

denn auch das Bundesgericht für das solothurnische Recht zugelassen, beim Verkauf einer Liegenschaft mit Zubehör i. S. von Art. 644 ZGB die letztere bei Feststellung des handänderungssteuerpflichtigen Veräusserungswertes mit einzubeziehen, weil als Zubehör eines Grundstückes nach der angeführten Vorschrift des ZGB nur solche Fahrnis in Betracht komme, welche dauernd der Benutzung oder Bewirtschaftung des Grundstücks dient, und also durch ihr Vorhandensein das Grundstück, wenn nicht erst nutzbar gemacht, so doch in seiner Nutzbarkeit und damit in seinem Werte erhöht werde (Urteil vom 7. März 1924 in Sachen Hubacher, nicht veröffentlicht). Ob der Regierungsrat von dem durch ihn eingenommenen Rechtsstandpunkte aus es folgerichtig nicht hätte ablehnen sollen, aus der Gesamtleistung des Käufers von 120,000 Fr. einen Teil für die Analysen und das Etiketten- und Reklamematerial auszuschneiden, weil es sich dabei ebenfalls um Objekte handle, die einen Vermögenswert nur im Zusammenhang mit der Quelle hätten, braucht nicht untersucht zu werden. Gesetzt selbst es wäre dies richtig, so würde daraus nur folgen, dass die der Handänderungssteuer unterliegende Verkaufssumme ohne Willkür noch höher hätte angesetzt werden können, als es tatsächlich geschehen ist. Keinesfalls lässt sich daraus, wie der Rekurrent meint, der Anspruch herleiten, dass eine gleiche Ausscheidung von der kantonalen Behörde auch im Hinblick auf den mit dem Verkauf der Quelle verbundenen Übergang der Kundschaft für das Quellwasser vorzunehmen sei.

II. DOPPELBESTEUERUNG

DOUBLE IMPOSITION

63. Auszug aus dem Urteil vom 11. Oktober 1929 i. S. M. gegen Zürich und Schaffhausen.

Errichtung einer Familienstiftung mit Sitz in einem andern als dem Wohnsitzkanton des Stifters. Besteuerung des «Stiftungskapitals» und seines Ertrages beim Stifter durch dessen Wohnsitzkanton, weil es sich um eine nur zu Zwecken der Steuerumgehung vorgenommene Gründung handle, die an der bisherigen Zuständigkeit des Vermögens tatsächlich nichts ändere.

Aus dem Tatbestand :

Durch öffentliche Urkunde vom 9. Oktober 1925 errichteten die Ehegatten Dr. M. und Frau Hedwig M. geb. St. in Zürich unter dem Namen «B.-Stiftung» eine Familienstiftung i. S. von Art. 80 ff. und 335 ZGB und wiesen ihr als Vermögen zunächst, unter Vorbehalt weiterer Zuwendungen, 1000 von der Stifterin Frau M.-St. in die Ehe gebrachte (ererbte) Aktien der A.-G. St. Söhne in... zu. Der Sitz der Stiftung befindet sich nach § 2 der Stiftungsurkunde in Schaffhausen: durch Anordnung der Stifter oder nach Einsetzung des in § 7 vorgesehenen Kuratoriums durch Beschluss des letzteren kann er jedoch jederzeit an einen anderen Ort innerhalb der Schweiz verlegt werden. Als Stiftungszweck bezeichnet § 3 Abs. 1 «in erster Linie die Verwaltung und Aufrechterhaltung des Familienbesitzes» an dem vorgenannten Posten Aktien «im Interesse nachfolgender Benefiziiare: a) der Frau Hedwig M.-St., b) ihres Sohnes Franz Peter Nikolaus M., sowie ihrer allfälligen weiteren Nachkommen und deren Deszendenten, c) des Walter St. (Bruders der

Frau M.-St.)» § 3 Abs. 2 und 3 lauten: «Aufgabe der Stiftung soll es daher sein, die vorgenannten Benefiziere durch Darlehen oder einmalige oder wiederkehrende Zuwendungen in Fällen von Krankheit, Arbeitsunfähigkeit, Notlage oder bei aussergewöhnlichen oder schwierigen Lebensverhältnissen zu unterstützen, sowie überhaupt zur Sicherstellung einer standesgemässen Lebensführung der Benefiziere beizutragen und ihnen einen sorglosen Lebensabend zu gewährleisten. Abgesehen hievon steht es dem in § 7 genannten Kuratorium frei, in besonderen Fällen auch solchen Mitgliedern der Familien M. und St., die nicht Benefiziere sind, Zuwendungen im Sinne des vorstehenden allgemeinen Zweckes zukommen zu lassen.» Ist nur noch ein Benefiziar übrig, so kann er für den Fall seines Ablebens ohne Hinterlassung eines direkten Nachkommen durch letztwillige Verfügung über die Verwendung des verbleibenden Stiftungsvermögens bestimmen; mangels einer solchen Verfügung steht die Bestimmung hierüber dem Kuratorium zu; wenn auch es dannzumal nicht mehr ordnungsgemäss bestellt sein sollte, soll das Vermögen den in jenem Zeitpunkte vorhandenen gesetzlichen Erben der Frau M.-St. zufallen (§ 4). Die Verwaltung und Geschäftsführung der Stiftung ist zunächst Sache der Stifter, kann jedoch von ihnen jederzeit «unwiderruflich» einem Kuratorium von mindestens drei Mitgliedern, von denen wenigstens eines nicht Benefiziar der Stiftung sein darf, übertragen werden; das Kuratorium wird erstmals von den Stiftern gewählt, in der Folge ergänzt es sich durch Kooptation (§§ 6, 7). Es entscheidet über alle Angelegenheiten der Stiftung mit einfacher Stimmenmehrheit, bestimmt im Rahmen des Stiftungszweckes insbesondere auch über die Verwendung und Anlage des Stiftungsvermögens und seiner Erträge, und führt die Rechnung der Stiftung (§§ 8 und 9). Nach § 11 soll die Stiftung, abgesehen von ihrem Erlöschen aus anderen Gründen, jederzeit durch einstimmigen Beschluss aller Benefiziere und Kuratoren

