Demnach hat das Bundesgericht
erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.

Vergl. auch Nr. 121.

II. Doppelbesteuerung. — Double imposition.

114. Urteil vom 30. Oktober 1907

in Sachen **F. Morgenthaler & Cie.** und **Morgenthaler** gegen
Bern und Zürich.

Steuerhoheit bei Vorliegen des allgemeinen Geschäftsdomizils im einen, eines besondern Geschäftsdomizils in einem andern Kanton. Kriterien für ein steuerrechtliches Spezialdomizil. — Steuerpflicht des am letztern Ort domizilierten Gesellschafters. — Verwirkung des Rekurses wegen Doppelbesteuerung infolge Zahlung und Nichtanfechtung der Steueraufgabe innert Rekursfrist.

A. I. Mit staatsrechtlicher Beschwerde vom 30. April 1907 haben die Rekurrenten beim Bundesgericht folgende Anträge gestellt:

1. Es sei zu erkennen, in der Besteuerung des Vermögens und Einkommens der Rekurrenten, der Kollektivgesellschaft F. Morgenthaler & Cie. bzw. F. Morgenthalers Erben in Bern, und Ernst Otto Morgenthaler in Zürich, durch die Kantone Bern und Zürich und durch die Einwohnergemeinde der Stadt Bern und der Stadt Zürich für die Jahre 1902 bis und mit 1907, liege eine bundesrechtswidrige und deshalb unzulässige Doppelbesteuerung bzw. rechtsungleiche Behandlung der Rekurrenten;

eventuell: Das Bundesgericht möge bestimmen, ob und wo bzw. zu welchen Teilen die Rekurrenten für die Zeit von 1902 bis 1907 und in Zukunft, für ihr bezügliches Einkommen und Vermögen die Staats- und Gemeindesteuern zu entrichten haben.

2. Soweit in der Besteuerung des Vermögens und des Einkommens der Rekurrenten für die Jahre 1902 bis und mit 1907 eine unzulässige Doppelbesteuerung liegt, sei dieselbe aufzuheben.

3. Soweit die von den Rekurrenten an die Rekursbeklagten in den Jahren 1902 bis und mit 1906 bezahlten Einkommens- und Vermögenssteuern von diesen zu Unrecht bezogen wurden, seien sie zur Rückerstattung anzuhalten.

II. Die Regierungsräte von Bern und Zürich haben beantragt, es sei der Rekurs, soweit er sich jeweilen gegen ihren Kanton richtet, zu verwerfen.

B. In tatsächlicher Beziehung ergibt sich aus den Akten:

Die Kollektivgesellschaft F. Morgenthaler & Cie., die seit 1902 die Rechtsnachfolgerin der Firma F. Morgenthalers Witwe ist, betreibt in Bern die Fabrikation von Billards und der dazu gehörigen Utensilien und besorgt auch Reparaturen von Billards. In Zürich hat die Firma in einem Ladenlokal ein ständiges Lager von Billards, dessen Inventar für zirka 100,000 Fr. gegen Feuer versichert ist. Der eine Gesellschafter, Otto Morgenthaler, der zu Geschäftsab schlüssen berechtigt ist, hat seinen Sitz in Zürich, von wo aus er die Nord- und Ostschweiz für die Firma bereist. Das Lager in Zürich ist in der Hauptsache Musterlager; nur in dringenden Fällen werden daraus Billards abgegeben, im Jahre etwa 2 bis 4 bei einem Gesamt-Jahresverkauf der Firma von 70 bis 100 Stück. Außerdem werden in Zürich Utensilien, namentlich Billardstöcke und Kreide, verkauft und in kleinem Maße auch Reparaturen besorgt. Die Bestellungen, die Otto Morgenthaler in Zürich auf Grund des Musterlagers entgegennimmt, werden also meistens von Bern aus ausgeführt. Auch die Facturen werden meist von Bern aus ausgestellt. In Zürich werden Zahlungen für das Geschäft entgegengenommen; doch wird, nach den Angaben der Firma, der Inkasso für Billardslieferungen von Bern aus besorgt, abgesehen von kleinen Lieferungen aus dem Zürcher Lager. Soweit es die Bedürfnisse des zürcherischen Geschäftsbetriebs erfordern, wird dort eine eigene Buchhaltung geführt. Ein weiteres Personal als der Gesellschafter Otto Morgenthaler befindet sich daselbst nicht. Die von Otto Morgenthaler in Zürich und auf seinen Reisen erzielten Geschäftsab schlüsse betragen jeweilen zirka 50 % des Gesamt-Jahresumsatzes der Firma.

