Kultuszwecken.

#### Liberté de conscience et de croyance. Impôts en faveur d'un culte déterminé.

#### 58. Urteil vom 30. April 1909 in Sachen Nestlé und Anglo-Swiss Condensed Milk Co. gegen Zug.

Zulässigkeit der Heranziehung von juristischen Personen zu Kultussteuern:

- a) vom Standpunkt der Glaubens- und Gewissensfreiheit;
- b) vom Standpunkt der Rechtsgleichheit;
- c) vom Standpunkt einer Bestimmung der Kantonsverfassung, wonach die juristischen Personen nicht Mitglieder der Kirchgemeinden sein können.

A. — Am 23. Dezember 1908 publizierte der Regierungsrat des Kantons Zug das in der Volksabstimmung vom 13. Dezember 1908 angenommene Gesetz betreffend die Steuerberechtigung der Kirchgemeinden des Kantons Zug, welches u. a. folgende Bestimmungen enthält: „§ 1. An die Kirchgemeinden sind steuerpflichtig: „3. Die im Gebiete der Kirchgemeinde domizilierten Korporationen, „Aktiengesellschaften und sonstigen juristischen Personen für dasjenige Vermögen, für welches sie als solche die Staatssteuer zu entrichten haben. § 2. Das gleiche Vermögensobjekt darf nicht „gleichzeitig von zwei zugerischen Kirchgemeinden im ganzen Umfang oder zu solchen Teilen, welche mehr als das Ganze ausmachen, zur Steuer herangezogen werden.“

B. — Mit staatsrechtlichem Rekurse vom 8. Februar 1909 stellt die Rekurrentin das Begehren, es sei dieses Gesetz als dem Art. 49 Abs. 6 BV und den Art. 3 und 72 KV widersprechend aufzuheben. Zur Begründung wird folgendes geltend gemacht: Art. 49 BV und Art. 3 KV stelle die Norm auf, daß nur Angehörige der Religionsgenossenschaften Kultussteuern zu bezahlen haben. Nun sei klar, daß juristische Personen keine Konfession haben können und daher auch keiner Konfessionsgenossenschaft an-