aufgehoben werden und über das Stiftungsvermögen anderweitig verfügt werden können.

Am Tage der Stiftungserrichtung hielten die beiden Stifter eine Sitzung in ihrer Wohnung in Zürich ab, bei der sie feststellten, dass sich das Domizil der Stiftung bis auf weiteres bei Rechtsanwalt Dr. X. in Schaffhausen befinden solle, und von einer Zuschrift der A.-G. St. Söhne in..... Kenntnis nahmen, dass Dr. M. bei derselben 1000 Aktien der Gesellschaft mit Coupons hinterlegt habe, die namens und für Rechnung der Stiftung in Verwahrung genommen worden seien: gleichzeitig bestellten sie das Kuratorium der Stiftung aus dem Stifter Dr. M. selbst, Otto St. (Bruder der Mutter von Frau M.-St.) und Walter St. (Bruder der Genannten) und übertrugen ihm die Verwaltung und Geschäftsführung der Stiftung. Am 2. November 1925 fand eine konstituierende Sitzung des Kuratoriums in Schaffhausen statt, an der u. a. beschlossen wurde, als weiteres Mitglied Rechtsanwalt Dr. X. in Schaffhausen hinzuzuwählen.

Die Steuerkommission Zürich weigerte sich, die Gründung steuerrechtlich anzuerkennen und schlug bei der Einschätzung für 1926 die 1000 Aktien der St. Söhne A.-G. und die darauf im Jahre 1925 ausgerichtete Dividende zum Vermögen des Stifters Dr. M.-St. und seinem Einkommen pro 1925, bzw. dem von ihm als Einheit zu versteuernden Vermögen und Einkommen der Ehegatten (§ 6 des zürcherischen StG) hinzu. Auf Beschwerde Dr. Ms. hob jedoch die Rekurskommission die hierauf beruhende Einschätzung der Steuerkommission auf und setzte das von Dr. M. im Jahre 1926 zu versteuernde Vermögen und Einkommen (letzteres gemäss § 41 StG nach dem durchschnittlichen Einkommen der drei letzten Vorjahre) entsprechend Antrag des Pflichtigen auf Fr. 1,590,500 und Fr. 133,300 fest. Gegen diesen Entscheid rekurrierte der Steuerkommissär an die kantonale Ober-Rekurskommission. Durch Entscheid vom 10. Mai 1929 hiess diese nach Vornahme der unten erwähnten Be-

weiserhebungen den Rekurs gut und stellte die erstinstanzliche Veranlagung der Steuerkommission wieder her.

In Schaffhausen war die « B.-Stiftung » in den Jahren 1925—28 zu den ermässigten Ansätzen besteuert worden, die das Schaffhauser StG, §§ 27 lit. c und 29 für juristische Personen dieser Art vorsieht....

Die im Anschluss an den Entscheid der zürcherischen Ober-Rekurskommission erhobenen staatsrechtlichen Beschwerden Dr. Ms. und der B.-Stiftung aus Art. 46 Abs. 2 BV hat das Bundesgericht abgewiesen.

Zur Abklärung des Tatbestandes hatte die zürcherische Ober-Rekurskommission die Bücher und Bilanzen der « B.-Stiftung » beigezogen, ferner die persönliche Befragung des Rekurrenten Dr. M. und die Einvernahme des Rechtsanwaltes Dr. X. als Zeugen angeordnet. Nach den Büchern haben die der Stiftung überwiesenen 1000 St.-Aktien seit Errichtung der Stiftung jährlich eine Dividende von 10 %, nach Abzug der Stempelsteuern netto 97,000 Fr. abgeworfen. Die im November 1925 ausgeschüttete Dividende für das Geschäftsjahr 1924—25 wurde gemäss Beschluss des Kuratoriums vom 2. November 1925 auf eine laufende Kreditorenrechnung bei der Schaffhauser Kantonalbank in Schaffhausen einbezahlt. Seit jener konstituierenden Sitzung sind weitere Sitzungen des Kuratoriums, wie bei der erwähnten Einvernahme zugegeben wurde, bis zum Entscheide der Ober-Rekurskommission nicht mehr abgehalten worden. Es hätten wohl mündliche und briefliche « Absprachen » zwischen den einzelnen Mitgliedern des Kuratoriums stattgefunden. Förmliche Beschlüsse seien aber nicht mehr gefasst worden. Als Grund wurde angegeben, dass das Kuratoriumsmitglied Walter St. sich andauernd ausser Landes, in Amerika befunden habe. Die « Stiftungsleistungen » würden sich nach dem betreffenden Konto auf eine « Vergabung » vom 9. November 1927 an El. H. von Fr. 10,000, drei solche vom 9. November 1927, 1. Mai und 1. November 1928 an Ida Sch. von je Fr. 1250 und ein « Geschenk »