Die Firma F. Morgenthaler & Cie. wird in Zürich für 20,000 Fr. Geschäftsvermögen und 2400 Fr. Geschäftseinkommen, und der Gesellschafter Otto Morgenthaler daselbst für 3000 Fr. Einkommen besteuert. Die Steuern sind bezahlt bis auf diejenigen von 1906. Bern besteuert das gesamte Vermögen und Einkommen der Firma, und zwar im Jahre 1905 Fr. 32,120 und im Jahre 1906 Fr. 80,700 Reinerwerb und in beiden Jahren 25,000 Fr. Reineinkommen; zurzeit sind noch ausstehend die Staats-Einkommenssteuer pro 1905 und 1906 und die Gemeinde-Einkommenssteuer pro 1906. Was die Besteuerung in Bern pro 1907 anbetrifft, so schweben zurzeit noch Unterhandlungen über die Höhe des Geschäftseinkommens der Rekurrentin; die Steueranlage für das Vermögen hatte zur Zeit der Einreichung des Rekurses noch nicht stattgefunden.

Die Rekurrentin verlangte seinerzeit in Bern eine Reduktion ihrer Einschätzung pro 1905, mit Rücksicht darauf, daß sie in Zürich gleichfalls besteuert werde, wurde aber mit diesem Begehren durch Entschiede des Regierungsrates von Bern vom 16. Februar und 2. Mai 1906 abgewiesen mit der Begründung, es liege kein Nachweis dafür vor, daß die Rekurrentin in Zürich ein Geschäftsdomicil habe und dort für einen Teil ihres Geschäftseinkommens mit Recht besteuert werden könne; sie habe daher ihr gesamtes Geschäftseinkommen in Bern zu versteuern. Für die Staatssteuern pro 1905 und 1906 und die Gemeindesteuern pro 1906 ist die Rekurrentin in Bern am 8. März und 24. April 1907 betrieben worden.

Gestützt auf die erwähnten bernischen Entschiede suchten die Rekurrenten in Zürich Befreiung von der dortigen Besteuerung zu erwirken, jedoch ohne Erfolg.

C. Die Rekurrenten vertreten in ihrem Rekurse die Auffassung, daß sie kein Steuerdomicil in Zürich haben und nur in Bern zur Steuer herangezogen werden können, eventuell verlangen sie, daß das Bundesgericht bestimme, in welcher Weise sie an beiden Orten unter Vermeidung bundesrechtswidriger Doppelbesteuerung besteuert werden können.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Nach den Feststellungen sub Fakt. B muß ein Spezialdomicil steuerrechtlicher Natur der Firma F. Morgenthaler & Cie.

in Zürich anerkannt werden. Der Geschäftsbetrieb der Firma in Zürich stellt sich nach seiner tatsächlichen Organisation und seiner wirtschaftlichen Bedeutung als relativ selbständiger Betrieb dar, der nach der Praxis einen Spezialsteuerwohnsitz für den daraus erzielten Erwerb und das darin investierte bewegliche Kapital zu begründen vermag (s. US 31 I S. 76 und die dortigen Zitate). Die zürcherische Niederlage der Firma steht unter durchaus selbständiger Leitung: Der ihr vorstehende, in Zürich wohnhafte Gesellschafter ist allgemein zur Vertretung der Firma und speziell zu Verkaufsabschlüssen und auch zur Entgegennahme von Zahlungen befugt. In Zürich spielt sich ein wesentlicher Teil der Absatztätigkeit und damit der gewerblichen Tätigkeit der Firma überhaupt ab. Abgesehen vom Verkauf von Utensilien aus dem dortigen Lager und der Besorgung von Reparaturen, werden in Zürich auf Grund des Lagers von dessen Leiter in zweifellos erheblichem Maße Verkaufsabschlüsse erzielt. Daß die Bestellungen in der Regel nicht aus dem Lager in Zürich, sondern aus der Fabrik in Bern ausgeführt werden, kann hiegegen nichts verschlagen; denn das entscheidende für den Absatz ist der Abschluß von Verkäufen und nicht die Lieferung der Ware. Endlich könnte der Zürcher Geschäftsbetrieb auch ohne wesentliche Änderung vom Hauptgeschäft losgetrennt und mit rechtlicher Selbständigkeit ausgestattet werden; man braucht sich nur vorzustellen, daß der Leiter der Niederlage nicht Gesellschafter, sondern selbständiger Verkaufskommissionär oder -Agent wäre.

2. Ist somit Zürich grundsätzlich berechtigt, die Firma F. Morgenthaler & Cie. für den Erwerb aus ihrem zürcherischen Geschäftsbetrieb und das darin investierte Kapital zu besteuern, so könnte hier von einer bundesrechtlich unzulässigen Doppelbesteuerung nur die Rede sein, wenn anzunehmen wäre, daß mit den zürcherischen Taxationen — Geschäftseinkommen 2400 Fr. und Geschäftsvermögen 20,000 Fr. — in Wahrheit Erwerbsfaktoren und Vermögen mitbesteuert werden sollen, die dem Hauptgeschäft in Bern angehören. Hiefür liegen nun keine Anhaltspunkte vor. Wenn auch die Taxation des Vermögens gegenüber dem Betrag, für welchen das Lager versichert ist (rund 10,000 Fr.), als etwas hoch erscheint, so ist doch nicht ersichtlich, daß Zürich die Firma in dieser Beziehung für etwas anderes besteuern will,

als für das wirkliche Kapital, das in der Niederlage investiert ist. Die Frage, ob diese Einschätzung richtig sei, ist daher keine solche der interkantonalen Doppelbesteuerung, sondern eine kantonale Taxationsfrage. Und zu einem Einschreiten des Bundesgerichts aus dem Gesichtspunkte der Doppelbesteuerung gegen die Vermögenseinschätzung liegt um so weniger Veranlassung vor, als die Taxation des auf das Geschäft in Zürich entfallenden und dort steuerpflichtigen Erwerbs, der nicht einmal $\frac{1}{10}$ des bisher in Bern versteuerten Gesamteinkommens ausmacht, allem Anscheine nach eher bescheiden ist.