vom 28. November 1927 von Fr. 7500 beschränkt haben. An den Empfänger des letzteren Geschenkes erklärte Dr. M.-St. bei seiner Einvernahme sich nicht mehr erinnern zu können. Fr. H. sei eine Freundin der 1927 verstorbenen Mutter seiner Ehefrau und Ida Sch. deren Gesellschaftsdame gewesen. Der Antrag zu den Vergabungen an die beiden Genannten sei von Walter St. ausgegangen; auf Anfrage hätten dann auch die Kuratoren Otto St. und Dr. X. zugestimmt. Am 5. Januar 1926 wurden in den « Wertschriftenkonto » der Stiftung für nominell 600,000 Pesetas Aktien der Impex A.-G. in Barcelona mit Fr. 450,000 aufgenommen und gleichzeitig einem mit « Konsortium Spanien » betitelten Konto der gleiche Betrag (Fr. 450,000) als Kaufpreis dieser Aktien gutgebracht. Unter dem folgenden Tage ist dem Konto « Schaffhauser Kantonalbank » eine Rimesse von Fr. 85,000 an « Konsortium Spanien » gutgeschrieben, die zur Leistung einer Anzahlung an die Impex-Aktien in dieser Höhe gedient haben soll. Weitere dem « Konsortium Spanien » belastete, aus den seither eingegangenen Dividenden der St.-Aktien bestrittene Anzahlungen wären am 13. November 1926 mit Fr. 97,000, 20. Oktober 1927 mit Fr. 40,000 und 5. März 1928 mit Fr. 20,000 gemacht worden. Auf Ende 1926, 1927 und 1928 wurden auf den Impex-Aktien Fr. 150,000, Fr. 110,000 und Fr. 40,000, zusammen also Fr. 300,000 abgeschrieben. Bei der Befragung über die Position « Impex-Aktien » durch die Ober-Rekurskommission sagte der Rekurrent Dr. M.-St. aus, die Aktien seien ihm von einem Herrn Sch. aus Hamburg angeboten worden, der dem Verwaltungsrat der Impex angehöre. Nach Prüfung der Bilanzen der genannten Gesellschaft habe man das Geschäft für vorteilhaft erachtet und die Aktien um den in den Büchern eingetragenen Preis erworben. Die Anzahlungen an den Kaufpreis seien von ihm, Dr. M. aus Auftrag und für Rechnung des Hamburger Verkäufers an einen Herrn in Spanien übersandt worden, an wen sei ihm augenblicklich nicht mehr erinnerlich.

Ebenso könne er über den gegenwärtigen Wert der Aktien keine Auskunft geben. Er hoffe, dass sie wieder gut würden. Zur Zeit des Ankaufs hätten sie noch Dividenden abgeworfen, seither allerdings nicht mehr. Die Abschreibungen seien rein buchmässig vorgenommen worden, um beim ursprünglichen Stiftungskapital zu bleiben. Rechtsanwalt Dr. X. erklärte als Zeuge, sich an eine Position Impex-Aktien nicht zu erinnern und infolgedessen auch nicht zu wissen, gestützt auf welche Unterlagen und zu welchem Preise diese Aktien erworben und ob und welche Anzahlungen an den Kaufpreis gemacht worden seien. Die Bücher der Stiftung würden, weil er selbst über kein buchhaltungstechnisch geschultes Personal verfüge, auf seine Anweisungen und diejenigen der übrigen Herren des Kuratoriums durch einen gewissen T. in Zürich geführt, der auch die Jahresbilanzen aufstelle. Persönlich habe er, X., nur mit Dr. M.-St. und nicht mit den anderen Kuratoren, Otto und Walter St. verkehrt.

Nach dem Entscheide der Ober-Rekurskommission wurde am 19. Juni 1929 eine Sitzung des Kuratoriums in Schaffhausen abgehalten, an der alle Mitglieder desselben teilnahmen und anlässlich deren die vorgelegten Rechnungen für die Jahre 1925-1928 mit Einschluss des Ankaufs der Impex-Aktien und der damit verbundenen Verfügungen sowie der auf dem Konto «Stiftungsleistungen» figurierenden Vergabungen genehmigt wurden. Im Anschluss an das Protokoll dieser Sitzung wird in den staatsrechtlichen Beschwerden die Angelegenheit Impex insofern abweichend dargestellt, als die Empfehlung zum Ankauf dieser Aktien von Walter St. und dem Bruder des Rekurrenten Dr. M.-St., P. M., ausgegangen sein soll, die dem Konsortium für den Verkauf der Impex-Aktien bzw. der Impex-Gesellschaft nahegestanden hätten und nach der damaligen Sachlage geglaubt hätten, dass es sich um ein sehr aussichtsreiches Geschäft handle. Der Kaufvertrag selbst sei dann am 5. Januar 1926 auf Grund von Beratungen mit dem

dritten Kuratoriumsmitglied, Otto St., geschlossen worden. In der Folge habe sich auch Rechtsanwalt Dr. X. damit einverstanden erklärt. Das Protokoll der Kuratoriumssitzung sagt über dieses Einverständnis: «Herr Dr. X., der im Zeitpunkt der Verhandlungen (Neujahr 1926) nicht zu erreichen war, stimmte den getroffenen Abmachungen nachträglich ebenfalls zu, als er darüber orientiert wurde, und hörte, dass die drei übrigen Mitglieder des Kuratoriums sich bereits für Annahme ausgesprochen hätten.» In der staatsrechtlichen Beschwerde der B.-Stiftung, die von Dr. X. verfasst ist, wird hiezu bemerkt, er, X., glaube sich erinnern zu können, dass diese Verhandlungen gerade über Weihnachten und Neujahr 1926 stattgefunden hätten, was auch der Grund gewesen sein möge, dass die beiden Herren (nämlich Dr. M.-St. und Otto St.) ihn in diesen Tagen anscheinend telephonisch nicht hätten erreichen können. Er habe wohl keine Bedenken haben müssen, seine Zustimmung nachträglich ebenfalls zu geben, nachdem sowohl die Vertreter der Familie St. als der Familie M. mit dem Geschäft einverstanden gewesen seien.

Im übrigen geht aus dem erwähnten Protokoll auch noch hervor, dass im Jahre 1926 eine Erhöhung des Aktienkapitals der St. Söhne A.-G. stattfand, bei der die neuen Aktien den alten Aktionären zum Bezuge angeboten wurden, dass aber die B.-Stiftung die Bezugsrechte für die ihr als Stiftungskapital überwiesenen 1000 Aktien nicht ausübte, sondern sie unentgeltlich an Walter St. überliess.

Aus den Gründen :

1. — Nach der Praxis des Bundesgerichts ist ein Kanton auch im interkantonalen Verhältnis berechtigt, Vermögenswerte eines seiner Steuerhoheit unterstellten Steuerpflichtigen, die auf eine juristische Person übertragen worden sind, weiter beim ursprünglichen Steuerpflichtigen als Teil des Vermögens desselben zu besteuern,

wenn nachgewiesen werden kann, dass die juristische Person nur zum Zwecke gegründet worden ist, um der sonst bestehenden Steuerpflicht in dem betreffenden Kanton zu entgehen, und dass trotz der Verhüllung durch die gewählte zivilrechtliche Form in Wirklichkeit nach wie vor der bisherige Vermögensträger in bezug auf das in Betracht kommende Vermögen die Befugnisse ausübt, auf die es für die Zusage der Steuerhoheit ankommt. Als solche massgebende Beziehung wurde dabei nicht sowohl die Verfügung über die Substanz des Vermögens als dessen Genuss, die dem Stifter tatsächlich weiter zustehende Möglichkeit betrachtet, dessen Erträge für sich zu beziehen (BGE 52 I 372; 53 I 440). In den beiden zitierten Fällen war schon der Stiftungszweck selbst durch die Stiftungsurkunde so umschrieben, dass der Stifter in Verbindung mit der Art der Bestellung des Stiftungsrates es in der Hand hatte, sich die Zinsen des « Stiftungsgutes » in Form von « Beiträgen », Zuwendungen der Stiftung an ihn weiterhin regelmässig anzueignen, ohne dass damit der Stiftungssatzung zuwidergehandelt worden wäre. Der aufgestellte Grundsatz muss indessen selbstverständlich in gleicher Weise auch da gelten, wo dies zwar nicht zutrifft, sich aber aus der Geschäftsführung der « Stiftung » seit der Gründung ergibt, dass diese ein blosses Scheingebilde ist und der Stifter auch nach ihrer Errichtung ohne Rücksicht auf die satzungsmässigen Befugnisse des angeblichen Verwaltungsorgans (Kuratorium) und den behaupteten Stiftungszweck mit dem Stiftungskapital oder doch dessen Erträgen schalten konnte, wie wenn es sich um sein persönliches Vermögen handelte.