3. Auch die Besteuerung des Otto Morgenthaler in Zürich für ein Einkommen von 3000 Fr. ist aus dem bundesrechtlichen Verbot der Doppelbesteuerung nicht anfechtbar. Otto Morgenthaler ist in Zürich domiziliert und mithin daselbst einkommenssteuerpflichtig. Allerdings ist nach der Praxis der Geschäftsanteil des Kollektivgesellschafters nicht an seinem Wohnort, sondern von der Kollektivgesellschaft am Gesellschaftssitz zu versteuern (s. US 14 S. 401). Ob ein entsprechender Satz auch für den Anteil des Kollektivgesellschafters am Geschäftsgewinn der Gesellschaft im allgemeinen bundesrechtlich anzuerkennen wäre, kann hier dahingestellt bleiben, da Zürich ja nach den Ausführungen in Erwägung 1 vom steuerrechtlichen Standpunkt aus Spezial-Gesellschaftssitz und da Otto Morgenthaler Leiter dieses Spezialitzes ist. Dazu kommt, daß der Betrag von 3000 Fr. Einkommen, für den Otto Morgenthaler in Zürich besteuert wird, steuerrechtlich jedenfalls, unbedenklich als Gehalt, d. h. Entgelt für seine Arbeitsleistungen als Leiter der Zürcher Niederlage und Reisender der Firma, und nicht als eigentlicher Anteil am Geschäftsgewinn der Gesellschaft betrachtet werden kann, und zwar selbst dann, wenn es sich nach dem internen Verhältnis der Gesellschafter nur um Anteil am Geschäftsgewinn handeln würde; denn wirtschaftlich muß doch ohne Frage die Tätigkeit des Otto Morgenthaler für die Gesellschaft, für welche Tätigkeit er seinen Ersatz in seinen Gesellschaftsbezügen zu suchen hat, mindestens auf die genannte Summe bewertet werden, die daher steuerrechtlich — und zwar auch im interkantonalen Verhältnis — sehr wohl als Arbeitseinkommen behandelt werden darf.

4. Da nach dem gesagten gegen die zürcherische Besteuerung

der Rekurrenten aus dem Verbot der Doppelbesteuerung nichts einzuwenden ist, bedarf die Frage keiner Erörterung, welche einzelnen zürcherischen Steueransprüche aus formellen Gründen überhaupt noch angefochten werden könnten.

5. Was die Besteuerung der Firma J. Morgenthaler & Cie. an ihrem Hauptsitz in Bern anbetrifft, so ist Bern behufs Vermeidung bundesrechtlich unzulässiger Doppelbesteuerung grundsätzlich verpflichtet, darauf Rücksicht zu nehmen, daß die Firma und der Gesellschafter Otto Morgenthaler auch dem Kanton Zürich gegenüber steuerpflichtig sind: das Einkommen und das Vermögen, wofür die Firma und Otto Morgenthaler in Zürich steuerpflichtig sind, dürfen in Bern nicht nochmals zur Steuer herangezogen werden. Soweit indessen die Firma in Bern die Steuern bezahlt hat, ist eine Anfechtung ausgeschlossen, einmal weil in der Bezahlung eine Anerkennung liegt, und sodann weil eine Anfechtung zweifellos längst verspätet wäre (Art. 178 Ziff. 3 DG). Aber auch in Bezug auf die noch nicht bezahlten Steuern pro 1905 und 1906, für welche die Firma betrieben ist, erscheint der Rekurs als unzulässig; denn die betreffenden Steuerentscheide sind nach kantonalem Recht zweifellos in Rechtskraft erwachsen und auch die 60tägige Rekursfrist ist ihnen gegenüber nicht gewahrt; wenigstens ist nicht behauptet und dargetan, daß die betreffenden Entscheide nicht schon mindestens 60 Tage vor Erhebung des Rekurses erlassen worden seien (vergl. US 30 I S. 613 Erw. 4). Hinsichtlich der bernischen Steuern pro 1907 liegt noch keine definitive Veranlagung vor. Es ist anzunehmen, daß die bernischen Steuerbehörden, nachdem sie vom vorliegenden Urteil Kenntnis genommen haben, bei der Steueranlage der Firma pro 1907 dem Steuerrechte des Kantons Zürich ohne weiteres in gebührender Weise Rechnung tragen werden, und es dürfte nicht notwendig sein, in dieser Beziehung im Dispositiv eine grundsätzliche Verfügung zu treffen.

Demnach hat das Bundesgericht
erkannt:

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen abgewiesen.