2. — Mit einem solchen Tatbestande hat man es hier zu tun. Nach den eigenen Angaben des Beschwerdeführers Dr. M.-St. hatte er zusammen mit seiner Ehefrau in den Jahren 1923 u. 1924 ein Vermögen von rund 2,5 Mill. Fr. und ein Einkommen von je rund 160,000 Fr., wobei

von letzterem beinahe $\frac{2}{3}$ Fr. 97,000 auf die 10-%ige Dividende der 1000 St.-Aktien entfielen. Zieht man die Lebensführung einer Familie in dieser Vermögenslage in einer Stadt wie Zürich in Betracht, so ist es aber von vorneherein im höchsten Masse unwahrscheinlich, dass die Ehegatten gewillt und ohne eine starke Einschränkung ihrer bisherigen Lebenshaltung in der Lage gewesen wären, auf einen so erheblichen Teil ihrer Einkünfte zu verzichten, wie ihn die erwähnten Aktiendividenden darstellten, und sich statt dessen künftig an Stelle des oben angegebenen Einkommens mit einem solchen von Fr. 60,000 zu begnügen, von dem erst noch ein erheblicher Prozentsatz für Steuern abging. Es kann auch nicht eingewendet werden, dass sie hiezu trotz Errichtung der Stiftung nicht genötigt gewesen seien, weil die Stifterin Frau M.-St. nach der Stiftungsurkunde als gleichzeitige Benefiziarin der Stiftung Anspruch auf Beiträge derselben nicht nur in besonderen Notfällen, sondern auch schon zur Sicherung einer standesgemässen Lebensführung habe. Denn wollte man den § 3 der Stiftungsurkunde so auslegen, dass unter dieser « standesgemässen Lebensführung » schon die Lebenshaltung zu verstehen wäre, wie sie den Ehegatten bisher ihre Einkünfte gestattet hatten, so würde die Sachlage hinsichtlich des Genusses des der Stiftung zugewiesenen Vermögens im Erfolge dieselbe sein, wie wenn die Stiftung überhaupt nicht bestände, so dass man schon auf Grund der statutarischen Umschreibung des Stiftungszweckes zur gleichen Entscheidung kommen müsste wie in den oben angeführten früheren Fällen Honegger-Schellenberg und K. Um den Besitz der Ehegatten an St.-Aktien « vor künftiger Zersplitterung, insbesondere bei Erbteilungen zu bewahren », hätte zudem bei der fortdauernden Verfügungsgewalt der Ehegatten M.-St. über diese Aktien die Errichtung einer Stiftung auf den Fall des Ablebens der Frau M.-St. mittelst letztwilliger Verfügung genügt. Ein anderer Grund, der dazu hätte bewegen können, die Aktien zu jenem Zweck schon

bei Lebzeiten der Eigentümerin auf eine Stiftung zu übertragen als die Steuerersparnis, ist nicht ersichtlich. Dazu aber, « durch eine einheitliche Verwaltung des Familienbesitzes » an solchen Aktien die Majorität der Familie St. in ihren Unternehmungen aufrechtzuhalten, war die stiftungsmässige Bindung der Aktien bloss eines Familiengliedes, sobald sie nicht allein schon mehr als die Hälfte des Aktienkapitals der Gesellschaft St. Söhne ausmachten, von vorneherein ein untaugliches Mittel; es hätte hiefür auch der andere der Familie angehörende Hauptbeteiligte, Walter St. seine Aktien ganz oder doch wenigstens zum Teil in die Stiftung einbringen müssen. Es kann unmöglich angenommen werden, dass die Ehegatten M.-St. sich hätten bestimmen lassen, eine solche Bindung lediglich ihrerseits einzugehen, während das andere Familienglied Walter St. in der Verfügung über seinen Aktienbesitz frei geblieben wäre und es daher jederzeit in der Hand gehabt hätte, durch dessen Abstossung den behaupteten Stiftungszweck illusorisch zu machen. Gegen den letzteren spricht weiter zwingend, dass die Stiftung anlässlich der Erhöhung des Aktienkapitals der St. Söhne A.-G. im Jahre 1926 von dem den alten Aktionären zustehenden Bezugsrechte für ihre 1000 Aktien keinen Gebrauch gemacht hat, was ihr bei der langjährigen hohen Rendite der Titel, selbst wenn ihre flüssigen Mittel einstweilen durch das unten noch zu erörternde « Impex » Geschäft in Anspruch genommen gewesen sein sollten, zweifellos leicht in der Weise möglich gewesen wäre, dass sie sich durch Verpfändung der zum Stiftungskapital gehörenden alten Aktien den nötigen Kredit verschafft hätte. Wenn schon vorher infolge des Umstandes, dass die Stiftung nur den Aktienbesitz der Ehegatten M.-St., nicht des Walter St., ergriff, für die Erfüllung des erwähnten angeblichen Stiftungszweckes keine Gewähr bestand, so musste dies in noch viel höherem Masse nach der Abtretung der fraglichen Bezugsrechte auf neue Aktien an Walter St. der Fall sein, durch die

der Bestand an nicht stiftungsmässig gebundenen Aktien der St.-Gesellschaft gegenüber bisher noch erheblich vermehrt wurde. Dazu kommt, dass die als Motiv für die Gründung angegebenen Ziele, soweit sie überhaupt auf diesem Wege erreichbar wären, sich ebensogut durch die Errichtung einer Stiftung am Wohnsitz oder doch im Wohnsitzkanton der Stifter, Zürich, hätten verwirklichen lassen. Die Domizilierung der Stiftung in Schaffhausen, d. h. in einem Kanton, der juristischen Personen solcher Art durch weitgehendste Steuervergünstigungen entgegenkommt (Staats- und Gemeindesteuer zusammen auf einem Stiftungskapital von 1 Million Fr. bloss 1000 Fr. jährlich), rechtfertigt in Verbindung mit dem, was oben zu den behaupteten Stiftungszwecken ausgeführt worden ist, solange die Annahme, dass es bei der ganzen Gründung überhaupt lediglich auf diese Steuerersparnis und nicht auf eine ernstliche Ausscheidung des « Stiftungsgutes » aus dem Vermögen der Stifter abgesehen war, als nicht persönliche Beziehungen der Stifter oder Benefiziere der Stiftung zu jenem Orte nachgewiesen werden können, die eine andere Erklärung zulassen. Ein solcher Beweis ist aber nicht erbracht worden. Dass die Beteiligung des Beschwerdeführers Dr. M.-St. als Aktionär und Verwaltungsrat an zwei schaffhausischen Gesellschaften ein derartiges Moment nicht bilden konnte, bedarf keiner weiteren Ausführung und darüber, welcher Art die sonstigen « gewissen Beziehungen » gewesen seien, welche « eine der beteiligten Familien » schon seit langem zur Stadt Schaffhausen unterhalten haben soll, und inwiefern sie für die hier zu entscheidende Frage hätten in Betracht kommen können, sind die Beschwerdeführer irgendwelchen Aufschluss schuldig geblieben. Könnte über das wahre Wesen der Gründung noch ein Zweifel bestehen, so müsste er durch die Art gehoben werden, wie — nach den von den Beteiligten selbst vor der zürcherischen Ober-Rekurskommission gemachten Angaben und dem im bundesgerichtlichen Verfahren vorgelegten Protokoll der nach-

träglichem Kuratoriumssitzung vom 19. Juni 1929 — die Geschäfte der «Stiftung» seit der Gründung besorgt worden sind.

Durch das Recht, das erste Kuratorium selbst zu wählen, haben sich die Stifter die Möglichkeit gewahrt, dieses so zu besetzen, dass ihnen in Tat und Wahrheit nach wie vor die Verfügung über die als Stiftungskapital ausgeschiedenen Vermögenswerte und deren Ertrag blieb, und der Verlauf der Dinge zeigt denn auch unzweideutig, dass die Besetzung nach jenem Gesichtspunkt erfolgt ist. Unter diesen Umständen ist es aber unerheblich, dass bei eintretenden Lücken im Kuratorium die Ergänzung nicht durch die Stifter, sondern durch das Kuratorium selbst geschehen sollte. Bestand zwischen den Stiftern, von denen einer selbst dem Kuratorium angehörte, und den übrigen Kuratoren Einverständnis darüber, dass die Befugnisse der letzteren nur formell, nach aussen bestehen sollten und eine wirkliche Einschränkung der Stifter in der Verfügung über das Vermögen damit nicht verbunden sein sollte, so hatten es die letzteren selbstverständlich in der Hand, auch allfällige Ergänzungswahlen in diesem Sinne vornehmen zu lassen. Wenn die nachträgliche Zuwahl von Rechtsanwalt Dr. X., als weiteres Kuratoriumsmitglied vielleicht zunächst den Anschein erwecken könnte, dass man gesonnen gewesen sei, das Kuratorium als selbständiges, von den Stiftern unabhängiges, ernsthaft gedachtes Organ auszugestalten, so beweist doch die Art, wie der Genannte in der Folge sein Mandat ausgeübt hat, dass hievon nicht die Rede sein kann und dass es sich auch dabei nur um eine Massnahme handelte, die dazu dienen sollte, die sonst fehlende Verbindung der Tätigkeit der Stiftung mit dem gewählten Sitze Schaffhausen wenigstens äusserlich, dem Scheine nach herzustellen. Nicht nur ist das Kuratorium seit der konstituierenden Sitzung vom 2. November 1925 bis zum Entscheid der zürcherischen Ober-Rekurskommission nie mehr zu einer gemeinsamen Beratung der Stiftungsgeschäfte zusammen-

getreten. Nach dem Zugeständnis Dr. Xs. selbst vor der Ober-Rekurskommission, das im staatsrechtlichen Beschwerdeverfahren nicht widerrufen worden ist, hat er auch sonst während dieser ganzen Zeit in den Angelegenheiten der Stiftung nie mit den beiden anderen Kuratoren Otto St. und Walter St., sondern ausschliesslich mit Dr. M.-St. verkehrt, so dass er sich auch für die von ihm nach seinen heutigen Angaben erteilte Zustimmung zur Abtretung der Bezugsrechte auf neue St.-Aktien und zum Ankauf der Impex-Aktien nur auf die Mitteilungen Dr. Ms., dass Otto St. und Walter St. damit ebenfalls einverstanden seien, nicht auf direkte Mitteilungen der letzteren selbst hätte stützen können.

Wäre diese formlose Erledigung allenfalls dann noch begreiflich, falls es sich lediglich um die Kapitalisierung der eingehenden Erträge des Stiftungskapitals und deren Anlage in sicheren Papieren oder um verhältnismässig bescheidene Zuwendungen aus dem Stiftungsvermögen gehandelt hätte, so ist sie mit der Annahme einer ernsthaft gemeinten Stiftung unvereinbar, nachdem dabei Entschlüsse in Betracht fielen, wie sie die beiden oben erwähnten Transaktionen erheischten. Auch wenn es für die Stiftung unmöglich gewesen sein sollte, die fraglichen Bezugsrechte auf neue St.-Aktien auszuüben, so hatten doch diese Rechte schon als solche einen bedeutenden Vermögenswert, der durch Veräusserung derselben der Stiftung hätte zugeführt werden können. Die unentgeltliche Überlassung an Walter St. stellte unter diesen Umständen eine evidente Schädigung der Stiftung und eine Liberalität zu Gunsten des Genannten dar, die, weil augenscheinlich ausserhalb des Rahmens der durch § 3 der Stiftungsurkunde vorgesehenen Zuwendungen liegend, von vorneherein auch nicht durch die Berufung auf diese Vorschrift gerechtfertigt werden konnte. Noch kennzeichnender ist das Impex-Geschäft. Selbst wenn die Impex-Aktien zur Zeit des Ankaufs noch Dividenden abgeworfen haben sollten, so konnte es doch den Beteiligten nach

dem, was sie schon damals nach dem Protokoll der Kuratoriumssitzung vom 19. Juni 1929 gewusst hätten, unmöglich entgehen, dass es sich bei dem Erwerb dieser Titel um ein hochspekulatives Geschäft handelte, mit dem für die darin angelegten Gelder der Stiftung eine erhebliche Gefährdung verbunden war. Trotz des sofort nachher einsetzenden Dividendenausfalls wären die Titel behalten und darauf sukzessive Anzahlungen von Fr. 240,000 geleistet worden, ohne dass auch nur ein Versuch zur Lösung der Position und Vermeidung weiteren Schadens unternommen worden wäre. Wäre die Errichtung der Stiftung wirklich ernst gemeint gewesen, so würden die Kuratoren als im Geschäftsleben erfahrene Männer schon zur Deckung ihrer Verantwortlichkeit darauf bestanden haben, dass das Einverständnis des Kuratoriums als Gesamtheit mit Operationen dieser Bedeutung und dieses Umfangs wenn nicht durch die Einberufung einer Kuratoriumssitzung, so doch durch einen auf dem Zirkulationswege gefassten förmlichen Beschluss oder den Austausch entsprechender schriftlicher Erklärungen unter allen Beteiligten festgestellt und gehörig beurkundet werde. Es wäre dafür auch in bezug auf die zu Lasten des Kontos « Stiftungsleistungen » gemachten Zuwendungen gesorgt worden, die, wenn schon nicht sehr bedeutend, doch offenbar ausser dem Stiftungszweck lagen. Die Tatsache, dass dies nicht geschah und dass die « Kuratoren » sich nach einmal vollzogenem Ankauf der Impex-Aktien bis zu der erst auf den angefochtenen Entscheid der Ober-Rekurskommission einberufenen Kuratoriumssitzung vom 19. Juni 1929 um die weitere Entwicklung der Angelegenheit Impex überhaupt nicht mehr bekümmerten, lässt nur die Erklärung zu, dass auch sie die Stiftung als ein lediglich zu fiskalischen Zwecken ins Leben gerufenes Gebilde und die Mitteilungen Dr. M.-Sts. lediglich als eine Orientierung über seine Handlungen für den Fall betrachteten, dass die Errichtung der Stiftung zu Schwierigkeiten mit den Steuerbehörden führen sollte. Nur so

ist es verständlich, dass sich Rechtsanwalt Dr. X. bei der Zeugeneinvernahme durch die Ober-Rekurskommission an eine Position Impex-Aktien überhaupt nicht entsinnen zu können erklärte. Hätte es sich um eine Zustimmung gehandelt, die er in seiner Eigenschaft als Kurator einer Stiftung und unter der mit dieser Eigenschaft verbundenen Verantwortlichkeit abzugeben gehabt hätte, so würde ihm eine Angelegenheit von dieser Wichtigkeit sicherlich nicht gänzlich aus dem Gedächtnis entfallen sein, falls nicht überhaupt die heute gemachte Angabe, dass er in der Sache wenn schon erst nachträglich, nach vollzogenem Kauf der Aktien von Dr. M.-St. ebenfalls begrüsst worden sei, auf einer Erinnerungstäuschung beruhen sollte. Der Umstand, dass Dr. M.-St. den Namen der Person in Spanien, an die er die Anzahlungen an die Impex-Aktien geleistet haben will, nicht mehr anzugeben vermochte und auch in der staatsrechtlichen Beschwerde diese Angabe nicht nachzuholen versucht hat, und die Unterlassung jedes Versuches, sich der notleidend gewordenen Papiere, wenn auch mit einem gewissen Schaden, zur Verhütung noch grösserer Verluste wieder zu entledigen, wären übrigens geeignet die Vermutung zu begründen, dass es sich bei dem streitigen Aktienkauf überhaupt nicht um ein wirklich vollzogenes, sondern um ein nur auf dem Papiere stehendes Geschäft gehandelt habe, das dazu dienen sollte, die Dividenden der das Stiftungskapital bildenden St.-Aktien auf einem Umwege, in Form von Überweisungen an Dr. M.-St. zu Anzahlungen an die Impex-Titel in Wirklichkeit ihm selbst zuzuführen. Doch ist es nicht nötig so weit zu gehen oder darüber weitere Erhebungen anzuordnen, weil schon die Art, wie dieses Geschäft und die Abtretung der Bezugsrechte auf neue St.-Aktien vom Kuratorium behandelt worden ist, über das wahre Wesen der errichteten Stiftung und ihren wirklichen Zweck hinreichenden Aufschluss gibt.

Die beiden Voraussetzungen, unter denen es in den eingangs angeführten früheren Urteilen für statthaft

erklärt worden ist, das « Stiftungsgut » und dessen Ertrag weiter im Wohnsitzkanton des Stifters als Teil seines Vermögens und Einkommens zu besteuern, nämlich das Vorliegen einer ausschliesslich zu Zwecken der Steuerflucht vorgenommenen Gründung, welche die bisherige Verfügung des Gründers über das betreffende Vermögen oder doch dessen Erträgnisse tatsächlich unberührt lässt, liegen demnach vor, so dass die auf dieser Grundlage beruhende Veranlagung, wie sie durch den angefochtenen Entscheid der zürcherischen Ober-Rekurskommission getroffen worden ist, bundesrechtlich nicht beanstandet werden kann. Es braucht deshalb nicht untersucht zu werden, ob neben dem Besteuernten Dr. M.-St. selbst auch die angebliche Stiftung als legitimiert angesehen werden könnte, gegen die streitige Besteuerung beschwerdeführend aufzutreten und ob nicht ihrer Beschwerde die Einrede der Verspätung entgegenstünde, nachdem sie erst mehr als dreissig Tage nach der Zustellung des angefochtenen Entscheides an Dr. M.-St. erhoben worden ist.

3. — Andererseits ist unter diesen Umständen die Besteuerung durch den Kanton und die Gemeinde Schaffhausen zu Unrecht erfolgt. Das Besteuerungsrecht dieses Kantons könnte sich nur auf die Zugehörigkeit des besteuerten Vermögens zu einer in Schaffhausen domizilierten juristischen Person stützen und entfällt somit mit dem Augenblicke, wo der vorgenommenen Gründung diese Wirkung steuerrechtlich auch im interkantonalen Verhältnis für die Zusecheidung der Steuerhoheit abgesprochen werden muss. Infolge der hinzutretenden zürcherischen Veranlagung müsste daher die Rückerstattung der in Schaffhausen an Kanton und Gemeinde bezahlten Steuern angeordnet werden, falls nicht die Entrichtung unter Umständen geschehen ist, die eine Verwirkung dieses Rückforderungsrechtes nach sich ziehen..... (folgen Ausführungen darüber, dass letzteres in der Tat der Fall sei, s. BGE 53 I 449 Erw. 2).

64. Urteil vom 6. Dezember 1929

i. S. Erben Stächelin gegen Basel-Stadt und Basel-Land.

Kollektivgesellschaft unter Gliedern einer Familie zur Verwaltung eines gemeinsamen Vermögens, das in der Hauptsache in Beteiligungen an fremden industriellen und kaufmännischen Unternehmungen besteht. Steuerort für die Anteile am Gesellschaftskapital, wenn der vertragliche (eingetragene) Gesellschaftssitz und der Wohnsitz der Gesellschafter sich in verschiedenen Kantonen befinden.

* Gregor Stächelin-Allgeier, der seit 1870 in Basel wohnte, hatte sich als Bauunternehmer daselbst und durch Beteiligung an auswärtigen Unternehmen ein grosses Vermögen erworben. Sein Geschäft befand sich an der innern Margarethenstrasse 14 in Basel. Im Jahre 1922 gründete er in Basel eine Kollektivgesellschaft unter der Firma Stächelin & C^{ie}, Erwerb, Verwaltung und Verwertung von Liegenschaften, Innere Margarethenstrasse 14, Basel. Beteiligt an dieser Gesellschaft waren er selbst, Frau Emma Stächelin-Allgeier, Frau Clara Wannier geb. Stächelin in Basel, Rudolf Stächelin-Finkbeiner in Basel, Frau Fanny Ruegg geb. Stächelin in Basel und Dr. Ernst Stächelin in Vernayaz. Die vier letzteren Teilhaber sind die Kinder des G. Stächelin. Zu gleicher Zeit gründete er mit Sitz in Bottmingen (Basel-Land) eine weitere Firma G. Stächelin Söhne & C^{ie}, Verwaltungen und Unternehmungen, mit den gleichen Teilhabern wie bei der Firma Stächelin & C^{ie} in Basel. Zweck dieser zweiten Gesellschaft ist nach dem Gesellschaftsvertrag, die industriellen und finanziellen Unternehmungen des G. Stächelin zu übernehmen und weiterzuführen. Als Motiv für die Gründung wird im Eingang des Vertrages angegeben, dass « das Vermögen der Ehegatten Stächelin-Allgeier zum grössten Teil in Liegenschaften und industriellen Unternehmungen investiert sei,

* Gekürzter Tatbestand.